

UNIVERSIDAD NACIONAL DEL LITORAL
SANTA FE
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

DOCTORADO EN
ADMINISTRACIÓN PÚBLICA

TESIS DOCTORAL:

Limitaciones de las entidades fiscalizadoras superiores para combatir la corrupción. Análisis crítico del sistema y propuesta de una estructura superadora.

Director: Dr. Miguel Ángel Asensio

Doctorando: Fernando Roberto Lenardón

Línea de investigación correspondiente: Administración Pública.

Disciplina general: Ciencias Económicas.

Área específica del conocimiento: Sector Público – Hacienda Pública – Control Público.

Prólogo

La corrupción es una pandemia¹ que se instaura en las vías respiratorias de las sociedades y en los pulmones de las administraciones públicas afectando no solamente el desempeño económico sino que esencialmente cercena las bases culturales de los pueblos, condicionando fuertemente las posibilidades de un desarrollo general, la igualdad de condiciones y el uso pleno de las libertades. Por ello se torna indispensable pensar en mecanismos integrales e integrados al sistema de gestión política y al conjunto de instituciones vinculadas que permitan enfrentar el problema en sus diversas formas y manifestaciones, atacando antes que sus consecuencias, las causas que la provocan.

Claro está que ello requiere de la voluntad social y política de efectuar cambios radicales en la conformación del poder, de las grandes decisiones y, también, de los canales de acceso e influencia en las mismas; cuestión que por el momento parecen lejanas, a pesar de que el fenómeno conductual y sus ramificaciones son materia de planteos y discusión en la mayoría de las organizaciones internacionales que nuclean la voluntad de los países.

En virtud de ello, y con vías a determinar soluciones tal vez parciales pero posibles de ser implementadas prácticamente a nivel técnico, esta investigación centra su atención, dentro del ámbito argentino, en las instituciones vigentes y en los mecanismos formales de control de la Administración, que cuentan con todo un accionar previo, aun con resultado impar: los organismos públicos de control

¹ En el año 2020, el término pandemia ha tomado notoriedad en función de los efectos provocados por el virus COVID-2, conocido vulgarmente como coronavirus. Pedimos disculpas si la asimilación hiera alguna sensibilidad pero nos ha parecido la metáfora más adecuada para esta problemática global, de impacto generalizado, que infecta rápidamente todos los rincones del universo, sin discriminar actividades ni países y cuya prevención es responsabilidad de todos pero que, a pesar de ello (o quizá por esa razón) sigue creciendo y generando nuevas formas de transmisión y sustento.

externo.

En orden con este planteo, es dable postular estrategias alternativas: la primera opción consistiría en la creación de un ente encargado de combatir todo tipo de delito de corrupción pública (oficina anticorrupción, por ejemplo) lo que, en función de las experiencias verificadas requeriría dotarlos de muchos más recursos y competencias lo que, de cualquier modo, y en virtud del poliformismo y la complejidad de sus manifestaciones, generaría relativas posibilidades de éxito no ya en el exterminio sino incluso en una lucha de manera igualitaria. La segunda posibilidad, complementaria y paralela a la creación de cuerpos especializados, estribaría en acompañar aquella lid con una tarea más eficiente de los organismos de control externo de la administración pública. Ello implica dos visiones accesorias: por un lado distinguir el concepto “macro” de corrupción como la suma de maniobras, hechos y delitos de aquellas figuras que se manifiestan en un acto administrativo (p.ej., un sobreprecio en una compra); por el otro, la de considerar que si bien las EFS no pueden combatir la “corrupción” en todos sus aspectos sí puede reducir la ocurrencia de irregularidades mejorando su performance en el control de muchos de los actos públicos en donde ésta se genera.

Para ello, es preciso dotarlas de herramientas normativas y técnicas que les permita transformarse en generadores de actividades que prevengan, eviten o, en su defecto, castiguen actos irregulares de una manera más eficiente y eficaz, en función de la especificidad de las maniobras y del especial lugar que ocupan en el macro sistema.

Asumida esta segunda visión y definida como el ámbito específico de la presente investigación, se procura visualizar lo que se ha hecho hasta ahora, destacando fortalezas y debilidades para luego avanzar en nuevas propuestas que, al coadyuvar en una mejor actividad estatal (lo que implica una acción de excelencia

y transparente), contribuyan a combatir directamente el flagelo (ya sea denunciándolo) o, indirectamente, reduciendo al máximo posible las vías para su concreción y diseminación.

Con esto en mente, se desarrollan las propuestas que se estima pertinente instrumentar, dividiéndolas en tres secciones: en primer lugar, las que resultan un aporte a ambos modelos; en segundo término, las que se proponen para las auditorías generales; y finalmente, la que describe aquellas que pueden resultar de utilidad para los OCE del modelo tradicional. Debe aclararse que este desarrollo no implica que determinado organismo incluido en uno de los modelos no pueda contar actualmente con algunas de las características o virtudes reclamadas. Su inclusión se debe a que se pretenden identificar aquellos atributos con los cuales deberían contar todas las EFS de Argentina, cualquiera sea el esquema de control que desarrolle. Este es el *plus ultra* de la investigación.

Lógicamente que no puede obviarse la relación entre las entidades fiscalizadoras superiores (en adelante, también EFS) y los órganos específicos. Inclusive, ha de considerarse cuál debería ser el vínculo con la Justicia (especialmente penal) para completar el bagaje de recursos y actividades de mejoras.

Agradecimientos

A Dios, por permitirme vivir el milagro de despertar día a día.

A mis hijos, por enseñarme a percibirlo.

...

Al Dr. Miguel Ángel Asensio por haber aceptado este enorme desafío y contribuir tanto en este producto final. Un alto porcentaje se debe a sus consejos.

ÍNDICE GENERAL

I. INTRODUCCIÓN	1
Resumen técnico	1
Definición del Problema	4
Objetivo Principal	4
Objetivos Secundarios	4
Metodología de la investigación	5
Plan de Trabajo	6
Impacto del proyecto	8
Estructura del trabajo	8
II. LA CORRUPCIÓN	14
Introducción	14
1. ¿Resulta la corrupción un problema?	15
2. Corrupción: concepto y características	19
3. La corrupción como problema social	24
4. La corrupción como problema político	30
5. La corrupción como problema institucional	32
6. Consecuencias de la corrupción	36
7. La corrupción en Argentina y su reflejo en la gestión gubernamental	41
8. Causas principales de la corrupción pública en Argentina	50
9. Tipos de corrupción	56
10. Una distinción necesaria: corrupción y manifestaciones de la corrupción	60
11. Tipos penales aplicables en la administración pública	64
III. EL CONTROL PÚBLICO Y LOS ENTES DE CONTROL	66
Introducción	66
1. Control	66
2. Control Público	68
3. Control originario	72
3.1. Control parlamentario	73
3.2. Control judicial	74

4. Control derivado	75
4.1. Examen sistemático	77
4.2. El control de las “3E”	79
5. Los órganos de control externo	81
6. El modelo de la Ley de Administración Financiera	87
6.1. El control en el diseño de la Ley de Administración Financiera	90
6.1.1. Control posterior	90
6.1.2. Control interno y externo	91
6.1.2.1. SIGEN	92
6.1.2.2. AGN	95
6.2. Análisis comparativo de EFS a nivel internacional	100
6.2.1. Análisis de EFS en países seleccionados	105
6.2.1.1. Australia	106
6.2.1.2. Canadá	110
6.2.1.3. Alemania	113
6.2.1.4. Japón	116
6.2.1.5. Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte	119
6.2.1.6. Estados Unidos de Norteamérica	122
6.2.1.7. Francia	126
6.2.1.8. España	129
6.2.1.9. Corea del Sur	132
6.3. Mejores Prácticas de Fiscalización Superior	136
7. El modelo de control en las provincias de Argentina	138
7.1. Control interno	139
7.2. Control externo	140
7.2.1. Competencias tradicionales	146
7.2.1.1. Función fiscalizadora	147
7.2.1.2. Función jurisdiccional administrativa	147
7.2.2. Otras tareas de los tribunales de cuentas	149
7.2.3. Requisitos para un diseño mejorado	151
8. Comparación de los modelos	153

8.1.	Tribunal de Cuentas	153
8.1.1.	Puntos fuertes y débiles	153
8.2.	Auditoría General	155
8.2.1.	Puntos fuertes y débiles	156
IV.	REALIDAD Y PROYECCIÓN EN LA LUCHA CONTRA LA CORRUPCIÓN PÚBLICA	162
	Introducción	162
1.	La lucha contra la corrupción	163
2.	Órgano especializado	167
3.	El sistema de control administrativo versus la corrupción	168
3.1.	Análisis de casos	169
V.	DOS REQUISITOS FUNDAMENTALES PARA EL LOGRO DEL OBJETIVO: RESPONSABILIDAD EFECTIVA Y <i>ACCOUNTABILITY</i>	173
	Introducción	173
1.	Responsabilidad: concepto y tipos	174
1.1.	Evolución histórica	177
1.2.	Rendición de cuentas	180
2.	<i>Accountability</i>	181
3.	Gobernanza	185
3.1.	Introducción al concepto de prácticas de buen gobierno	190
3.2.	Gobernanza en el sector público	193
3.2.1.	Gobernanza y nueva institucionalidad	194
3.2.2.	La nueva gestión pública	196
3.2.3.	El procurement	199
3.2.4.	Due diligence	201
3.3.	El aporte del control	202
4.	Excelencia en la gestión. Las “6E”	205
5.	Mejora de la calidad de los servicios públicos	211
VI.	LA PROPUESTA: DISEÑO INSTITUCIONAL	217
	Introducción	217
1.	Cuestión previa: el mandato legal	221
2.	Diseño mejorado de una entidad fiscalizadora superior	223
2.1.	Aspectos comunes a ambos modelos	225

2.1.1.	Independencia	226
2.1.1.1.	Relaciones institucionales	233
2.1.2.	Facultades de verificación	234
2.1.3.	Planificación estratégica	236
2.1.4.	Auditoría basada en riesgos	236
2.1.5.	Estandarización de los procedimientos de auditoría	237
2.1.6.	Política de recursos humanos	237
2.1.7.	Transparencia	241
2.1.7.1.	Rendición de cuentas al Parlamento	242
2.1.7.2.	Mecanismos efectivos de <i>responsabilización</i>	242
2.1.8.	Control sobre actividades específicas	248
2.1.8.1.	Control sobre los ingresos fiscales	248
2.1.8.2.	Control sobre los ingresos tributarios	250
2.1.8.3.	Control sobre contratos públicos y obras públicas	256
2.1.8.4.	Control desde el origen de contrataciones de alta significación económica	261
2.1.8.5.	Control de empresas con participación estatal	262
2.1.8.6.	Control sobre los servicios públicos gestionados a través de entes instrumentales (empresas, fundaciones, etc.) o mediante concesionarios	264
2.1.8.7.	Control de instituciones e individuos beneficiarios de subsidios	267
2.1.8.8.	Control del contenido de las declaraciones juradas patrimoniales	268
2.2.	Mejoras para la Auditoría General de la Nación	269
2.3.	Mejoras para los Tribunales de Cuentas	271
2.3.1.	Mayor proximidad en los plazos de control	273
2.3.2.	Mayor capacidad de requisitoria	275
2.3.3.	Mejor aprovechamiento del control interno	276
2.3.4.	Auditoría basada en riesgos	281
2.3.4.1.	El muestreo y la evaluación de riesgos	282
2.3.5.	Mayor aprovechamiento de las TIC	287
2.3.6.	Control y participación ciudadana	290
2.3.6.1.	Canal de denuncias	293

2.3.7.	Coordinación de las EFS entre sí y con otras agencias u organismos	296
2.3.7.1.	Con otras EFS	296
2.3.7.2.	Con la SIGEN: un caso real y exitoso, la Red Federal de Control	296
2.3.7.3.	Coordinación y cooperación con agencias anticorrupción	299
2.3.8.	Control de gestión	301
2.3.8.1.	Concepto	302
2.3.8.2.	El control de gestión a partir del presupuesto por programas	307
2.3.8.3.	Los indicadores como herramienta de la auditoría de gestión	310
VII.	CONSIDERACIONES FINALES	312
	ANEXOS	321
	Abreviaturas y siglas	385
	Bibliografía	389

I. INTRODUCCIÓN

Resumen técnico

Esta investigación procura determinar las limitaciones que enfrentan hoy los órganos de control externo de la hacienda pública en Argentina en el combate de la corrupción, para luego proponer un conjunto de herramientas que se pueden incorporar para mejorar su performance en tal sentido.

En virtud de esto, lo primero que corresponde es delinear los contornos del mal pandémico², su naturaleza, diversos orígenes y el contexto que le resulta más accesible para su desarrollo y crecimiento. A partir de allí, se detallan los graves problemas que genera, especialmente en los países en desarrollo, no solamente desde el punto de vista económico, sino también social. A la vez, se profundiza en los inconvenientes severos que plantea a la gobernanza y como cercena las bases de la democracia.

Convencidos de que es un fenómeno deletéreo que resulta preciso atacar en todo momento, se describe el ámbito al cual se ciñe nuestra investigación, es decir la administración pública. Una vez ubicados allí, se plantea el contexto ideal en donde podrá tenerse posibilidades de éxito, una administración con “buena gobernanza” con funcionarios con responsabilidad impuesta por la normativa vigente pero también por sus propios valores morales.

² Como resulta obvio, el término corrupción será utilizado muchas veces en esta investigación. A los fines de evitar, en lo posible, su reiteración, se ha recurrido a sinónimos (mal, flagelo, vicio, plaga, etc.) y también a términos figurativos que, creemos, se entenderán claramente en el sentido que tiene para nosotros la palabra, sea por su extensión, las formas que adopta o los efectos negativos que ocasiona: enfermedad, pandemia, problema social, fenómeno deletéreo, monstruo, entre otros.

Una primera solución ha sido la de plantear la creación de organismos especializados que, dentro del ámbito del Estado, luchen contra todas las manifestaciones espurias. Claro está que ello implica pensar en enfrentar tanto desde los fenómenos de la pequeña corrupción hasta aquellos que involucran a primeros mandatarios, es decir un espectro tan amplio como complejo de alcanzar.

Más allá de los éxitos o fracasos de los organismos especializados “anti corrupción”, se concluye aquí que no resulta posible que las entidades fiscalizadoras superiores afronten tal lucha en todos los ámbitos identificados. Sin embargo, el mismo estudio que se realiza sobre la corrupción permite identificar una serie de actos administrativos en donde históricamente se han producido irregularidades y que sí resulta su ámbito de acción. Es decir, se piensa en que las EFS luchan contra determinadas manifestaciones de corrupción, presentes en todos aquellos actos que están bajo su órbita de trabajo y no en que deben luchar contra la “corrupción”, en el concepto macro.

De cualquier manera, y aún ya acotado el ámbito de acción, se plantea la necesidad de establecer un combate más eficiente contra este terrible vicio. Se pasa así al principal objeto de estudio, como son los Tribunales de Cuentas (TdC) y las Auditorías Generales (AG), exponentes del control externo público en la República Argentina. Se analizan los atributos que surgen de la ley, relevando virtudes y deficiencias en su diseño y, especialmente, las experiencias positivas y negativas que su historia nos muestra. Si bien se parte de la premisa que los primeros tienen una conformación legal con algunas ventajas por sobre las segundas, el estudio y la comparación se realizará respecto de ambos modelos, para diseñar una entidad que aglutine armónicamente sus mejores características.

En lo que refiere a los TdC, al momento de elaborar las estructuras administrativas

de nuestro país, tomaron la herencia recibida de España y Francia, que ponía énfasis en el control de la rendición de cuentas, centrando su análisis en la legalidad y formalidad. Para la realidad del siglo XXI, si bien no puede desatenderse de las misiones históricas, está claro que éstas no son suficientes en aras de una lucha igualitaria con el problema social, cultural y económico que representa y genera la corrupción por lo que se justifica la propuesta de mejoras en sus competencias y formas de acción.

No obstante, tales modificaciones deben considerar no solamente la tradición de nuestro país, sino especialmente el contexto legal y operativo del mismo. Entonces, en vez de proponer que los organismos de control externo de la administración pública³ deban incorporar un arsenal de actividades para luchar específicamente contra todas las formas de corrupción, se identifican oportunidades de mejora de las actividades de control que actualmente realizan y de algunas de sus facultades (sin generar una súper estructura), con la convicción de que, a través de ello, se optimizará su cometido en la prevención, detención y castigo de las irregularidades ocurridas en el Estado pero también contribuirá con una más eficaz acción gubernamental, reduciendo por esta doble vía el ámbito e incentivo para la existencia de actividades ilegales y, con ello, los perjuicios que ocasiona la corrupción.

Palabras clave: corrupción - sector público – gestión pública – control público – entidades fiscalizadoras superiores- *accountability*.

³ En esta investigación se utilizarán indistintamente los términos Entidad Fiscalizadora Superior (EFS) Y Órgano de Control Externo (OCE) o sus plurales. El primero se utiliza principalmente para los organismos de control externo a nivel nacional, especialmente cuando en un país existen entes similares a nivel de provincias (o subnacionales). Por ejemplo, en la Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS) participan en carácter de asociadas titulares las entidades federales (en el caso de Argentina, la Auditoría General de la Nación) mientras que los tribunales de cuentas de provincia solo pueden formar parte como invitados, sin voz ni voto. De cualquier manera, la similitud que aquí se propone es correcta en función de que ambas instituciones son los órganos rectores del control externo, cada una en su jurisdicción.

Definición del Problema

A partir del reconocimiento realizado en el marco teórico respecto a la necesidad de un abordaje multidimensional de la corrupción en general y de la corrupción pública en particular, caben los siguientes interrogantes.

- ¿Se requiere que las EFS modifiquen su paradigma de actuación para luchar contra este flagelo?
- ¿Resulta preciso que este cambio se produzca a nivel institucional?
- ¿Qué problemas y desafíos plantea este cambio cualitativo interno en la definición del marco funcional?
- ¿Cuáles son las soluciones alternativas que se plantean si no es viable un nuevo paradigma institucional de los organismos de control externo?

Objetivo Principal

Identificar los aspectos o componentes sustantivos que permitan proponer la definición de un organismo de control externo de la hacienda pública que, a través de más y mejores facultades y potestades, pueda enfrentar eficazmente a la corrupción administrativa.

Objetivos Secundarios

- Identificar las características de la corrupción en general y de la corrupción administrativa en particular.
- Realizar un análisis comparado de los modelos de control vigentes en Argentina, identificando fortalezas y debilidades.
- Efectuar un relevamiento de los casos de corrupción pública ocurridos en el país, procurando identificar la forma en que fueron puestos a la luz, para determinar si ello fue tarea de los órganos de control externo (OCE).
- Releva entidades fiscalizadoras superiores (EFS) de los países en donde la lucha contra la corrupción ha tenido mejores resultados para verificar si se pueden

incorporar elementos positivos tomados de estos casos.

- Elaborar un proyecto de norma orgánica de entidad fiscalizadora superior, en lo pertinente a las facultades y potestades. Alternativamente, si ello no fuera posible, conformar un cuerpo de oportunidades de mejoras a ser consideradas con el mismo objetivo.
- Proyectar, partiendo de los hechos de corrupción relevados, cuál sería la mejoría en el accionar de los OCE con la utilización de las nuevas herramientas.

Metodología de la investigación

Se lleva a cabo una investigación cualitativa. Dentro de ella, se ha utilizado una metodología mixta (inductiva – deductiva) puesto que se parte de la descripción del problema de la corrupción en sus múltiples niveles:

- social, político, económico;
- sector público y sector privado;
- ámbito internacional, nacional y local.

Luego, se especifican los efectos que provoca, con todo lo cual se confirma la necesidad de su combate.

La investigación también identificará el carácter complejo de esta problemática y las múltiples aristas que ella importa. Por ende, se concretará el ámbito de estudio al sector público argentino y, dentro del mismo se analizarán las aristas institucionales en general y la de los organismos de control externo en particular.

Luego, se realiza el relevamiento de situaciones fácticas y la determinación de factores negativos del objeto de análisis que no permiten evitar la ocurrencia de irregularidades y los requerimientos que hubieran permitido lograr una mejora en la performance.

Una vez cumplida esta etapa se procurará diseñar un modelo de sistema de

control que pueda enfrentarlo eficaz y eficientemente. Para ello, se identifican una serie de elementos que, extraídos de otros entes de similar función, tanto a nivel internacional, como nacional y provincial, se propondrán para proyectar su funcionamiento en las EFS, en procura del objetivo planteado.

Plan de Trabajo

Una primera cuestión pasó por definir qué se entiende por corrupción, verificar sus distintas manifestaciones y, a partir de una revisión de artículos y bibliografía se procuró identificar los daños provocados por este azote social. En particular, se avanzó con el estudio de la corrupción pública, y las debilidades institucionales y estructurales que permiten su ocurrencia.

Aquí se identificó un inconveniente: se puede hablar de corrupción en general pero este término es tan comprensivo de distintas conductas y metodologías que resulta difícil encontrar una sola herramienta para enfrentarlo. En consecuencia, surge la necesidad de discriminar las distintas manifestaciones del fenómeno para luego sí verificar qué instancias existen o pueden pensarse para combatirlo.

A continuación, y como el instrumento que habrá de confrontarse con la enfermedad, se auscultan los modelos de control externo público, tanto a nivel de distintas naciones (en comparación con la AGN), como a nivel de las provincias argentinas; lo que permitió identificar sus rasgos más característicos. A partir de tal tarea, se dividieron los esquemas normativos en dos posibilidades pues son las que hoy rigen en nuestro país: el de la Ley de Administración Financiera, con una Auditoría General y el de la mayoría de las jurisdicciones subnacionales, con un Tribunal de Cuentas, comparando aquí entre estos, sus fortalezas y debilidades.

Como el vicio no puede ser atacado en el vacío, se dedicó una parte de la investigación a las condiciones institucionales que entendemos son vitales para

luchar con posibilidades de éxito contra este terrible vicio; condiciones que no solamente incumben a los OCE sino a toda la gestión de la hacienda pública: responsabilidad, transparencia y *accountability* son conceptos fundamentales para lograr una plataforma mínima de posibilidades.

Una vez efectuados estos desarrollos, el siguiente eslabón del trabajo consistió en un relevamiento a través de búsqueda periodística de los casos a considerar como emblemáticos, procurando determinar allí la forma en que salieron a la luz. Si bien esta tarea no abarca el total de dichos casos sí se procuró listar la mayor cantidad y variedad posible de hechos de corrupción que afectaron o pudieron dañar el erario público. Aquí no se analizaron los resultados actuales ni las responsabilidades, puesto que el interés estuvo centrado en estandarizar los ejemplos con miras a verificar si los organismos de control externo pudieron hacer algo para prevenir o sancionar el impropio y, en su caso, si lo hicieron.

Una vez conformadas todas estas bases, se proyectaron los elementos, facultades o tareas necesarios para que las EFS pudieran lograr un mejor accionar en este sentido y la posibilidad de incorporación de las mismas, a la luz de las instituciones vigentes. En caso alternativo (o mientras dura la transición hacia el modelo ideal), se proponen estrategias o prácticas alternativas.

En síntesis:

- Investigación bibliográfica: para establecer el marco teórico del trabajo y detectar la doctrina aplicable a las ideas de mejoras.
- Investigación – acción: a través del análisis empírico de situaciones emergentes en la propia actividad, en una EFS específica.
- Investigación periodística y documental: para obtener ejemplos de casos reales de corrupción.
- Análisis críticos de los procedimientos actualmente utilizados por los OCE

tanto a nivel internacional como nacional (Nación y provincias): para determinar fortalezas y debilidades en el accionar.

- Elaboración de esquemas – modelos teóricos: como propuestas para ser aplicados en la práctica.

Impacto del proyecto

Un desarrollo de este tipo procura generar la base doctrinaria para determinar los requisitos o atributos que un organismo de control externo ideal debería mostrar para resultar más eficaz en el combate de la corrupción.

Estructura del trabajo

Dentro de las múltiples definiciones de corrupción que pueden relevarse, en este trabajo se priorizará aquella que la identifica como un vicio de la conducta humana que lleva a un sujeto a cometer hechos reñidos con la ética o la ley en procura de obtener, para sí mismo o terceros relacionados, beneficios extraordinarios o adicionales a los que obtendría con el cumplimiento de su deber.

Efectuado el encuadre, el primer planteo procura contestar si la corrupción es algo normal, un fenómeno que forma parte de nuestra vida en sociedad o si, por el contrario, resulta un obstáculo al desenvolvimiento de la economía y de la población toda. Claramente, la respuesta se inclina por la segunda opción.

Como el flagelo es vigente y notorio, el siguiente interrogante estuvo referido a la magnitud de los daños que provoca, con la idea de ratificar que no resulta inocuo ignorarla o mantener el *statu quo*. Por el contrario, dado que sus resultados adversos son tan severos, no solamente en lo económico sino también en lo social y hasta en lo político, que se impone una lucha cada vez más decidida, lo que requiere, a su vez, encontrar los mecanismos más adecuados para tener éxito.

Luego de superadas estas cuestiones, se identificó aquella que se da en el ámbito público, por ser la pertinente al objeto de estudio y, dada la multiplicidad de aristas que puede presentar, se desarrolló la descripción discriminada de las formas más comunes y habituales, identificando en estos casos, la previsión legal de su sanción, en caso de existir.

Esta tarea es importante por cuanto luego se determinará que, en tanto resulta imposible que las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) lleven adelante todas las tareas que implica enfrentar a la corrupción y sus consecuencias, la posibilidad que se presenta es identificar las distintas manifestaciones concretas a las que sí resulta posibles combatir y, con vistas a ello, no proponer un súper organismo polifuncional y todopoderoso sino, simplemente, mejorar su calidad institucional y operativa para enfrentar con éxito aquellos fenómenos que caen bajo su órbita.

Agotado el diagnóstico y definido el horizonte ideal, se pasó a analizar el segundo objeto de estudio (que en realidad es el principal). Es decir, las entidades fiscalizadoras superiores de la Administración Pública de nuestro país. En primer término se analizó la organización establecida a nivel nacional por la Ley 24.156 (denominada Ley de Administración Financiera) y, luego de desarrollar una descripción general de su diseño sistémico, se examinaron en profundidad los organismos rectores del sistema de control, deteniéndonos específicamente en la auditoría general. Allí se efectuó un detalle de las facultades y atributos, para luego realizar una comparación a nivel internacional, identificando las mejores prácticas tanto en los países que han optado por un modelo similar (sindicatura general y auditoría general) como en los que eligieron el de tribunales de cuentas y contaduría general, incorporando algunas estructuras mixtas. Para tal parangón se procuraron por un lado países afines al nuestro y, por otro, aquellos que consideramos un ejemplo a seguir.

A continuación, se realizó una caracterización de los entes de las provincias argentinas, relevando los distintos diseños institucionales que se presentan actualmente. Luego de la comparación de sus aspectos positivos y negativos (incluyendo en esta tarea también a la AGN y a las auditorías provinciales), se desarrolló una tarea de síntesis, lo que permitió obtener dos insumos para la tarea siguiente:

1. Estandarizar dos modelos de sistemas de control: el que se identifica con la ley de administración financiera (LAF) que presenta como órganos rectores a la auditoría general (control externo) y a la sindicatura general (control interno, que extiende su actividad a través de unidades de auditoría interna –UAI- en los organismos a controlar); y el que se determina como el modelo continental europeo⁴, que presenta como órgano rector del control externo a un tribunal de cuentas y como control interno a la contaduría general (o en el caso de las empresas u organismos descentralizados, una auditoría interna).

Si bien, la evolución en el tiempo ha generado estructuras híbridas, estos esquemas son los más importantes aún hoy en la realidad argentina.

2. Determinar las fortalezas y debilidades de ambos modelos.

Concluida esta etapa, fue posible oponer a ambos objetos de la investigación: hechos de corrupción versus control. Allí, a partir de casos concretos, se evidencian los mecanismos de prevención (si es que existen y son funcionales), las oportunidades que tuvieron para detectarlo, las respuestas que dieron las EFS en cada caso y, asimismo, cuáles podrían ser las herramientas o actividades que hubieran podido desarrollar con la legislación vigente.

Delineado el estado actual de situación, el capítulo que le sigue establece la cara

⁴ Así identificaremos aquí al que tiene sus raíces en Francia y España, de los cuales Argentina fue heredera.

opuesta a la corrupción, es decir, el ámbito ideal de la administración pública que permitiría reducir a su mínima expresión la ocurrencia de actos corruptos. En esa sección, se analizan conceptos tales como gobernanza, rendición de cuentas, *accountability*, gestión de calidad y, especialmente, de excelencia⁵, insumo que será luego utilizado para auscultar la performance de las EFS y aportar las posibilidades de mejora.

Con todo esto, en el capítulo siguiente se proyectó el diseño de una EFS que permitiría combatir con mayores posibilidades la mayoría de las manifestaciones del problema. En este caso, la lucha no se realiza de manera directa sino diseñando un sistema de control que, a partir de atributos y facultades mejoradas, potencie la prevención, detección y, en último caso, sanción de hechos de corrupción.

Este modelo surge, entonces, de la sumatoria de atributos identificados en la práctica actual de las EFS y puede resumirse como un organismo de control externo que:

1. Efectúe el análisis de la rendición de cuentas y, en caso de incumplimientos desarrolle el juicio de cuentas;
2. Lleve adelante el juicio administrativo de responsabilidad cuando el accionar irregular de los agentes del Estado provoquen un daño a la hacienda pública (o, alternativamente, pueda acudir a los organismos estatales encargados de presentarse ante la justicia civil (para resarcir el daño) o penal (para castigar a los funcionarios desleales);
3. Dentro de un diseño sistémico de administración pública en donde se imponga el paradigma de gobernanza, realice un control de los atributos de la excelencia ("6E") de manera autónoma (tanto financiera como funcionalmente) y que, en caso de incumplimientos se presente ante la

⁵ Si bien hemos tomado el término "excelencia" en el sentido en que lo utiliza el Prof. Las Heras, según luego lo analizaremos, él se refiere a "5E": economía, eficiencia, eficacia, efectividad y ejecutividad, a la que nosotros incorporamos la sexta "E" de ecología.

Legislatura a denunciar los apartamientos del mandato legal efectuado en el Presupuesto General, más allá del tratamiento general que se efectúa sobre la Cuenta de Inversión.

Una aclaración especial al respecto, la limitación principal que se les plantea a los tribunales de cuentas, cuando se analiza un caso de apartamiento al mandato legal por parte de un funcionario, es la comprobación concreta del perjuicio. Esta investigación propone, a partir del uso del presupuesto por programas que no es necesario probar ese daño en tanto y en cuanto no se cumpla con los objetivos establecidos por los representantes del pueblo a través de la “ley de leyes”, siempre y cuando la distracción de los fondos no pueda ser debidamente justificada y, en su caso, avalada por el análisis posterior de la legislatura quien, de esa manera, asumirá la responsabilidad por los objetivos previstos que no se logren. Entendemos que este es un valor agregado adicional al previsto originalmente en la investigación.

En síntesis, el ordenamiento se compone de seis capítulos, además de la Introducción:

- el Primero aborda la problemática, significado y consecuencias de la corrupción, con lo que se justifica la necesidad de procurar herramientas más eficaces para enfrentarlo;
- el Segundo (y dado que, en función de los objetivos de esta tesis, no es posible abarcar por un solo organismo el amplio espectro de posibilidades en esta lucha) se concentra en la institución del control público y en los entes encargados de realizar la tarea, centrando luego la atención en los órganos de control externo, determinando sus fortalezas y debilidades, en línea con el objetivo planteado;
- el Tercero efectúa un diagnóstico crítico respecto a los esfuerzos realizados por los organismos que forman actualmente parte en la lucha contra este

fenómeno deletéreo y los magros resultados alcanzados;

- Con base en ese desarrollo se efectúa la Propuesta de esta investigación, orientada a desarrollar el diseño institucional del órgano de control externo que se entiende adecuado para enfrentar con mayores posibilidades de éxito el flagelo social no en su macro manifestación sino en lo que refiere a aquellas irregularidades que se dan en los actos administrativos que caen bajo su ámbito de acción;
- La tarea se cierra con las Consideraciones Finales, que actúan a manera de síntesis y colofón.

II. LA CORRUPCIÓN

*El problema no es la economía,
El problema no es la política,
El problema es la corrupción.
(Del autor)*

Introducción

En el presente capítulo se desarrollarán distintas definiciones del término corrupción, con el afán de demostrar su carácter complejo y las diversas formas que adopta. En primera instancia se realizará un análisis general, enfocado en las consecuencias nefastas que genera en lo económico, político y social, tanto a nivel nacional como internacional, sea en los países desarrollados como, especialmente, en los territorios que no han alcanzado grados aceptables en los parámetros de calidad de vida y crecimiento integral de la población.

Luego, el estudio se centrará en las formas, causas y consecuencias que este flagelo presenta en el Estado, realizando un recorrido enunciativo de los casos que han sido detectados. Este detalle no pretende ser taxativo sino simplemente brindar un amplio panorama de los lugares que han sido afectados y de las representaciones que ha conformado, para identificar cómo se produjeron y qué rol jugó en su ocurrencia (por acción u omisión) como en su detección y castigo, la entidad fiscalizadora superior (EFS).

Así, se incluye tanto al cohecho como al abuso de poder, a las negociaciones incompatibles y, también al nepotismo como al desvío permanente o transitorio de fondos o bienes públicos para fines particulares. Todos ellos afectan, aunque de distinta manera, las arcas públicas, detraen o distraen recursos del logro del objetivo para el que fueron delegados, al afectar la capacidad de gestión pública.

1. ¿Resulta la corrupción un problema?

A partir de la culminación de la terrible segunda guerra mundial, la corrupción se ubicó como un tema de estudio central. El interés por analizar sus facetas, causas y consecuencias se vio multiplicado, pudiendo citarse entre los principales estudiosos del tema a Susan Rose-Ackermann, Daniel Kaufmann, Jeffrey Sachs y Vito Tanzi, además de Peter Eigen y Patrick Klitgaard. En tanto, en Argentina se destacaron Bernardo Kliksberg, Gustavo Wierna y Alfredo Canavese, a los que se sumaron profesionales (especialmente de la rama jurídica) como Hugo Alconada Mon y Luís Moreno Ocampo, entre los más destacados.

En función de su multidimensionalidad y poliformismo, es dable percibir un amplio campo de percepciones y conclusiones al respecto. En un extremo del arco se encuentran aquellas opiniones, para nosotros controversiales, que la consideran como un factor necesario y dinamizante de la economía. Estos autores proponen que coadyuva con los procesos de asignación y redistribución óptima de los recursos y que, incluso, viabiliza la superación de lo que consideran absurdas barreras meramente formales, generadas en su mayoría de manera intencionada por los propios burócratas con el fin de obtener ventajas, habitualmente económicas pero no limitadas a ellas (Nye: 1967, p. 421).

Huntigton (1968, p. 69) sostiene que resulta una condición necesaria para estimular el crecimiento de toda la sociedad merced al progreso económico de aquellos que eligen este camino y que, inclusive, permite la movilidad social de los individuos de las clases bajas que utilizan este camino para atravesar el *statu quo* social, procurando desplazar a los poderosos. Apoyando esta idea, una investigación efectuada en Francia señala que el fenómeno actúa como facilitador y dinamizador económico y social, y que genera un efecto redistributivo y

(remedando la idea de Huntigton) generando una vía alternativa para que sujetos o sectores desplazados o menos beneficiados tengan acceso al poder o logren algún tipo de ascendencia sobre quienes toman las grandes decisiones sobre la política. En definitiva, según esta visión, profundiza las relaciones interesadas entre grupos de poder y partidos políticos, permitiendo un equilibrio que, aunque inestable, brinda una posición a quienes no podrían tenerla por los cánones sociales (Becquart-Leclerq: 1989, p. 192).

En una posición intermedia, otros autores reconocen lo negativo de esta anomalía pero hallan muy difícil sino imposible vencerla. Moisés Naim (2005),⁶ después de desarrollar una investigación sobre la lucha contra el vicio social llevada a cabo en distintos países en distintos períodos comprendidos entre 1990 y 2002, concluye en que tal confrontación, además de mostrar muy magros resultados (ya que esta epidemia no se redujo) provocó muchas derivaciones negativas.

Luego, agrega otro análisis que también preocupa, ya que sostiene que se abusa de esta figura penal para identificarla como origen de “todos los males del país”, de tal manera que habilita a los candidatos partidarios a embanderarse detrás de su combate. Por este sendero, una virtud que debería ser condición *sine qua non* en toda figura que pretenda cargos de relevancia en una organización (máxime si se trata del Gobierno), como resulta la honestidad, se transforma en central fortaleza de la campaña electoral, omitiendo (muchas veces intencionadamente) mención alguna a la idoneidad, a la capacidad y al plan de gobierno de quien pretende ocupar una función pública. La complicación llega a su extremo cuando, en muchos casos, la decencia resulta solamente una declamación y luego, llegada la persona al puesto, no se comporta conforme a su presentación. Se genera aquí otro riesgo, tratar de combatir un problema con una solución peor (Alconada Mon: 2018, p. 35).

⁶ Director de la revista *Foreign Policy*, desde 1996 a 2010.

En el extremo opuesto (visión que se comparte en este trabajo), se encuentra la mirada que percibe como una grave amenaza que, aunque difícil de combatir, debe ser exterminada o, cuanto menos disminuida a su máxima expresión puesto que es antinatural, anti funcional, antisocial y sus corolarios terribles impactan en toda la humanidad, provocando desigualdad, hambre, y muerte. A la par, cercena los valores tanto éticos como económicos, y conspira contra los países (en especial del Tercer Mundo), impidiendo que inicien el camino hacia un desarrollo sustentable (Chung-Ju Huang: 2015, p. 96). En este proceso, aniquila al empresario honesto y quiebra a las empresas que no hacen trampa. La razón es una: elimina el sustento de una sana competencia. Por el otro lado y como consecuencias tal vez más graves aún, influye negativamente en la política, denigra la participación ciudadana, agravando así a la democracia. El círculo vicioso se profundiza cuando es percibida y aprovechada para sus fines por las organizaciones terroristas o criminales (Eigen: 2004, p. 18).

De la comparación crítica entre las tres opciones detalladas y, en virtud de las evidencias que luego se mostrarán respecto a las consecuencias adversas que provoca, aquí se concluye en que la corrupción se plantea como una pandemia que resulta vital combatir. En efecto, el amplio abanico en el que se exterioriza, la generalidad de sus manifestaciones, la dinámica de su evolución (ya que está en constante modificación de mecánicas y canales de ingreso al poder), provocan una ingente afectación no solo a la economía sino también a la política de un territorio, impactando finalmente en la sociedad toda (Pásara: 1996, p. 26).

Esta conclusión es la que sostienen los organismos multinacionales creados para la regulación de la economía global, al detectar que no solo provoca secuelas devastadoras en la performance de los gobiernos sino que, además, se constituye en una traba prácticamente insalvable para un desarrollo sustentable (Banco

Mundial: 1997, p. 35). Cuando este fenómeno deletéreo se instala en un país, y se generaliza, se provoca una peligrosa afectación de la coexistencia ciudadana, en sus esferas política, económica y social, que no solamente enerva el corto plazo sino que condiciona severamente el futuro mediato (Soto: 2003; p. 41).

Adicionalmente, las consecuencias negativas exceden ampliamente la esfera económica, evidenciada en la dilapidación de los limitados recursos con que cuenta un país, a partir del incremento espurio de costos en el sector público, provocado por sobrepuestos, que se adicionan a las ineficiencias en la producción de los bienes y servicios públicos. Todo ello se traslada a la población a través de la baja o nula satisfacción de sus necesidades públicas y que, incluso, ha desencadenado pérdidas de vidas humanas. A la vez, socavan la arena política (permitiendo la competencia desleal y transformando los procesos electorales en meras puestas en escena). Además, logran infiltrarse en las relaciones sociales, pudiendo afirmarse que la corrupción:

- resulta un serio ataque a la paz social primero y a los valores democráticos, luego (incluso con niveles de perjuicio más gravosos que una guerra y que el mismo terrorismo);
- deteriora los principios éticos de la ciudadanía, transmutando negativamente la cultura y hasta la idiosincrasia de la población (un claro ejemplo se percibe en la pérdida del espíritu de esfuerzo que ostentaban nuestros ancestros);
- torna frágiles los lazos familiares (incluso religiosos), restándole valor a la educación y las demás instituciones vitales para el crecimiento de la sociedad, porque incita al egoísmo y a las conductas que claramente benefician a determinados individuos en perjuicio del conjunto de la población (narcotráfico, fraudes, extorsión);
- crea privilegios y profundiza las inequidades entre los distintos estratos sociales, socavando el sistema lógico de méritos y el valor del esfuerzo

honesto como base para el crecimiento social;

- impide la distribución de la riqueza nacional de una manera equitativa;
- somete a los habitantes de los países afectados por esta enfermedad a una pobreza extrema, que se va agravando aún más, porque la condena a una parte importante a vivir del asistencialismo social, lo que resta toda posibilidad de crecimiento personal y comunitario (Organización del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores: 1994, p. 21).

2. **Corrupción: concepto y características**

Una vez confirmado que estamos claramente ante un serio obstáculo al desenvolvimiento de un territorio o de una población, se avanza en su descripción y detalle. En un primer acercamiento amplio, podría decirse que existe corrupción toda vez que un sujeto, alejándose de la legalidad o aprovechando las zonas grises de la normativa, en ambos casos de manera ilegítima, antepone su beneficio personal por encima de los valores morales y organizacionales, relegando las aspiraciones colectivas que se comprometió a representar o servir (Wainstein: 2004, p. 71).

Según la fórmula que plantea Robert Klitgaard (1998), la corrupción se produce cuando:

$$C = M + D - A$$

Aquí, la corrupción (**C**) se produce porque determinados sujetos tienen el monopolio (**M**) de determinada información o trámite, lo que sumado, a la falta de controles sistémicos, le otorga un grado importante de discrecionalidad (**D**), que se sustenta en el tiempo, por la ausencia de transparencia. En virtud de ello, la herramienta que puede neutralizar esta inmoralidad es una dosis importante de *accountability* (**A**). Tal particular ecuación tiene validez en cualquier ámbito, tanto

el privado (sea que las entidades tengan o no el lucro como objetivo estatutario) como el sector público y en cualquier ubicación geográfica.

Con idéntica perspectiva se la ha conceptualizado como:

“la realización de un acto indebido a cambio de una dádiva. Pero la realidad es que la amplia gama de la corrupción abarca todos los sectores y todos los estratos sociales, Implica un vicio del comportamiento humano, que riñe con la ética y que se manifiesta principalmente a través de la falsedad” (OLACEFS: 1994, p. 84).

Este concepto ratifica la afirmación que hemos realizado respecto a la extensión y complejidad del problema, que se refleja en incumplimientos legales pero también éticos y afecta los valores más importantes de la vida comunitaria; lo que provoca derivaciones de significativa magnitud, aunque resulte dificultosa una cuantificación concreta. No obstante, la necesidad de encontrar herramientas para combatirlo genera, a su vez, el requerimiento de mayores precisiones respecto a las diferentes manifestaciones que pueden adquirir en la realidad un hecho o un acto de corrupción.

Un primer acercamiento puede darse a partir de la visión del “agente”, es decir de la persona que, dejando de lado las obligaciones propias de su rol, y dentro de la esfera de discrecionalidad de funcionario, realiza uno o más actos en violación de un deber surgido de la función y el consiguiente compromiso que ha asumido o, por la vía opuesta, deja de cumplir con una obligación surgida del mismo origen. En cualquiera de las dos alternativas, se procura un lucro excesivo o injustificado con relación a la labor desarrollada, que el artífice de la maniobra genera para sí mismo pero también, normalmente, para otras personas cómplices (Malem Señá: 2000, p. 28). Además de poner énfasis en el aspecto subjetivo, se hace especial hincapié en la norma que se transgrede.

Mauro (1997, b, p. 1), en cambio, centra su atención en los efectos que provoca este vicio social, con una mirada economicista, ya que lo define como: “aquellas prácticas ilegales que afectan la eficiencia del gobierno”. En este caso, se pone énfasis en la falta de cumplimiento de la norma jurídica que regula el accionar pero, también, en el impacto negativo a la economía, eficiencia y eficacia de la administración pública. Sin perjuicio de ello, se omite toda mención a la otra cara del hecho, cual es la existencia de un corruptor, normalmente proveniente del ámbito privado, quien es el que se queda habitualmente con los mayores beneficios de esta particular transacción. Lo mismo se visualiza en Seligson (2002, p. 1) para quien la corrupción es: “el abuso de los funcionarios públicos para obtener ganancias privadas”.

En similar pensamiento se encuentran Andvig y Odd-Helge (2000, p. 33), para quienes se trata de un “comportamiento de un representante del Estado y de la autoridad pública orientada hacia la consecución de ganancias privadas”. Este concepto se emparenta con el de Pritzl (2000, p. 52), quien lo describe como un “abuso de la función pública en pos de un beneficio privado”. En estos casos, existe un aspecto en común que torna parciales a las definiciones: el coprotagonista de la ecuación (el sujeto de la actividad privada) no aparece.

Otros autores prefieren interpretar al acto en términos de intercambio, en donde existen dos actores, uno que compra un servicio (ilegítimo, pero servicio al fin) y otro que lo vende (Rose-Ackerman: 1999, p. 51). En esta línea se adscribe Heindenheimer (1990, p. 6), para quien “la corrupción es una transacción entre actores del sector público y privado por medio de la cual ciertos bienes colectivos son ilegítimamente convertidos en retribuciones privadas”.

Es cierto que este mal también afecta al sector privado, abarcando tanto grandes

como pequeñas empresas: en las primeras, responsables del área de compras han afectado severamente a sus dueños con transacciones caras y de mala calidad, gerentes de crédito en entidades financieras han otorgado ayudas a empresas insolventes y sin capacidad de repago; en los negocios menores, empleados se han quedado con la recaudación que se les ha confiado. Se evidencia, entonces, la presencia de un individuo que, más allá de su cargo o del lugar que ocupa en la pirámide organizacional, cuenta con capacidad de tomar decisiones discrecionalmente o desarrolla una parte del trámite o procedimiento administrativo que no es controlado. El riesgo surge cuando está en él la voluntad de aprovecharse de su especial posición para obtener beneficios personales en perjuicio de su propio ámbito laboral o de terceros relacionados.

Sin perjuicio de ello, son mucho más notorios, por sus repercusiones hacia la comunidad, los actos de corrupción que suceden en el sector público. El soborno, por ejemplo, como una clase particular de hecho espurio puede ser utilizado para lograr derechos que son legales y que tienen un procedimiento “normal” de obtención (como derechos de importación, un crédito o un contrato con el Estado) pero donde el agente que toma las decisiones de otorgamiento crea una serie de trabas arbitrarias que le permiten exigir un “peaje” antes de conceder lo solicitado. En otros casos, puede otorgar al privado una ventaja o derecho que no le corresponde o dárselo sin respetar los procedimientos establecidos jurídicamente (como una adjudicación de compra directa, la liberación de un trámite o de un control o, incluso, el otorgamiento de una exención impositiva no prevista en la normativa). En otras, el corruptor puede inducir a un funcionario a investigar, perseguir o sancionar a los competidores de su empresa.

Otro aspecto que los acerca es el interés recíproco que se entabla entre corruptor y corrupto. Por lo general, se genera un vínculo de complicidad muy estrecho, que subsiste a lo largo del tiempo y hasta potencia la relación personal. Aquí radica

una complicación importante, dado que logran ventajas ambas partes en la transacción y, por tanto, a ninguna se le presenta una motivación para delatarla unilateralmente. Esta situación impide la aparición del acto inicial para atribuir culpa puesto que ni siquiera se puede comenzar la investigación (Rose-Ackerman: 1997, p. 2). Tal es, justamente, uno de los secretos del éxito y de la perdurabilidad del círculo vicioso.

En el ámbito del manejo de los recursos de todos, puede afectar desde el proceso para la sanción de una ley hasta la decisión de una obra pública, pasando por la compra de insumos cotidianos y la publicidad. Toda decisión que tenga una repercusión económica o que pueda generar una ventaja, incluso política puede ser objeto de este particular tipo de convenio.

Volviendo a la esfera empresarial, también allí se producen hechos de esta naturaleza, que van desde la contratación de un servicio innecesario o ineficiente, la aceptación de menores cantidades que las compradas. Los ejemplos citados pueden intercambiarse de ámbito y lugar de ocurrencia.

Así, de una u otra manera, la plaga extiende sus manifestaciones y repercusiones a toda la actividad económica y adopta diversas representaciones, de manera tal que autores como Fracchia (2008, pp. 54-56) y Alconada Mon (2018, p. 22-23) sostienen que resulta preciso hablar de un “sistema”, es decir, un conjunto de actores y procedimientos, desarrollado sobre el flagelo y sobre la impunidad que lo habilita y que, generado en la arena política, se extiende, afecta e incluye a la justicia, los organismos de control, pero también a los sindicalistas y a los periodistas. Las ventajas del accionar irregular se presentan, habitualmente, como muy superiores al riesgo asumido o los costos asociados puesto que la “institucionalización del estado de cosas” premia a quienes se asocian y sanciona (muchas veces severamente) a quienes actúan de manera honesta.

Por ello, si se pretende una economía sana y capitalizada debería visibilizarse el severo inconveniente y hacer hincapié fuertemente en la necesidad de hacerle frente; lo que requiere, obviamente, un cambio cultural que aleje la creencia generalizada acerca de que resulta una herramienta apta para equilibrar las posibilidades en un escenario en donde todo el mundo recurre a ella (Corzantes: 2015, p.1).

3. La corrupción como problema social

Lo relevado avala que la corrupción es una pandemia que abarca todo el espectro de actividades humanas, con especial énfasis en lo económico y particular impacto (por la manera en que repercute de manera exponencial) en la actividad estatal. Resulta un vicio sumamente grave y nocivo, con emanaciones muy negativas y presencia masiva y universal pero que tiene un resultado mucho más profundo y devastador en los países más pobres y menos desarrollados del orbe, donde adicionalmente encuentra mayores bases culturales para expandirse. Puede identificarse su presencia en el origen de una parte importante de las restricciones sociales más trascendentes o, por el lado de las consecuencias, obstaculizando severamente la posibilidad de encontrar vías de solución oportunas y económicas. Debido a esto, millones de seres humanos alrededor del mundo, sufren enfermedad, miseria, apenas sobreviven en brutales condiciones y eternos conflictos o culminan siendo explotados (Eigen: 2004, p. 15).

En efecto, el principal freno a los objetivos de un crecimiento integral y sustentable no es la economía, no es la política (como aspectos específicos de la actividad cultural del hombre), **el problema central, primario esencial, es la corrupción, puesto que ésta baña los actos decisorios en todo nivel y esfera, tanto privada como pública.**

En lo que refiere a la corrupción en el ámbito público (la arista de la enfermedad que interesa aquí por ser la que pueden atacar las EFS), parece ser la moneda corriente, al extremo de que se ha naturalizado el “gesto de agradecimiento” desde el particular hacia quien debería ser un servidor público como requisito previo para que éste simplemente cumpla con lo que es su deber. Esta subversión del estado de cosas, en donde la prestación honesta es lo extraordinario, muestra síntomas claros de que la sociedad toda está enferma y, por lo tanto, es difícil encontrar reductos virtuosos.

En tal contexto, se crean grupos (burocráticos y/o con alianzas que integran funcionarios públicos, tanto de carrera como políticos) que recrean trámites o procedimientos complejos e indescifrables para el resto y que se enquistan en la administración pública pero con una raíz profunda en la sociedad, por lo que se tornan muy difíciles de combatir y casi imposibles de extirpar (Barris White: 1996, p. 33). Así, la competitividad económica de un país y su gobernanza desde el aspecto político no resultan posibles, por lo que el poder queda reducido al manejo por las élites dominantes, que basan una parte de su sustento en esa base espuria de relaciones y complicidades irregulares.

Quizás su manifestación fáctica más habitual sea el cohecho, que históricamente se ha configurado en el equivalente a una enfermedad a la cual, en tanto no se generen los anticuerpos necesarios o no se la ataque como corresponde, resultará difícil de extirpar, ocasionando una limitación inmensa a los esfuerzos de desarrollo que cualquier país pueda emprender, puesto que mediante tal subterfugio ingentes sumas de dinero se desvían del verdadero destino para engrosar bolsillos de políticos, de funcionarios y de sus cómplices en la actividad privada. Por esta vía, y merced a obras o contratos innecesarios o sobre cotizados, muchas empresas se enriquecen, aprovechando el poder de decisión público

(Banco Mundial: 1997, p. 21).

Transparencia Internacional sostiene (2017, p. 5), que se llegan a aprobar proyectos innecesarios, a los que se los dota de financiación a través de créditos desmedidos, situación que culmina generando un endeudamiento enorme que condiciona el crecimiento futuro. Adicionalmente, las obras poco controladas y sub ejecutadas (aunque pagadas en un 100%) provocan una infraestructura más que deficiente, a la par que destruyen el ecosistema. Concluye el informe citado: “Las empresas, los potentados corruptos y los bancos hacen su primavera mientras que los que pagan el alto precio son tanto la población como las futuras generaciones.”

Independientemente de la perspectiva desde donde se analice la cuestión, resulta inevitable considerar el tema económico, pues la corrupción pública implica, especialmente, transferencias injustificadas hacia el sector privado de importantes caudales monetarios, y que tendrán luego una especie de retorno hacia los mismos funcionarios que toman las decisiones, algunas de ellas innecesarias y otras injustificadas (Eigen: 2004, p. 32). Pero el estudio no debería detenerse solamente en el tema de los incentivos sino que también resulta imprescindible considerar los aspectos socio-culturales, incluyendo especial y específicamente los valores de los funcionarios públicos en particular y, de manera íntimamente relacionada, los de la población toda.

Esta visión sustenta el estudio desde la arista social, puesto que allí está el origen del problema y ya que, también y en definitiva, culmina siendo consecuencia de la masificación del fenómeno. Si en un país nada funciona si no es con obsequios y si no se percibe a la corrupción como algo que está mal, el inicio del círculo virtuoso se aleja y el desarrollo del país se torna ilusorio, máxime si existe una falta total de conciencia sobre las inequidades emergentes de este estado de situación

(Wiehen: 2011, p. 17).

Resulta importante destacar que muchas de las consecuencias devastadoras hacia nuestra sociedad ocurren por la existencia de este flagelo, a él podemos apuntarle tanto la muerte de niños en las villas miserias, la carencia de remedios en los nosocomios, la invasión de la droga y hasta el accidente de un tren en la estación de Once en Buenos Aires, el día 22 de febrero de 2012, donde murieron 51 personas y 789 resultaron heridas. Como se manifestó Roland Noble (2013), ex secretario general de la Interpol, con referencia al atentado de las Torres Gemelas del 11 de septiembre de 2001:

“¿de qué sirve el mejor despliegue técnico del cuerpo de policía cuando sus órganos están corrompidos, cuando los terroristas son capaces de alterar las medidas de seguridad comprometiendo a quienes deberían impedir sus actos?”

En efecto, este monstruo no solamente envilece a quien la comete sino que perjudica a quienes no entran en la complicidad, porque afecta las condiciones normales de relacionamiento tanto jurídicas como sociales y económicas, generando una red de complicidad entre quienes toman decisiones y entre éstos y sus corruptores.

En otro estudio del Banco Mundial (2003, p. 59) se comprobó que afecta severamente el sistema de ayudas de los organismos multilaterales hacia los países en desarrollo, constituyéndose en la principal razón de fracaso. En función de ello, y más allá de cualquier cuestión fundamentalista o filosófica, esta institución lo considera como un gran obstáculo para el desarrollo integral de los pueblos, pues atenta contra la democracia y debilita los principios institucionales básicos en qué se basa el crecimiento de la economía.

Heidemarie Zeul (ex Ministra de Desarrollo del gobierno alemán: 2003, p. 95) ha sido tajante al referirse a la corrupción como un cáncer, que ataca de muerte a la justicia, afecta las reglas de juego y desequilibra el acceso a las oportunidades. Por ende, y siguiendo con la metáfora, considera que no solamente impide el crecimiento integral y sustentable sino que hace peligrar la vida de los pueblos, impactando más abrumadoramente en los pobres. La cuestión se transforma en un problema social, más allá de que la propia sociedad (y el Estado) no la considere, en principio, como tal, justamente porque se procrea en un ámbito de hiper corrupción.⁷

En tal escenario, el humor general acepta como algo natural la anomia, el descreimiento de la autoridad, y principalmente el soborno se transforma en una vía “normalizada” para resolver transacciones y evitar conflictos, mientras que los organismos de control se vuelven impotentes para acercarse al cumplimiento de su mandato (Euro Social II: 2014; p. 14). Un infortunio adicional se presenta por la masificación de las manifestaciones y alcances con que esta calamidad ataca a los países no desarrollados en comparación con aquellos que han logrado limitar sus alcances y hoy muestran mejores niveles de crecimiento tanto económico como social (Moreno Ocampo: 1999, p. 104).

De todo este diagnóstico es de donde surge la convicción que la primera necesidad para iniciar la lucha contra la corrupción es hacer visible su existencia masificada, sus causas y sus consecuencias, los grupos que ganan con ella y, especialmente, el gran porcentaje de perdedores que genera. Esto debe llevar a que se la individualice como un enemigo al que la sociedad, y especialmente la institucionalidad, deben enfrentar.

⁷ En la marginal encontramos casos aislados de corrupción en un contexto de respeto por las reglas formales, los organismos de control actúan con eficacia, detectan y castigan actos de corrupción. Aun cuando se involucre a personajes importantes. Existe una cultura que castiga socialmente a quien viola las reglas.

Debe recordarse que su reconocimiento resulta una fase vital en el proceso a través del cual se conforman las políticas públicas, el cual comprende distintos estadios que van desde la identificación y definición de la enfermedad, pasando por la formulación de posibles soluciones, la selección de una de las alternativas, su ejecución y el análisis, tanto en sus aspectos cuantitativos como cualitativos, de la performance lograda (Downs: 1973, p. 333). Vuelve a percibirse aquí el vital papel que juega la interacción del público con los medios de información.

Dada la consabida restricción económica que representa la escasez, reflejada nítidamente en la actividad financiera del Estado, la incorporación de la problemática a la agenda pública y su consiguiente transformación en una política oficial se verá influenciada directamente por este ciclo y, en tanto el interés colectivo sea más ferviente, mayor será la presión para que ello suceda (Downs: 1973, p. 335). El análisis sociológico brinda pautas ciertas de que éste es el actual estadio y es por tal razón que se torna importante tratar el tema y ponerlo como lo que verdaderamente es: un mal social, para priorizarla en la agenda estatal.

De cualquier manera, y si bien lo mencionamos debido a su relación estrecha con nuestra investigación, vuelve a tornarse una cuestión que lo excede. Aquí, el fenómeno se analizará en el estricto ámbito de la administración gubernamental, para detallar sus manifestaciones, las consecuencias negativas que provoca y, especialmente, que rol les cupo y cuál puede haberles a las EFS. En tal sentido, debe considerarse el principio de oportunidad como uno de los atributos más importantes del diseño y ejecución de la política pública (en término de Las Heras, la efectividad). Para ello se requiere la comprensión suficiente para atender las demandas y detectar las dificultades más importantes. Debe considerarse que, normalmente, una política reactiva no resulta de igual utilidad que una proactiva. Entonces, el segundo mejor consiste en atacarlo lo antes posible y con todas las

armas a disposición (Lindblom: 1997, pp. 32-33).

4. La corrupción como problema político

La corrupción en la política es un serio obstáculo que se ha globalizado desde hace tiempo pero que ha llegado a su punto álgido desde 1970 en adelante (Pereyra: 2013, p. 17), particularmente en América Latina, donde mostró manifestaciones en Méjico, Colombia, Perú, Venezuela y Brasil, países que tuvieron consecuencias institucionales y que, como sucedió en Argentina, dejaron una mácula indeleble en las presidencias (Morris y Blake: 2010, pp. 66-68). En este último territorio, luego de la profunda crisis con la que comenzó prácticamente el siglo XXI, resultó evidente el contexto de crítica y desconfianza hacia la actividad política en general y el desempeño de los políticos en particular, rasgo que se ha vuelto persistente en la vida democrática en todo el mundo. Ello llegó a un punto tal que la palabra “politización” tomo un sentido moralmente negativo y significa la colonización de una causa de movilización por intereses particulares de la lógica político-partidaria (Frédéric: 2004, p. 21).

En una perspectiva global, resulta causa y consecuencia de la ausencia casi absoluta de sanciones (o exigencia de responsabilidad) ante la negativa labor de agentes y autoridades públicos, lo que habilita a que muchos cargos de decisión (a nivel medio y alto) se ocupen sin la capacidad e idoneidad necesarias por lo que, en términos generales, se deja a la administración pública en un virtual desamparo. El concepto también refiere, en un aspecto micro, a las conductas irregulares que no solamente cometen los funcionarios de alto rango sino que también son moneda frecuente de los burócratas, en la medida que cuenten con algún grado de capacidad de decisión (aunque sea en ámbitos reducidos) con algún tipo de preponderancia en los procedimientos de provisiones de insumos para las actividades financieras.

En uno u otro sentido, la demanda se dirige a la Justicia, requiriéndole mayor eficacia y oportunidad en el juzgamiento y castigo a este tipo de delitos. Especialmente la prensa considera a este servicio como parte del problema, sea por su lentitud, sea por sus omisiones o sea porque, en los hechos, funcionarios sospechados de delitos de corrupción prosiguen ocupando sus puestos por muchos años. En estos casos, y aceptando el principio de inocencia que proclama la Constitución Nacional, lo que se reclama es una definición más veloz en uno u otro sentido.

Independientemente de esta cuestión (que no es menor), lo cierto es que la estrategia judicial no siempre es suficiente para enfrentar los delitos de la corrupción, ya que sus investigaciones sólo se ocupan de ciertos y puntuales hechos, que no pueden suplir la ausencia de controles necesarios para el accionar discrecional de los funcionarios públicos (Moreno Ocampo: 1992, p. 4). En efecto, se requiere mucha capacidad técnica, sustento legal pero, sobre todo, mucho valor para contradecir a quienes ostentan mayor jerarquía en sus cargos. Máxime cuando las políticas espurias se disfrazan de estrategias de interés nacional en procura del desarrollo y la equidad. Por ejemplo, durante la década de 1990 en Argentina, las privatizaciones y el proceso de reforma profunda en el que se sumergió al sector público nacional fueron justificadas por el poder político de turno, como parte de los cambios requeridos para una performance estatal más eficaz y eficiente, identificando a estas en el carácter estructural de la corrupción, razón por la que se tornaba imperioso combatir las causas del enorme e improductivo gasto público.

Tal estrategia, respaldada por una fuerte propaganda que logró predisponer a la población, obtuvo el apoyo para reformar el Estado, incluyendo una gran política de privatizaciones, lo que permitiría atacar el sobredimensionamiento estatal que

se había generado. A la vez, debían modificarse sustancialmente las políticas de control y de regulación porque estas actividades también estaban corrompidas y porque ello, a su vez, permitiría reducir la planta de personal estatal (Pereyra: 2013, p. 46).

Se estableció como paradigma inamovible del proceso a la transparencia, aptitud básica para la promoción de las reglas de competitividad y apertura económica que, de acuerdo con el discurso oficial, el Gobierno necesitaba para iniciar el círculo virtuoso (Dezalay y Garth: 2002, p. 67). La privatización de servicios públicos ligados a los monopolios naturales (agua, gas, comunicaciones, electricidad) implicaron el correlato de la regulación mediante órganos creados a ese fin, más allá que en Argentina hubo serias demoras en algunos casos (Asensio: 2020) y, en otros, las tareas objeto de creación no fueron cumplidas debidamente.

Sin embargo, con el tiempo quedó claro que hablar de transparencia y ética no equivalía a ejercerlas. En el proceso de transformaciones estructurales, en una primera instancia se avanzó sobre la Justicia, pretendiendo afectar su independencia. Estas mutaciones se ralentizaron (para neutralizar al menos por un tiempo) la adecuación en el ámbito nacional del órgano de control externo público. Efectivamente, la Ley 24.156 creó la Auditoría General, eliminando al Tribunal de Cuentas. Así, con la implementación de una mejora sistémica en el plano teórico, el Gobierno del Dr. Menem se aseguró, en la práctica, un plazo mínimo de cuatro años sin controles, en el que se dio uno de los procesos transformadores más profundos que ha tenido la administración pública argentina, como fue el de las privatizaciones (Cortés de Trejo: 2008, p. 9).

5. La corrupción como problema institucional

Otra arista que debe estudiarse detenidamente es la que plantea la existencia de

un problema institucional más que cultural o político (Krastev: 2004, pp. 1-2). Esta visión es la que habilita el estudio del diseño vigente para luego contrastar ambos objetos de estudio. Desde esta postura, es dable percibir dos momentos: el primero, en donde las organizaciones funcionan de forma ineficiente, afectadas por la enfermedad que, no obstante, no resulta la norma general sino que, más bien, muestra casos aislados, individuales y de consecuencias constreñidas a una oficina o área. En el segundo, de mayor gravedad, el vicio se ha transformado en la forma de comportamiento dominante y provoca que secciones enteras dejen de operar adecuadamente (Maegher: 1996, p. 37).

Como en ese escenario se incluyen los mecanismos de control, el obstáculo no se detecta oportuna y cabalmente, situación que habilita para que funcionarios con decisiones “de valor” encuentren una vía expedita para lograr rentas extras pero espurias, pues lo hacen mediante prácticas corruptas (Soto: 2003, p. 86). La situación llega al extremo de gravedad cuando el resto de sus compañeros, aun sin recibir beneficio alguno, se convierten por omisión en cómplices silenciosos, sea porque les resulta más cómodo mantenerse en esa postura o porque los embarga el temor.

En este orden de ideas y sin omitir las aristas morales y jurídicas, el análisis podría centrarse en los aspectos administrativos, para considerarlo en términos organizacionales (Klitgaard: 1994, pp. 26-27). Desde esta perspectiva, resulta una ruptura diseño institucional de un país, por cuanto afecta seriamente su gobernanza. La estructura se vuelve incapaz de detectar y sancionar los actos irregulares, al menos en tiempo oportuno. En el extremo, el Estado no obtiene resarcimiento prácticamente en ningún caso. A la vez, desaparecen los estamentos jurídicos aptos para adecuar y adoptar la normativa requerida para inhibir la ocurrencia de hechos y actos irregulares.

Canavese (2018, p. 134) reconoce que las instituciones formales creadas para luchar contra la enfermedad social no han tenido éxito. Paralelamente, advierte la paradoja evidenciada en los últimos veinte años ya que mientras la normativa, el gobierno, las empresas e, incluso, los organismos multilaterales redoblan sus esfuerzos normativos y operativos, los individuos que desarrollan sus actividades en ese ámbito han dinamitado la base de éxito y, a la vez, en general han salido airosos, sin ser detectados y menos, sancionados. La restricción estriba en que no se pueden combatir los incentivos (que normalmente incluyen el temor hacia los integrantes de la trama de corrupción pero también resultados económicos muy atractivos) solamente con represión (Lambsdorff: 2015, p. 25).

El triángulo de Cressey⁸ (1971, pp. 54-56) nos muestra que la sola previsión legal de sanciones, resulta insuficiente, la mayoría de las veces, para desmotivar a quienes están decididos a cometer un fraude, razón por lo cual se tornan necesarias acciones preventivas concretas y, para los delitos que aun así se cometan, una estrategia que aumente la potencialidad de detección y de consecuencias negativas para los inescrupulosos.

Otro obstáculo a superar en el análisis organizacional resulta la acumulación de las facultades discrecionales (y en ocasiones arbitrarias) que ostentan determinados funcionarios, que los habilita tanto para definir los procedimientos a seguir como para tomar la decisión final. A ello debe sumarse la opacidad en la gestión, la ausencia de preocupación del público y la complicidad de los privados, factores todos que facilitan la corrupción al reducir considerablemente los riesgos que asumen el agente desleal y que se potencia por la renta extra que logra para sí y para sus contrapartes.

⁸ El Dr. Cressey desarrolló la teoría del "Triángulo del Fraude", referida a los factores de riesgo, que incluyen en todos los casos tres elementos: incentivos o presiones, oportunidades y racionalización.

La problemática supera la dialéctica entre la ideología liberal de “más empresa y menos estado” y la que defiende un estado más involucrado y, por ende, de mayores dimensiones y absorción de recursos. Aquí se trata de que el estado funcione eficientemente, de que haga lo que debe hacer con transparencia y con ética, cualquiera sea su tamaño. Desde esta visión, el problema debe ser abordado institucionalmente, considerando cada organización como un sistema en el interior del cual los individuos se confrontan con una estructura de costos y beneficios por la cual delinear su comportamiento en términos de conveniencia (Féder: 1996, pp. 13-14).

Un esquema con pretensiones de éxito en esta particular lucha no solamente debe profundizar los mecanismos de prevención, detección y sanción de los funcionarios desleales sino que, adicionalmente, debe mejorar los incentivos para los agentes honestos⁹. Claro está que también resultará importante el proceso de selección de funcionarios, que deberá considerar su competencia profesional pero también el estímulo a una cultura de la excelencia y del ejemplo ético como eje de la enseñanza (Torres Pradas: 2004, p. 14).

En este camino, resulta imprescindible regular expresamente los dispositivos para reducir al máximo posible el poder monopólico de los funcionarios que toman decisiones (en términos de la citada ecuación de Klitgaard), lo que demanda precisar los procedimientos y facultades de quienes participan, y simultáneamente, reforzar la transparencia mediante la pertinente difusión. Esto también se puede percibir como un conflicto normativo hacia el centro de las entidades (principalmente en las públicas, donde todo es derecho), que puede

⁹ Hemos llamado “castigo por omisión” al efecto que se produce cuando un funcionario comete algún hecho irregular que es detectado pero no se castiga. Esto resulta una sanción para aquellos sujetos que cumplen con su deber lo que, inevitablemente, reduce su motivación y compromiso (Lenardón: 2004, p. 56).

advertirse como la brecha existente entre las normas esenciales y los códigos operativos, es decir, en lo sencillo o complicado que se ha regulado la actividad administrativa en procura de los grandes objetivos del Estado (Reisman: 1981, p. 12).

Por ello, la responsabilidad debe basarse, primera y esencialmente (revalorizando este instituto fundamental como lo fue en su origen) en la rendición de cuentas. Luego, habrá de desarrollarse un proceso gradual hacia la *responsabilidad*. En tal sendero, resulta preciso elevar las probabilidades de prevención primero, y solo en segundo lugar, de detección de actos irregulares para después juzgarlos de manera rápida y efectiva (Klitgaard: 1994, pp. 26-27). Por lo tanto, la cuestión radica en el diseño y puesta en funcionamiento de las medidas anticorrupción pertinentes o, en caso alternativo, de actividades que permitan enfrentar con cierta factibilidad de éxito la mayor cantidad posible de irregularidades. En esta visión, la transparencia (por ejemplo, la publicidad de las normas de conducta) resulta vital para abordar y corregir el severo obstáculo. Pero deben existir acciones para difundir y, por eso, una vía válida radica en fortalecer las instituciones de control público.

Claro que esto tendrá mayor potencial en una organización (considerando a la administración pública como tal) en donde se evidencien pocos actos irregulares (que se detecten y donde se apliquen las sanciones). En cambio, será muy compleja su instrumentación exitosa en otro ámbito en donde el mal es una parte factible y plausible de conductas, cuando son muchos quienes infringen las normas y, donde no se persiguen ni se castigan nunca (Torres Pradas: 2004, p. 15).

6. Consecuencias de la corrupción

La corrupción entorpece el crecimiento pues reduce incentivos a la inversión, al

trastocar las reglas de juego y quitar seguridad jurídica. En lo que refiere a la esfera estatal multiplica improductivamente las erogaciones de fondos públicos, y muchas veces los desvía hacia proyectos más proclives a la percepción de sobornos, postergando por lo general aquellos prioritarios para la población. Pero el cohecho no deja de ser la parte visible del iceberg, puesto que la otra parte, más grande aún y que no siempre se cristaliza ante el público, es la cantidad de obras o contrataciones que se realizan innecesariamente y, en donde, en un extremo de codicia se cobran sobrepagos.

Aunque resulta relativamente sencillo medir la afectación microeconómica de un hecho de corrupción pública (cuando se detecta), lamentablemente no existen prácticamente relevamientos confiables que cuantifiquen las derivaciones negativas de este flagelo respecto de la performance global de un país. En este orden de ideas, en el año 1997 se desarrolló una investigación sobre 67 países, en donde se llegó a algunas estimaciones que confirman en todos los casos las consecuencias negativas que provoca. Por citar solo una, refiere el estudio que si en Egipto (con un grado medio – alto de corrupción) se reduce mínimamente su nivel (por ejemplo, eliminando el soborno en la adjudicación de la obra pública), podría incrementar su tasa media de inversiones en un porcentaje aproximado del 3% (Mauro: 1997, a, pp. 35-37). En la misma línea de análisis, pero a la inversa, Shang-Jin Wei¹⁰ determinó en 2009 que si la corrupción de Singapur (que tiene el nivel más bajo del mundo) se incrementaba a los mismos guarismos que muestra México (elevado), ello equivaldría una suba en la alícuota de 21 puntos en el tributo sobre la renta.

Kaufmann (2019, p. 33) sostiene que resulta una anomalía global que moviliza, solamente en cohecho, una suma cerca a los U\$D2.000 millones anuales, es decir, un 2% del PIB mundial. En territorios en donde se instalan las prácticas corruptas

¹⁰ Profesor de Finanzas y Economía en la Universidad de Columbia.

en el ámbito público, los contratistas del Estado saben (y están dispuestos con tal de no perder su negocio) a pagar un soborno, que muchas veces debe ser adelantado a la adjudicación. En ocasiones, sucede que los agentes públicos cómplices reclaman un porcentaje de ganancias de la organización privada beneficiada por la actuación irregular. En otros casos, casi extremos, ni siquiera se trata de la participación en una licitación o contratación pública, sino simplemente en el trámite de habilitación para comenzar a funcionar como empresa. En tales supuestos, el soborno se transforma en una especie de impuesto, en donde hasta se establecen cuadros de tarifas relacionadas ya sea con los trámites, ya sea con los montos involucrados; y se genera, a la vez, un círculo vicioso con epicentro en la “necesidad” de más fondos por parte del funcionariado, sostenido por la forzosa complicidad y ocultismo que requieren estas maniobras. Por el lado opuesto, un ambiente en donde estas prácticas anómalas se perciben como dominantes, debilita claramente los incentivos de inversión de una persona honesta. En tal situación es probable que opte por no instalarse o que busque otra radicación (quizá ni siquiera libre de corrupción pero con un menor costo implícito). En conclusión, genera serias objeciones al crecimiento económico (Mauro: 1995, p. 24; Seligson: 2002, p. 33; ONU: 2004).

Cuando se torna evidente que competir con lealtad es estar en desventaja y que la corrupción permite generar rentas (muchas veces extraordinarias) sin esfuerzo, estas prácticas llegan a atraer incluso a los sujetos más capaces y hasta aquellos que, en situaciones normales, resultarían los menos propensos a este tipo de soluciones. Si sucede esto, se produce una afectación directa y negativa en el mercado productivo y, por derivación, genera consecuencias adversas para las reales posibilidades de crecimiento del país. Esta atmósfera, que irradia hacia el interior de las organizaciones y luego hacia las administraciones de todo el país, impacta fuertemente en los territorios menos desarrollados en virtud de que reduce la efectividad de la ayuda internacional, ya que una porción de los recursos

se desvía del destino anunciado.

Es por esto que las organizaciones de apoyo internacional han puesto como condición para continuar con sus planes, la implantación de políticas de buen gobierno y, en algunos casos en donde no se ha implementado una mínima gobernanza, hasta han eliminado o reducido al mínimo la asistencia (Aguilar Villanueva: 2006, p. 33). El mismo corolario negativo se produce si el Estado toma empréstitos caros o innecesarios. Aquí la afectación sobre la actividad privada es doble: en el corto plazo provoca una competencia desigual por el acceso al financiamiento, derivando en que los proveedores de dinero establezcan más requisitos para su otorgamiento y, a la par, el incremento desmesurado en las tasas de interés que pretenden, debido a la mayor percepción del riesgo. En plazo medio y largo, los particulares serán quienes deban soportar los tributos necesarios para cancelar las obligaciones oficiales.

Mirando el problema desde la obra pública, los proyectos faraónicos, cuya cuantía es compleja de verificar, resultan ámbitos ideales para las prácticas espurias. A priori, se podría esperar que sea más fácil cobrar sobornos sustanciales en grandes proyectos de construcción o en sistemas de defensa de alta tecnología antes que en libros de texto o salarios de maestros (Pino: 2011, p. 11). En efecto, la adjudicación de contratos a través de un sistema corrompido deriva, como se ha comprobado en Argentina, en una menor calidad de los servicios que brinda el estado y, también de la infraestructura, incluyendo obras pagadas en un 100% (o varias veces) y nunca habilitadas. Lezcano (2018, p. 2) estima que, en Argentina, la pérdida provocada por la corrupción en la obra pública alcanzó los US\$80.000 millones en un período de trece años, monto que, como indica el autor, equivale al 80% de los recortes que debieron hacer las provincias para cumplir con el ajuste fiscal del año 2019. El cálculo resulta de estimar un 25% de sobrepagos y un 20% de sobornos. En línea con estos cálculos, el Banco Mundial, ha estimado las

pérdidas que se provocan al erario llegan al 9% del Producto Bruto Interno¹¹ argentino. Cada año, la ilegalidad hiere de gravedad a la educación, a la salud de nuestros niños y ancianos especialmente, y al crecimiento del país todo.

Pero esto sucede no solamente con la obra pública. En realidad, todo el presupuesto está bajo la amenaza de este verdadero azote, ya que no solamente puede repercutir en un crecimiento improductivo del gasto público como hacer mermar la recaudación de los tributos. En el primer caso, reduciendo, eliminando o sencillamente no gestionando créditos en contra de contribuyentes a cambio de un porcentaje en beneficio de los funcionarios que toman las decisiones. En la segunda vía, al tentar a los agentes del gobierno a priorizar aquellas provisiones que habiliten el cohecho relegando las necesidades públicas prioritarias. En este sentido, cuando más complejo es un proyecto y las características técnicas y económicas son menos conocidas o inteligibles, más oportunidades lucrativas presenta para el fraude (Estupiñán: 1997, 41).

Los foros que analizan las secuelas de la corrupción pública, advierten las cada vez más significativas repercusiones negativas sobre el desenvolvimiento político y económico de los territorios subdesarrollados en general y de los países latinoamericanos en particular (Banco Mundial: 1997, p. 42). Principalmente, resaltan la pérdida de efectividad de los gobiernos que impactan primero en la economía para derivar en la pérdida sustancial de calidad de vida de las clases de menores recursos. A la vez, observan la distorsión que provoca en las tareas de regulación y, más preocupante aún, advierten sobre los impedimentos que genera en el accionar del poder judicial (Transparencia Internacional: 1999, p. 11-16).

¹¹ Según World Compliance Association (WCA), el costo de la corrupción en Argentina rondaría entre el 8% y el 10% del PBI (reportaje en BAE Negocios, 02/11/2018). www.baenegocios.com/economia-finanzas/La-corrupcion-le-cuesta-a-Argentina-entre-el-8-y-el-10-del-PBI-20181101-0078.html.

Llamativamente, en los países con menores recursos económicos no se reducen los riesgos de irregularidades sino que, por el contrario, parece existir un nexo causal entre el incremento de la pobreza y la existencia de hechos espurios. Así lo identifica Kaufmann (2005, citado por Canavese: 2018) al hablar de los países latinoamericanos y caribeños.

7. La corrupción en Argentina y su reflejo en la gestión gubernamental

En Argentina es dable apreciar la existencia de todas las manifestaciones del flagelo que ya se han descrito. Como ya ha sido señalado, en el ámbito público va desde el nepotismo hasta la sanción de leyes con el objetivo de beneficiar a un grupo de presión (Nino: 1995, p. 46).

Es muy difícil desde luego cuantificar el efecto que provoca la existencia de una, dos o más personas que cobran un estipendio del Estado sin capacidad para desarrollar las tareas a su cargo o que, simplemente, no cumplen otra actividad que la de mero proselitismo. El relevamiento informal realizado durante años de actividad en el control externo permite aseverar que en prácticamente toda oficina pública existe al menos un empleado que adolece del defecto. Desde luego, habría que adicionar a los funcionarios públicos que sí cumplen tareas pero cuyas decisiones generan perjuicio a la ciudadanía (Stornelli: 2019, p. 4; Volosín: 2018, p. 63).

Esta pérdida no siempre debería medirse en términos económicos sino en las consecuencias sociales y humanas que acarrea. Así, es hartamente complicado medir la incidencia en muertes que provoca una política que genera la ocupación masiva de personas en el Gobierno, absorbiendo el 65% o más del Presupuesto y restándole capacidad de acción a la salud, a la educación o a la seguridad.

Al respecto, la mayoría de estos actos no son reconocidos ni siquiera como hechos de corrupción. Y de los que sí son identificados como tales, son realmente muy pocos los que llegan a instancias judiciales o, dentro del ámbito administrativo, se resuelven en beneficio del quehacer público. Por ello, resulta inevitable acudir a datos parciales o hechos puntuales. La idea no es efectuar un estudio estadístico referido al perjuicio total, aspecto que siempre resultaría parcial por la propia naturaleza del injusto que se genera (Fernández y Fernández: 2012, p. 19) sino, simplemente, justificar que la corrupción existe y que debe ser combatida.

En nuestro país, cabe presumir que, al margen de decisiones de política económica, la corrupción imperante contribuyó de manera significativa, al colapso de la economía del año 2001, reflejada en la caída del PBI en un 4,4%. La actividad del Gobierno (en donde se consideran las decisiones de alto rango pero también las acciones rutinarias de la burocracia) mostraba un impresionante déficit de 144 mil millones de dólares, que provocaba una caída de las reservas de divisas en las arcas del Banco Central superior a los U\$D12 mil millones¹² (Lascano: 2007, p. 199). A las tres franjas del espectro estatal (funcionarios electos, funcionarios políticos y personal profesional – técnico – administrativo) las unifica justamente su contaminación por el flagelo, sea en la mega obra pública como en la adquisición de insumos básicos para la oficina.

Durante el período 2000 - 2010, fue posible distinguir la instauración de un verdadero sistema de expoliación del Estado, creado y coordinado por los más altos cargos de la administración nacional, esquema que fue remedado en no pocas provincias (Lascano: 2007; p. 232). De meros cobradores de lo que se conoce como “retornos”, tal como lo señala Wiñazky (2019), se transformaron en diseñadores y ejecutores de un esquema organizado hacia la cooptación de

¹² Esto implicaba el 46% del total de Reservas internacionales que el BCRA tenía al inicio de la crisis.

empresas, a partir de beneficiarlas con adjudicaciones, especialmente en la obra pública. Otra estrategia se basó en la transferencia de divisas al exterior (Romero: 2014, p. 17). Este proceso de sistemática destrucción de la gobernanza, con la necesaria complicidad de una parte de la Legislatura y de la Justicia, exacerbó aún más el sistema presidencialista tan característico en Argentina.

Tal vez el ejemplo más conocido de este proceso sea “la causa de los cuadernos” en donde los empresarios, en calidad de “imputados colaboradores”, han descrito la corrupción sistematizada en dos actividades vitales de la economía como son el transporte y la obra pública (Volosín: 2018, pp. 6-7).¹³

Más allá de estos datos puntuales es cierto que, por su propia naturaleza, los resultados del delito no pueden ser cuantificados con exactitud y es por eso que debe acudirse a aproximaciones y proyecciones. En tal orden de ideas, el Centro de Implementación de Políticas Públicas para la Equidad y el Crecimiento (CIPPEC) estimó que los subsidios al transporte totalizaron \$17 mil millones durante 2011¹⁴. Si a ese guarismo se le calcula el “peaje” antes referido (se toma la menor tasa indicada), se arriba a un negocio espurio de \$1.700 millones de pesos, tan solo en ese período. La cuestión es que en los años siguientes, los montos habrían seguido subiendo. En efecto, debe considerarse que, según el Ministerio de Transporte de

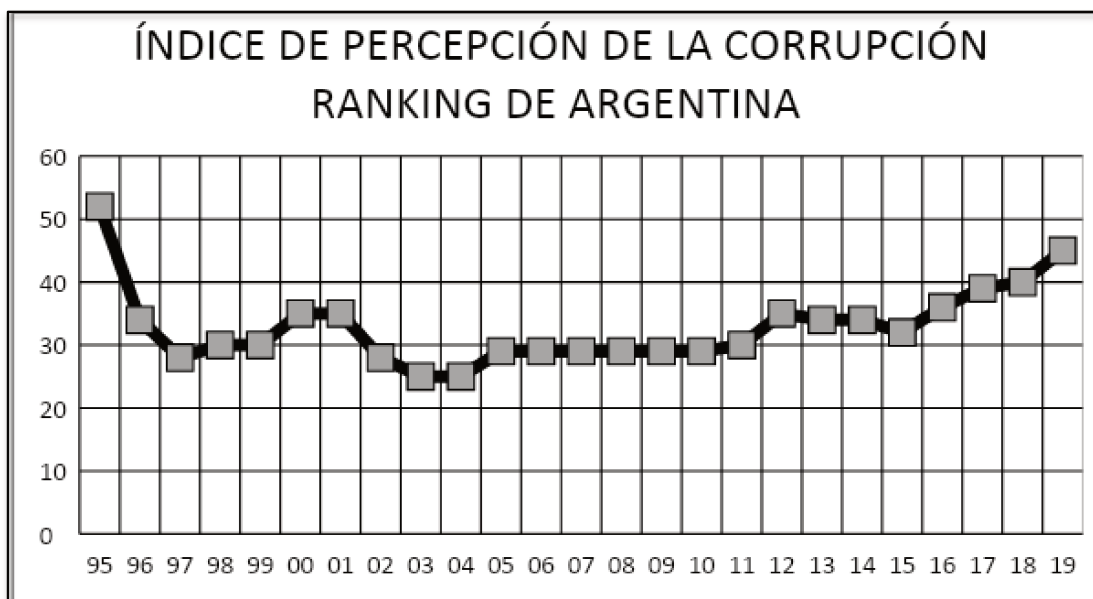
¹³ A través de las declaraciones periodísticas de Carlos Wagner (anterior presidente de la Cámara Argentina de la Construcción), se llegó a tomar conocimiento de que los retornos exigidos desde el año 2004 en adelante tuvieron un piso del 10% pero que llegaron hasta un máximo de 20%. Proyectando tales porcentajes sobre el monto total invertido por el Ministerio de Planificación entre los años 2004 y 2015, que podría calcularse en U\$D100.000 millones, implica que las rentas ilegales rondaron, como mínimo y sólo en esa repartición, los \$10 mil millones de dólares (Volosín: 2018, p. 1). A ello, deberían adicionarse los retornos de otros circuitos de dinero, como asistencias financieras. Así, el empresario Aldo Roggio reconoció en los medios periodísticos que debía entregar el 5% de coima sobre el monto que recibía la empresa Metrovías (que tiene la concesión del ferrocarril Urquiza y del servicio de transporte subterráneo de la Ciudad de Buenos Aires).

¹⁴ Este monto representa el 1% del PBI, el 30% de los subsidios entregados por el Gobierno Federal y determina que entre 2005 y 2012 las erogaciones por tal concepto, medidas como porcentaje del PBI, se incrementaron un 415%.

la Nación, tan solo en el sector de ferrocarriles el gasto por tal concepto fue de \$510 millones en el período 2012 pero en los años venideros se incrementó sin interrupción hasta 2015. Igualmente para las empresas concesionarias de transporte de pasajeros (colectivos) el monto total de subsidios entregados entre los años 2005 y 2015 fue de \$150 mil millones.

Sin perjuicio de estos ejemplos puntuales, resulta necesario verificar un diagnóstico más generalizado del fenómeno y su inserción en Argentina. Para ello, se requieren relevamientos que superen la mera casuística y por ello resulta útil recurrir al Índice de Percepción de la Corrupción (IPC), diseñado y elaborado por Transparencia Internacional.¹⁵ En la confección de este índice se consideran distintos factores, que se ponderan. Los países que acumulan mayor puntaje son los menos corrompidos y, por ende, cifras más altas implican mayores niveles de ética pública (el nivel máximo es de 100 puntos y el menor es cero). Si bien no puede considerarse un parámetro científico porque, en realidad, mide la corrupción percibida por los hombres de negocio, puede usarse para verificar la evolución del ambiente social y político del país en donde se lleva a cabo la encuesta. A continuación, se muestra la evolución del puntaje obtenido por Argentina desde 1995 hasta el año 2019.

¹⁵ En Argentina, cuenta con la colaboración de Poder Ciudadano, asociación civil.



Fuente: Transparencia Internacional (2020)

Entre otras cuestiones, el gráfico evidencia que en Argentina, luego de un proceso de aumento en los esfuerzos por reducir el ambiente irregular, la crisis con la que concluyó el gobierno del Dr. De la Rúa interrumpió esa tendencia de manera abrupta, llevando al país a profundizar la corrupción, situación que mejoró a partir del año 2015 con un pico en 2019. Al respecto, se percibe un movimiento parecido a un círculo vicioso: crisis y corrupción se persiguen, en una mutua relación de fortalecimiento y, por el contrario, de debilitamiento de la gobernanza, lo que equivale a una gestión pública mucho menos eficiente.

Continuando con el mismo insumo, es posible comparar nuestra performance con la de los demás países relevados. De esta surge que, en determinados años, el país ha desmejorado tanto en valores absolutos sino también en términos relativos (Brodschi et al: 2008, p. 23), lo que revela que la sensación de una corrupción pública local en aumento se percibe en mayor grado que en otras latitudes, por lo que la comprensión de sus causas y consecuencias (y probablemente algunas maneras de prevenirla y sancionarla) debe buscarse fronteras adentro.

Insistimos en recalcar que el IPC mide, como su nombre lo indica, variables percibidas. Sin embargo, ello no le quita relevancia sino que, por el contrario, existen teorías que explican que, para estos fines, resulta más importante conocer el ambiente cultural, dado por la idea que tienen los hombres de negocios respecto del contexto en donde deben llevar adelante sus operaciones ya que justamente de ésta dependerá la decisión de invertir o no en el país (Brodschi et al: 2008, p. 36).

Indicadores desarrollados por otros investigadores como, por ejemplo Kaufmann (2005, p. 5), confirman el diagnóstico y muestran el marcado deterioro de la cultura ética luego de la crisis de 2001-2002 y cierta mínima recuperación posterior. Los estudios permiten concluir que el ascenso en la cantidad de hechos irregulares se evidenció en un ambiente de marcada y notoria pérdida de gobernanza.

Asimismo, los hechos (actuales y de anteriores gestiones) difundidos constantemente en los medios masivos de información, muchos de los cuales están hoy en el ámbito penal¹⁶ corroboran en cierta medida que el flagelo está presente en nuestra Administración y que conlleva el deterioro de la actividad. Tal proceso parece generalizado, lo que lleva a un profundo descontento con la clase política y a un claro descreimiento de la Justicia, a lo que debe agregarse la confirmación ocurrida en el año 2019, respecto de una cantidad no menor de los principales dirigentes privados involucrados en causas de corrupción.

¹⁶ Tal vez uno de los inconvenientes más acuciantes a solucionar en aras a una lucha eficiente contra la corrupción sean los tiempos demasiados extendidos que requieren los procesos judiciales que investigan tales hechos como, asimismo, la ausencia de análisis del proceso y de la actuación de los gestores involucrados, sea que se arribe a una pena o, principalmente, si se exonera a los imputados.

El corolario de esta situación provoca una marcada reducción de la gobernanza y muestra que nuestro país presenta una transparencia relativamente baja. Si a ello se suma la volatilidad en otros aspectos de la ejecución pública, las complicaciones son realmente preocupantes y deben ser considerados como un impedimento substancial para avanzar hacia una gestión de excelencia (Gordillo: 1981, p. 98). Desde luego que tal estado de cosas habrá de tener incidencias en la actividad y debe ser considerada una de las causales importantes del retraso económico y social que muestra nuestro territorio al compararlo con otros que estaban en idénticas condiciones avanzada la primera mitad del siglo XX (Canadá, Australia) o, incluso mucho más contemporáneamente, Filipinas y Singapur.

No ha sido posible acceder a información referida a determinados aspectos que habilitarían una comprensión mayor respecto a las secuelas de la anomalía en Argentina. Por ejemplo, un dato clave que falta es el monto de exacción al erario que genera cada hecho irregular, cuáles son los más habituales y los dineros acumulados. Ello nos lleva a concluir, como lo hace Brodschi (2008; p. 55), en que la corrupción es de compleja identificación y estudio, lo que implica severas dificultades para los diseñadores de las políticas públicas.

No obstante ello, se entiende haber logrado el objetivo de definir el fenómeno deletéreo y exponer las claras y graves repercusiones negativas que provoca a nivel global. Asimismo, se detallan las formas que adopta y las causas y nefastas derivaciones que la corrupción pública provoca en Argentina. Entre otras consecuencias, genera enormes obstáculos al logro de los fines últimos del Estado y, en paralelo, repercute en la actividad privada, no solamente porque producir, vender, prestar servicios en nuestro país resulta más gravoso de lo que correspondería restando competitividad interna e internacional y, también, trastorna constantemente las reglas de juego, castigando a los honestos que son quienes no aceptan el fraude, el cohecho y cualquier tipo de prebenda.

Romero (2014, p. 11) señala que la ineficiencia no siempre es una consecuencia indeseada por quienes dirigen la administración sino que, en la mayoría de los casos es un requisito necesario para que un sistema corrupto se desarrolle.

Este estado de corrupción ha sido enfrentado desde distintas instituciones, desde la Justicia hasta los organismos anticorrupción. Sin embargo, y como se aprecia en el Anexo III, no han sido, por lo general detectados o combatidos en forma total por las Entidades Fiscalizadoras Superiores, *per se*, en tanto estos solamente cuentan con la previsión legal de analizar actos administrativos para verificar el cumplimiento legal con un objetivo que luego se analizará en profundidad.

Aclarado ello, y enfocados en nuestro objeto de estudio, es preciso recuperar la distinción ya realizada respecto al concepto amplio de corrupción de lo que resultan las manifestaciones que ocurren en el ámbito de la administración pública, para dentro de este marco más acotado, diagnosticar la performance del sistema de control.

Sin perjuicio de que no resulta objeto de este trabajo efectuar un relevamiento total de los casos ocurridos en Argentina¹⁷, el Anexo I muestra un detalle de hechos que han tomado conocimiento público en los últimos treinta años, a los cuales se han incorporado otros relevados por el investigador, en función de su actividad profesional. Ese análisis permite visualizar la forma en que se instrumentó el ilícito, como se detectó y el rol que le cupo a las EFS de la jurisdicción en donde se produjo (eliminando nombres propios). En muchos casos, los procesos de contratación, ejecución de obra (incluyendo las inspecciones de obra) fueron corrompidos por cuantiosas sumas de dinero que salían de las arcas

¹⁷ Para un seguimiento histórico de los hechos más graves ocurridos en Argentina, confrontar Lenardón (2014, c, pp. 55-70) en lo que denomina el “ADN de la corrupción argentina”.

públicas para llegar a los funcionarios responsables de aprobar el trámite o su pago.

Con base en ese primer relevamiento, y definido el ámbito de acción normativo, el paso siguiente es evaluar el rol de los organismos de control externo de la hacienda pública para lo cual, lo primero que se desarrolla es su diagnóstico crítico, identificando y detallando los dos modelos más utilizados en la legislación argentina.

Una vez concluida esa tarea, que incluye un parangón y una acumulación de aspectos positivos, se lleva a cabo una de las labores centrales de esta investigación. El Anexo III, detalla una serie de hechos irregulares (todos ellos reales), relata las circunstancias en que ocurrió cada uno, la forma en que fue detectado y, en su caso denunciado, para luego verificar qué rol le cupo a los órganos de control (como es dable apreciar, en la mayoría de los casos, no tuvieron un rol preponderante en la detección y/o prevención de los delitos) y, a la vez, cuál podría ser una forma superadora de acercamiento.

Este punto servirá de base para redactar nuestras conclusiones en lo pertinente a la actividad puntual de los OCE enfrentando no ya a la “corrupción” en el concepto poliforme y amplio que se ha definido sino a sus manifestaciones administrativas, sea en la recaudación como en la inversión de los fondos públicos.

En efecto, pensar en un organismo que pudiera enfrentar exitosamente a todos los fenómenos de la corrupción, implicaría dotarle de herramientas, recursos, y facultades legales sumamente amplias, que incluirían tanto la especialidad administrativa, como la policial y capacidad de acción judicial, lo que estaría generando un súper organismo, con todos los riesgos que semejante poder implicaría, adicionando que, de cualquier manera, no se tendría la seguridad de

que su accionar fuera eficiente y eficaz. Es por ello que en todos los países se han constituido diversas reparticiones para enfrentar las diversas manifestaciones: contra la droga, contra el lavado de dinero, contra la corrupción administrativa, aunque en este último caso, podría decirse que se atacan más las consecuencias que las causas. Si bien la constante divulgación de nuevos hechos y el incremento de los casos de inseguridad en el país, estarían demostrando un resultado limitado de esta forma de acción, entendemos que no resulta posible otro abordaje.

Por ende, descartada la creación de una súper estructura que enfrente todas las manifestaciones del problema, en lo que refiere a las manifestaciones de corrupción en el ámbito de la administración pública, lo que se propone es tornar más eficiente y eficaz el funcionamiento de los órganos externos de control en las funciones que hoy cumplen, profundizando otras y tomando medidas que permitan su control.

8. Causas principales de la corrupción pública en Argentina

Los elementos, circunstancias y actitudes de los actores involucrados que engendran la corrupción pública son múltiples, algunos de ellos incluso creados o recreados por los propios funcionarios con potestad para tomar decisiones con valor para determinados sujetos de la actividad privada (Gordillo: 1982, p. 19). En general, ninguno de ellos tiene raíces recientes sino que, por el contrario, es posible identificarlos ya en los albores de la administración pública argentina, aunque siempre *aggiornados* a la realidad de cada momento histórico (Participación Ciudadana: 2003, p. 7). Entre estos, se destacan:

1. Abuso de poder: éste se produce a través del aprovechamiento de oportunidades generadas o percibidas merced a cierta posición de privilegio en cuanto a una o más decisiones en particular, que habilita la obtención de

beneficios grupales o personales.

2. Ausencia de mecanismos institucionales que trabajen en pos de la transparencia de la labor gubernamental. En caso de estar previstos legalmente, su implementación fáctica muestra falencias.
3. Debilidad de la normativa penal que tipifica y castiga las distintas manifestaciones de la corrupción pública.
4. La politización de la tarea administrativa;
5. Los trámites burocráticos engorrosos y con demoras excesivas o requisitos exorbitantes.
6. La discrecionalidad (rayana en la arbitrariedad) habilitada de derecho o de facto para determinados cargos públicos y, por ende, a los agentes que los ejercen, muchas veces sin merecerlo.
7. Estrategia cultural que prioriza la importancia del individuo por sobre el bien colectivo y como necesario al consumismo, desplazando por este medio los valores morales como la honestidad, la responsabilidad y la solidaridad.
8. La escasa sanción legal y cultural que recibe quien delinque en perjuicio del Estado, llegando en muchos supuestos a situaciones de impunidad.

Estas causas se apoyan en bases que ya hemos identificado:

- . el relato de que la ética es un obstáculo para la competitividad;
- . la otra cara de la moneda, que sostiene que su no aprovechamiento pone a los actores en situación de inferioridad respecto a quienes sí lo hacen (que son la mayoría); y
- . la aceptación masiva de la corrupción como un hecho inevitable.

Más allá de eso, las terribles consecuencias que impone esta inmoralidad en la hacienda pública, como asimismo la vasta propagación que muestra, se engarzan con una gobernanza endeble, que genera instituciones ineficientes, con resultados paupérrimos y que, cuando, ocasionalmente logran resultados positivos, no

pueden dar continuidad al círculo virtuoso.

Si se considera el marco jurídico vigente, la centralización se identifica claramente como una de las puertas que habilitan el ingreso de la enfermedad, circunstancia que debe ser considerada en conjunto con otros elementos de similar importancia, como son:

- la ausencia, omisión o elusión del control interno, en procura de obtener beneficios personales o grupales;
- la débil posición jurídica de los OCE, situación provocada por una normativa escueta, restringida en facultades o que establece una dependencia teórica o práctica del poder ejecutivo (al Ministro de Economía le resulta suficiente con no transferir las partidas presupuestarias para dejar inactivo al OCE) o del legislativo (a la Comisión Parlamentaria Mixta le basta con retrasar el análisis del Informe elevado por la EFS);
- la carencia de suficiente personal técnico y profesional capacitado (en donde este recurso es limitado) o con suficiente vocación de servicio y honestidad (en donde la cantidad y calidad no es la limitante) para auditar el destino que se les da a los fondos públicos desde las distintas incumbencias profesionales (ingeniería, arquitectura, medicina, etc.), dada la tradición del control limitado a legalidad y al análisis financiero;
- la virtual inexistencia de procedimientos o prácticas diseñadas para prevenir las variadas expresiones que asume la pandemia en el sector público o, en su defecto, descubrirlas en tiempo oportuno (aquí también la legislación establece, en general, el control ex post, lo que condiciona la posibilidad de detección);
- las limitaciones de la legislación específica en lo que refiere a la corrupción especialmente en la tipificación de los delitos y de los castigos consecuentes como asimismo en la creación de mecanismos idóneos y

eficaces para juzgarlos en tiempo oportuno y sin admitir argucias procedimentales que permitan dilatar las causas por tiempo indeterminado (Estévez: 2005, p. 14);¹⁸

- el incumplimiento al deber legal de rendir cuentas de la labor, sin que ello arrastre mayores sanciones;
- la consecuente impunidad que prevalece aun cuando se reciban denuncias por actos de corrupción;
- la incentivación y complicidad de ciertos sectores relacionados económica o políticamente con el Estado;
- el debilitamiento de las bases morales que eliminan las pautas éticas en el servicio público, generado por la codicia y el deseo de incrementar el acervo personal; y
- el desinterés de la población por recibir y controlar las derivaciones de la tarea de los gobernantes.

Una manifestación típica del escenario que acabamos de describir es la del intercambio de favores económicos por apoyo electoral. Aquí, existe una oferta de determinados recursos públicos que de otra manera serían prácticamente inaccesibles (dinero, poder, influencia, licencias) a cambio de un voto o apoyo en la campaña proselitista (también puede ser dinero pero esta vez como devolución del privado, injerencia para que un colectivo humano apoye a determinado candidato o medios de movilidad para el día de las elecciones, entre otros). Son negociaciones en donde existen uno o más hechos irregulares, que otorgan sendas

¹⁸ Nuestro país ha avanzado en normativa que procuran aumentar la transparencia y exigen la responsabilidad por acción u omisión, como la creación de la fiscalía anticorrupción (en las provincias, la oficina anticorrupción, dependiente de la Fiscalía de Estado o de la Justicia), las regulaciones para mejorar el proceso de contrataciones de bienes y servicios, la ley de acceso público a la información oficial, la dotación de previsión constitucional y autonomía de los órganos de control tanto interno como externo, la previsión expresa acerca de la obligación para los funcionarios públicos que asumen o dejan un cargo de presentar su declaración jurada patrimonial, la propia ley anual de Presupuesto, entre otras. Sin embargo, esta batería, no ha logrado fortalecer lo suficiente la gobernanza en nuestro país.

ventajas a los sujetos involucrados a través del aprovechamiento desleal del aparato estatal (Oviedo: 1999, p. 54).

En este tipo de prácticas, los fondos entregados por los funcionarios provienen del Estado y se disimulan a través de sobrepagos o de contrataciones que no reciben contraprestación por parte del privado. Luego, si es necesario que éstos últimos realicen un aporte en favor de los primeros, vuelve una parte de ese dinero que, mientras tanto, es usufructuado. Aquí suceden una o dos cosas a la vez: o el ardid es muy hábil o los controles tan endeble que las maniobras pasan desapercibidas.

Una forma específica es la construcción de un esquema de clientelismo político que, interpretado desde una lógica de intercambio social, se conforma a partir de la entrega de dinero o bienes a cambio del voto a favor de determinado candidato. Más allá del daño al erario, se produce un efecto negativo quizás mayor, por cuanto esta metodología cercena los principios democráticos y, en adhesión, pisotea la integridad de los receptores de los dineros públicos que, muchas veces por necesidad, aceptan entregar su voluntad sin poder percibir que esa metodología los mantendrá permanentemente en situación de pobreza (Participación Ciudadana: 2003, p. 15).

La conclusión más importante que puede extraerse de este análisis radica en que los fracasos en el combate contra este vicio se deben en cierta medida a las fallas en el diseño y en el funcionamiento del sistema político del país (o, en su caso, de una provincia) pero también debe observarse la profunda influencia negativa de las condiciones culturales en que se asienta la actividad del Estado y, dentro de ella, la relación cotidiana de los actores, tanto corruptos como corruptores.

Así, cuando una persona inidónea ingresa a laborar al sector público porque es amigo o familiar del funcionario que toma las decisiones, a pesar de que las

mayorías de las constituciones provinciales exigen el ingreso por concurso de antecedentes y oposición, el sistema institucional falla. El error se detecta claramente, los empleados hablan de ello, y así llega a oídos del órgano de control y de la Legislatura. Pero no se toma solución alguna. En este caso, hay un corrupto, una persona que se aprovecha de ello, un grupo de personas que no acciona y un sistema que no tiene establecidos los mecanismos de prevención y corrección.

De la misma manera, cuando un contribuyente debe agasajar a los empleados de una oficina con una bolsa de facturas porque ese es el “peaje” implícito que imponen para cumplir un trámite (que es su obligación laboral) pero que culmina siendo naturalizado, ante la indiferencia de los superiores y abusando de su cuota de poder. Aquí, es evidente que no se ha implementado un mecanismo de diagnóstico y sanción.

Claramente estos son ejemplos de lo que podría llamarse pequeña corrupción y sobre la cual no se tiene una medida respecto a su impacto en la economía y la población pero que, aún a riesgo de ser considerado como un dato subjetivo existe y es posible de ser apreciado sin necesidad de un estudio científico al respecto.

Ello también sucede con las compras públicas, con la recaudación de impuestos, con los viáticos, con los alquileres. Y, si bien en los primeros supuestos es poco lo que puede llevar a cabo una EFS, en estos sí que le cabe la responsabilidad de actuar y mejorar su gestión para detectar la irregularidad y sancionar, cuando no es posible prevenir.

En el otro extremo está la gestión política, en donde se toman las grandes decisiones (Poder Ejecutivo, Legislativo y Judicial), donde la negociación y los lobbys que se generan para aprobar una norma han mostrado, aunque sea una vez en nuestro país, la existencia de pagos a los legisladores. Pero también en

estos ámbitos existen otras formas, tal vez menores en cuanto a la operatoria pero de enorme impacto económico. Por ejemplo, el establecimiento de una cantidad determinada de contratos que cada senador o diputado puede presentar para que su personal de confianza desarrolle (o no) una tarea que normalmente es de beneficio profesional y que es pagada con fondos públicos.

En este último caso, las EFS han actuado de una manera cómplice, efectuando un mero control formal (que debe cumplirse) pero sin profundizar en la naturaleza jurídica ni, tampoco, corroborando la existencia de una contraprestación.¹⁹ De cualquier manera, no es posible tratar cada forma de acto irregular por separado sino que lo que se propone es la mejora de la gestión del órgano de control externo, dotándolo de mejores herramientas pero también de un mecanismo de rendición de cuentas para que no pueda omitir de realizar su tarea.

9. Tipos de corrupción

Una primera clasificación distingue diferentes versiones del mismo fenómeno, en función del lugar donde se desarrolla o los objetivos que se procuran:

- **corrupción política:** se identifica con quienes ostentan el poder. Se evidencia mayormente merced a la utilización irregular de las instituciones y de las relaciones con los partidos políticos; asimismo con la labor del ejecutivo y de la legislatura, y en menor medida con la actividad jurisdiccional. Se hace evidente en el abuso de poder para provecho individual o de un conjunto de cómplices. Se vincula con los grupos concentradores del poder económico.
- **corrupción administrativa pública:** se identifica así a las actividades irregulares de determinados agentes gubernamentales con una

¹⁹ Así lo ha dictaminado el Ministerio Público Fiscal de la Justicia entrerriana en el caso de los denominados “contratos truchos” que se investiga actualmente y en donde están imputados funcionarios del TdC.

determinada potestad decisoria, la cual ejercen con cierto grado de discrecionalidad y escaso control, desviando la práctica normal de las instituciones e incumpliendo las normas legales, para beneficio de sus cómplices y con una contraprestación de un abono en dinero, en estatus o en otra forma de compensación (Código Penal Argentino).

- **corrupción privada:** en principio, no provoca efectos sobre el erario público y se da entre sujetos de la actividad privada, en procura de ventajas económicas o competitividad en el mercado. Normalmente, se desarrollan actividades de intercambio espurio entre los ostentadores del poder (los dueños o gerentes de empresas), aunque puede consistir en una actuación combinada para aprovechar o afrontar la corrupción pública (Klitgaard: 1994, pp. 54-56).

Zuluaganieto (1996, p. 32) introduce una versión más:

- **corrupción social:** se relaciona con los procesos sociales que generan pobreza y llevan a vastos sectores a niveles de supervivencia. En un sentido amplio, se la puede considerar como la acumulación de las anteriores formas de corrupción.

Esta investigación se centra en la corrupción pública pues ésta es la que debe enfrentar nuestro objeto de estudio, es decir las EFS, sin dejar de reconocer la necesaria participación de otros estamentos.

Desde esta perspectiva, se ha definido a la corrupción pública como:

“un sistema de comportamiento de una red en la que participan un agente (individual o social) con intereses particulares y con poder de influencia para garantizar condiciones de impunidad, a fin de lograr que un grupo investido de capacidad de decisión (de funcionarios públicos o de personas particulares), realicen actos ilegítimos que violan los valores éticos de

honradez, probidad y justicia y que pueden también ser actos ilícitos que violan normas legales, para obtener beneficios económicos o de posición política o social, en perjuicio del bien común” (Santos Galarza: 1995; p. 68).

Arzuaga (2019, pp. 134-135) realiza una clasificación en función de las fallas que permiten la ocurrencia del injusto, aclarando que resultan solamente una guía y que se han agregados otros elementos a la lista original.

a) Jurídicas:

- vacíos normativos;
- leyes poco claras que permiten múltiples interpretaciones o discrecionalidades excesivas sin el control adecuado;
- normas sobre anticorrupción y transparencia sancionadas y no aplicadas;
- la normativa no define adecuadamente las facultades de los órganos de control y tampoco prevé correctamente su autonomía;
- falta de previsión de consecuencias ante la falta de reglamentación de las potestades de los organismos de control;
- ordenamiento jurídico que no responde a la idiosincrasia, cultura y al contexto del país.

b) Político-Institucionales:

- mal funcionamiento de las instituciones (en algunos casos como consecuencias de una legislación deficiente pero en otros por liso y llano incumplimiento de pautas legales);
- trámites engorrosos y poco transparentes;
- funcionarios mal remunerados
- funcionarios sin formación específica;
- concentración de poder y de toma de decisión, con poco control;
- organismos de control con presupuestos escasos, con personal sin

formación y con poca independencia;

- independencia formal pero no real entre los tres poderes;
- delegación de las facultades legislativas en el presupuesto, sin que se definan los objetivos estatales;
- poca transparencia de los gestores;
- escasa transparencia de las EFS;
- omisión en la rendición en tiempo y forma respecto al manejo de fondos públicos, consentida por los controladores;
- sospechoso financiamiento de las campañas electorales;
- impunidad para quienes delinquen en perjuicio del erario (tanto corruptores como funcionarios corruptos).

c) Económicas:

- mala política de remuneración para los empleados y funcionarios públicos;
- incorrecta definición del presupuesto general y ausencia casi total de control originario de la Legislatura;
- desigualdad social;
- economía sin ética.

d) Sociales:

- exclusión;
- ausencia de valores;
- falta de educación;
- desconocimiento de las normas;
- individualismo y materialismo exacerbado;
- falta de conciencia cívica;
- desconfianza en las relaciones interpersonales;
- modelos sociales que transmiten antivalores;
- carencia de cooperación y responsabilidad social;

- indiferencia o resignación de la población ante los delitos que afectan al Estado.

De lo manifestado hasta aquí pueden identificarse dos conclusiones: por un lado, que es preciso combatir la corrupción, por el otro, que no es posible enfrentar todas sus manifestaciones ni eliminar todas sus causas con una sola herramienta, sea una entidad, una política o una institución.

Por lo tanto, debe encontrarse una metodología que permita identificar cuáles son las irregularidades que ocurren en la administración pública, cuáles son sus causas para luego de señalar las actividades actuales de los órganos de control, proyectar las actividades que pueden llevar adelante para combatirlos e, idealmente, prevenirlos.

10. Una distinción necesaria: corrupción y manifestaciones de la corrupción

Hasta aquí el término corrupción ha sido útil para tratar todas estas cuestiones sociológico-culturales y macro sociales, lo que ha permitido justificar la necesidad de su abordaje, identificando su formación, los factores que la posibilitan, favorecen o permiten, las distintas visiones que es dable tener al respecto y, especialmente sus nefastas consecuencias.

Esta realidad puede ser aprehendida utilizando cualquiera de las más importantes teorías desarrolladas para acercarse al problema, las cuales hemos relevado, aún sin mencionarlas expresamente. Así, por ejemplo, hemos criticado aquellas que defienden la racionalidad de la corrupción, cuya postura procura concluir en los beneficios que genera a la actividad económica de un país en general o a la mejora en la eficiencia de una organización pública en particular, argumentos que,

además de lo ya analizado, han sido desvirtuados por autores como Boycko, Shleifer y Vishny (1995, p. 45), por un lado y Myrdal (1968, p. 1121), por otro.

Asimismo, Mauro (1995, p. 700) realiza un análisis econométrico donde estima la relación entre el crecimiento económico (inversión) y un índice de eficiencia burocrática (que obtiene a partir de la media entre el índice de eficiencia judicial, el de corrupción y el de trámites burocráticos) así como con un índice de estabilidad política, elaborados todos ellos por la Economist Intelligence Unit (The Economist: 2009) y concluye en una relación directamente proporcional para una muestra mundial de países.

Luego, hemos transitado por las diversas descripciones teóricas del fenómeno hacia el interior de la economía y de la acción política de un país, iniciando con la “teoría de la agencia”, en donde la corrupción se plantea como una deslealtad del agente a su principal, aprovechando la asimetría en el acceso a la información (Díaz y Cornejo: 2012, p. 13). Alonso (1995, pp. 73-74), por su parte, identifica como principal al gobierno y como agente al funcionario público, partiendo del supuesto que el segundo debe actuar por cuenta del primero. Aquí, dado que el funcionario dispone de mayor información sobre la gestión que desempeña, genera o aprovecha requisitos arbitrarios que solamente él puede superar y, por lo tanto, tiene incentivos a actuar no solamente en función de su empleador sino de sí mismo, lo que habilita la posibilidad de incumplir su contrato de agencia para beneficiar a un tercero (corruptor). Esto es posible, claramente por aplicación de la teoría de las colas de Lui (1985, p. 771), es decir, por la existencia de sujetos para los cuales el tiempo es un factor muy valioso y, por ende, pagan el soborno exigido.

Autores como Muijsers, Shleifer y Vishny (1991, p. 514) han demostrado como en países en desarrollo y con altos grados de corrupción, la descentralización permite

mayor nivel de daño, en tanto el accionar descoordinado de los diversos agentes, genera mayor cantidad de irregularidades, a la misma vez y en diversos lugares, obstaculizando las posibilidades de detección y control.

A la par, se ha advertido sobre los efectos distorsivos en las reglas de juego económicas y en el debilitamiento del papel de garante de las mismas, que le corresponde al Estado (Eggertsson: 1995, p. 33). Es decir que sobre las interacciones legales y formales se generan otras con finalidades absolutamente distintas (Leff: 1964, p 11).

También debe señalarse su impacto sobre las instituciones, en cuanto al quebrantamiento de la relación de equilibrio previsto en la constitución en los países republicanos; y, también en la de la acción colectiva, por cuanto los grupos de interés generan presiones no solamente de manera legal sino también por caminos espurios (Fernández Cornejo: 1999, p. 96).

En esta línea de ideas, no interesa distinguir la denominada pequeña corrupción de la que adquiere magnitudes significativas. Ambas se encuentran presentes en las oficinas públicas y, aunque no existan estudios que puedan determinar el perjuicio que genera una demora injustificada en la aprobación de un trámite, como tampoco llegar a sumar el impacto tremendo que se provoca en el Presupuesto Público tanto municipal, como provincial y nacional, en función de decisiones interesadas e ilegítimas.

Hasta este momento, nos referimos a la “corrupción” como un macro concepto que abarca múltiples manifestaciones y formas de ejecución. La descripción de este fenómeno, que incluye desde aristas morales hasta incumplimientos legales, que no necesariamente se excluyen, hace foco en la complejidad y multiformidad de su conformación.

Sin perjuicio de ello, lo que nos ha parecido más importante es demostrar que la corrupción está instalada en todo el andamiaje de la sociedad en general y de la gestión pública en particular, manifestándose en múltiples sentidos. A la vez, se han resaltado los efectos que genera (los cuales no pueden ser identificados en términos estadísticos ya que la mayoría de estos no se detectan o no se denuncian) y son imposibles de cuantificar directamente (Fernández Díaz: 2012, p. 39) para puntualizar que es preciso combatirla.

Luego, esta visión se transpoló a las acciones irregulares que suceden en la administración pública, dado que este trabajo se centra en las posibilidades que tienen los órganos de control externo de la hacienda pública argentina. En tal sentido, necesariamente debe producirse un acercamiento subjetivo que parte de un hecho indiscutible, la corrupción pública existe y genera cuantiosas pérdidas económicas pero también daños colaterales en lo político y social, incluyendo pérdidas de vida. Para reducir la carencia de información cuantificada y generalizada, se ha procurado la mayor cantidad de datos y de ejemplos de irregularidades detectadas y juzgadas, pero de cualquier manera estos datos son sumamente parciales y, sobre todo en Argentina, muchos de los casos que llegan a la Justicia aún no tienen sentencia y solamente se conocen de primera mano o por reportes periodísticos.

Todo ello es útil, no obstante, para justificar lo complicado que resulta su ataque por parte de un solo organismo: el caso más típico es el de la oficina anticorrupción, de cuyo trabajo se hace mención solamente para corroborar las dificultades por las que atraviesa para llevar adelante su faena.

Dada esta multidimensionalidad, es preciso efectuar una disección del término corrupción y acudir a las diversas formas que puede adquirir dentro de un acto

administrativo. Al analizar de esta manera, se eliminan las cuestiones morales y se reduce el ámbito de trabajo para los actores (las EFS) a todo hecho que incumpla la normativa y que genere o pueda generar un perjuicio al erario. El campo sigue siendo vasto pero es posible circunscribirlo al límite de las tareas asignadas por la Constitución y las leyes que reglamentan su ejercicio, de tal manera que el combate de la corrupción que se propone se concentra. Aún en este marco, las irregularidades se producen habitualmente y no resulta posible que el sistema de control reduzca la cantidad de hechos, detecte la mayoría y, menos, los sancione. De nuevo, se presenta aquí el riesgo de la subjetividad por falta de estadísticas que validen estas afirmaciones. La práctica cotidiana, los relevamientos con pares de los organismos de control del país y los reportes periodísticos sirven de confirmación.

Por eso, se concluye que, en tanto el objetivo de las EFS no resulta perseguir la corrupción como materia específica, si lo pueden hacer a través de su tarea diaria, atacando las manifestaciones administrativas que involucran la recaudación e inversión de los fondos, con el convencimiento de que, a través de esta lucha indirecta, se puede coadyuvar en el combate.

Esto es lo que justifica el diagnóstico de su gestión para luego avanzar con la propuesta de la mejora de su diseño institucional y operativo, bajo la convicción de que un accionar más eficiente y eficaz es absolutamente necesario en aras al objetivo planteado.

11. Tipos penales aplicables en la administración pública

Ahora, para pensar en las metodologías utilizables para enfrentarla se requiere precisar las representaciones concretas que puede asumir.

En tal sentido, el Anexo II muestra un detalle de los distintos tipos de delitos extraídos del Código Penal argentino (CPA)²⁰ que pueden incluirse en el concepto de corrupción pública (sin violencia) y que tienen contenido económico. Lo hemos discriminado en:

1. Delitos contra la propiedad del Estado;
2. Delitos contra el orden público;
3. Delitos contra la administración pública; y
4. Delitos contra la fe pública.

Esta descripción, que pretende ser lo más comprensiva posible pero que, de cualquier manera, no puede ser considerada taxativa, servirá para clasificar los hechos concretos que se han relevado. Para dilucidar la ecuación problema – efecto se hace preciso analizar las causas por las que este flagelo no puede ser refutado eficientemente mediante los sistemas de control formales y, para ser más específicos, por qué las EFS no han sido exitosas en esta lucha (Canavese: 2008, p. 40). Ello sustenta la necesidad de revisar críticamente las instituciones en general y, en nuestro caso, los OCE en particular, para proponer mejoras, con la única condición de su factibilidad en términos legales y operativos.

Si tal es el horizonte, entonces se transforma en requisito previo la definición de las condiciones institucionales que deberían reunirse en la administración pública para combatir con la mayor eficacia posible la corrupción y, sino extinguir sus manifestaciones, reducirlas a su mínima expresión. En el Capítulo siguiente se analizan conceptos tales como gobernanza, rendición de cuentas, *accountability*, gestión de calidad y, especialmente, excelencia (entendida como las “6E”), insumo que será luego utilizado para auscultar la performance lograda por las Entidades Fiscalizadoras Superiores de Argentina y sugerir las oportunidades de mejora.

²⁰ Ley 11.179, según su texto ordenado en 1984.

III. EL CONTROL PÚBLICO Y LOS ENTES DE CONTROL

Introducción

En los países subdesarrollados y en desarrollo (como Argentina), el uso adecuado y vigilado de las instituciones públicas suele verse debilitado por una aplicación deficiente de la lógica de los pesos y contrapesos (*checks and balances*) prevista en la doctrina del régimen republicano de gobierno. En tanto, la noción de que los funcionarios públicos deben rendir cuenta (*accountability*) no resulta moneda corriente, como tampoco están supeditados al mecanismo de remoción por desconfianza (*recall*).²¹ En línea con tales falencias, no está previsto que los órganos de control rindan cuenta de su accionar (Ivanega: 2003, p. 15).²²

Ello lleva a pensar en las actividades que deberían desarrollar las EFS para luego cotejarlas con las que realizan actualmente, lo que permitirá luego proponer un esquema mejorado de actuación.

1. Control

De acuerdo con la noción nacida en la Revolución Francesa, el poder del Estado emana del pueblo, quien delega su mandato. Es esta génesis y esta transmisión de poder condicionado la que obliga a los representantes a brindar justificación documentada de su gestión, para lo que se ha diseñado la rendición de cuentas a través de la cual quienes ejecutan la comisión deben someterse a los controles

²¹ Aun cuando, en los hechos, puedan existir rendiciones de cuentas indirectas (aunque potencialmente cuestionables o falaces) como los discursos del titular del Poder Ejecutivo en la Apertura de las Sesiones legislativas anuales, o las declaraciones periodísticas (que están sujetas a escrutinio público) o los Informes de Gestión anuales de Jefes de Gabinete u homólogos, entre otros.

²² Es cierto que, como cualquier oficina del Estado, deben presentar su Memoria anual a la Legislatura pero tal información cumple solamente un rito formal (quizá más por culpa de quien debe analizarla).

previstos en la legislación (Lerner y Groisman: 2010, p. 3).

El control público ha sido profusamente tratado, por lo que en esta investigación solamente haremos énfasis en las miradas que resulten pertinentes para el tema que nos ocupa, es decir en tanto herramienta para combatir las distintas manifestaciones de la corrupción y considerando casi exclusivamente la doctrina referida a las organizaciones vigentes en Argentina, ya que resultan el insumo a partir del cual trabajar hacia una propuesta superadora.²³ En función de ello, y con el solo objeto de realizar una primera introducción, destacamos el concepto enunciado por Pérez Colman (1998, pp. 11- 15), que refiere al control como “una técnica o procedimiento tendiente a exteriorizar actos o hechos que posibiliten decisiones.” Es la naturaleza de éstas las que definen su encasillamiento dentro de determinada ciencia: si posibilita una resolución política, jurídica, económico–contable o técnica estará regido y dominado por los principios y reglas de la ciencia política, el derecho, las ciencias económicas o las ciencias prácticas.

De manera similar, se hablará de control interno o externo dependiendo el ámbito desde donde se realiza la tarea (Siebel: 1993, p. 3). Benzrihen (1977, pp. 36 - 39) conceptualiza al control interno como el plan de organización y métodos adoptados y coordinados dentro de una entidad con el fin de salvaguardar sus bienes y otros activos contra pérdidas (bien sea por fraudes o por errores no intencionados), asegurar el grado de confianza de la información contable – financiera que puede utilizar la administración superior como base para adoptar sus providencias, permitir una labor más eficiente e impulsar la adhesión de la política establecida por la administración de la entidad.

Este subsistema tiene como finalidad principal la de verificar el porcentaje en que se lograron los programas, los planes y, en definitiva, las políticas públicas, fijados

²³ Más adelante, se efectuará un análisis comparativo con EFS de otros países.

por las autoridades del Estado (Forlón *et al*: 2017. p. 145). En ese camino habrá de proteger, concomitantemente, los recursos y bienes públicos. A la vez, procurará sugerir las medidas que coadyuven a mejorar los resultados del gobierno (Auditoría Superior de la Federación de México: 2014, p. 22).

Cuando se habla de “externo” se está indicando que no depende del órgano bajo fiscalización. Así, en una empresa privada será el efectuado por un profesional independiente, ajeno a la misma y contratado al efecto.²⁴ En la administración pública, la fiscalización será externa cuando fuere llevada a cabo por un órgano que no depende funcionalmente del auditado. En Argentina, cumplen este rol los tribunales de cuentas de las provincias, donde la Constitución local ha definido su autonomía.²⁵

Previamente a considerar la verificación técnica y administrativa, resulta menester definir el control externo originario, que surge de la división de poderes republicana prevista en la Constitución (Atchabahian y Massier: 1985, p. 13).

2. Control Público

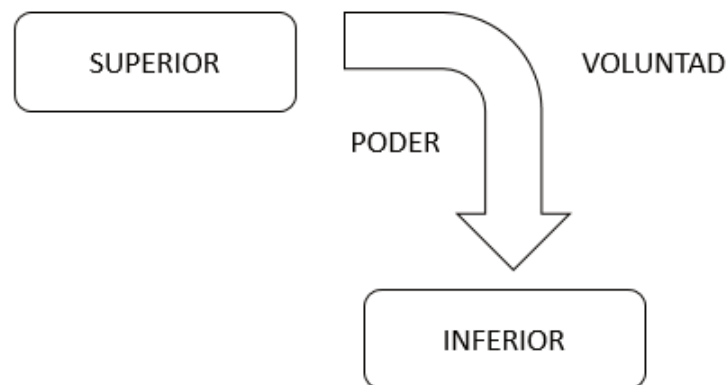
La naturaleza y esencia del control público no puede ser aprehendida si no se abordan dos conceptos sustanciales: la soberanía y el poder (Wierna: 1993, p. 5). La primera explicita el ejercicio de autoridad en un territorio determinado que, en democracia, es exclusiva del pueblo aun cuando en los sistemas republicanos no lo ejerza directamente sino a través de sus representantes. La existencia de un poder con competencia total sobre su territorio, se identifica con la

²⁴ Esta es una definición “pura” de la auditoría privada. En la realidad, el criterio de independencia se respeta absolutamente, por cuanto es habitual que el profesional tenga una relación permanente con el ente auditado.

²⁵ Debe aclararse, empero, que la autonomía termina siendo relativa en los hechos porque, de cualquier manera, el TdC siempre queda supeditado a que el Poder Ejecutivo remita los fondos para poder funcionar y cumplir con sus actividades.

independencia. “Este principio enseña que la Constitución es el fundamento o la base principal del ordenamiento jurídico, por lo que no puede existir norma que esté por encima de ésta” (Wierna: 1993, p. 7). Tiene su origen en la esencia del Estado moderno que, para transformar al poder político en cuestión de derecho lo dotó de racionalidad jurídica.

En tanto, una aproximación inicial a la noción de poder lo identifica con la posibilidad de ejercer influencia sobre determinadas personas, condicionando su comportamiento. Para Weber (1991, p. 33), en su definición clásica, “el poder implica toda probabilidad de imponer la propia voluntad en una relación social, aun contra las resistencias”. En este concepto se destaca un elemento con varias aristas:



Fuente: elaboración propia con base en Weber

Así, el poder implanta una disparidad entre el superior, que impone su voluntad (y obtiene mayores ventajas) sobre el inferior, que se somete (o es sometido). Por esta razón, es definido como “cualquier relación social regulada por un intercambio desigual” (Santos Galarza: 1995, p. 266).

Este atributo, incluso legítimo, detenta los medios de coerción y ejerce el comando, en cumplimiento de las normas jurídicas establecidas por la Constitución. Cuanto más fuerte es el gobierno, más categóricas serán sus

facultades de imponer obligaciones y, por lo tanto, mayor será la tendencia a abusos y excesos. Justamente, para prevenir (o al menos atemperar) esa situación, surge la necesidad de censura.

En tal sentido, es preciso advertir que el control no resulta una finalidad en sí misma sino que resulta una etapa más, autónoma y necesaria del proceso de administración. Ya que el poder debe estar al servicio del pueblo, resulta menester que se lo pueda analizar en tal sentido, y para ello se tornan necesarios los procedimientos que hagan posible la evaluación, por lo que se considera un derecho y una garantía (Aicardi: 1997, p. 11). En virtud de ello, se apoya en tres columnas:

- 1) procedimientos de acción gubernamental que se desvíen lo menos posible de las demandas de la población;
- 2) una fuerte institucionalidad que, fundada en principios democráticos y republicanos, asigne al poder legislativo sobre el ejecutivo que pueda concretarse real y efectivamente;
- 3) sistemas de información que permitan contrastar los logros con los objetivos planificados (Petrei: 1997, p. 17).

Estas primeras definiciones identifican al control originario, el que deviene de la Constitución y que forma parte esencial del sistema republicano de gobierno. Pero, a la vez, debe existir otro, más pragmático, que se verifique concretamente con respecto a la actividad hacendal y que ha de ser ejercido por oficinas y organismos que, si bien pueden (y deben) estar previstos en el máximo plexo normativo, tienen una tarea de verificación técnica y de índole administrativa, y que ha sido delegada.

En cuanto a esta segunda labor, en Argentina (siguiendo el modelo español), se diseñó originalmente una estructura no pensada bajo el patrón sistémico y cuyo

principal y casi único objetivo consistía en el control de legalidad. Con el transcurso de los años (y especialmente con la experiencia nacional), se concluyó en que esta exclusiva forma de examen no resultaba suficiente para lograr una mejor administración como tampoco para prevenir la ocurrencia de fallas ni, menos, de irregularidades. Comenzó entonces la búsqueda de una alternativa que permitiera adicionalmente analizar la performance de la actividad estatal. En función de este proceso, se introdujo en nuestro país la auditoría de gestión, consistente en verificar el cumplimiento de los principios de las “3E” (economía, eficiencia y eficacia) por parte del ejecutor del presupuesto y cuya propia actividad debía regirse por los mismos mandatos (Las Heras: 1999; p. 67). Un aspecto central iguala a los modelos (como se sabe, el primero sigue vigente en los tribunales de cuentas provinciales) pues ambos llevan implícito el requisito de transparencia pero en el nuevo se constituye en un insumo más vital de cara a informar a la sociedad, sea directamente o sea a sus representantes, en la Legislatura.

Desde la perspectiva sistémica, el control debe alimentar el proceso decisorio, incentivar la ejecutividad y, a la vez, favorecer el crecimiento de la capacidad, idoneidad y ética de quienes forman parte de la Administración, lo que implica hacer hincapié en la responsabilidad compartida (Aicardi: 1997, pp. 7-9). En términos similares se ha expresado la INTOSAI, en su Declaración de Lima (1977), en las que se definen cuestiones nodales que interesa destacar:

- “la institución del control forma parte de la actividad financiera del Estado;
- el control no representa una finalidad en sí misma, sino una parte imprescindible de un mecanismo regulador;
- como tal, debe señalar, las desviaciones normativas y las infracciones a los principios de legalidad, rentabilidad, utilidad y racionalidad de las operaciones financieras, de tal modo que puedan adoptarse las medidas correctivas convenientes en cada caso, y determinarse la responsabilidad del funcionario culpable;

- como consecuencia de su accionar debe ser posible exigir la indemnización correspondiente y, a la vez, adoptar las determinaciones que impidan o, por lo menos, dificulten, la repetición de las mismas infracciones en el futuro.
- su actividad debe brindar provecho en tiempo (oportunidad) y forma (integridad, utilidad, pertinencia).”

Con miras a dicho objetivo, la Ley nacional 24.156 aplica el referido concepto, con el objetivo de medir las “3E” en la planificación, organización y dirección de la hacienda pública, para lo cual requiere del aporte fundamental del control interno (Cardón: 1996, p. 233).

3. Control originario

Como se ha explicitado, la idea esencial del control republicano radica en la limitación del poder que se ejercita de manera cruzada y mutua. En este sistema, denominado de pesos y contrapesos, cada poder tiene asignada una función concreta pero, en el desempeño de su actividad cotidiana, requiere ejecutar otras que, en esencia, corresponderían al ámbito de los otros. En efecto, si bien es un hecho consabido que al poder ejecutivo le corresponde la administración de gobierno, tanto el legislativo como el judicial deben efectuar actividades de tipo ejecutivo para poder desenvolverse y cumplir con las rutinas de base. Tanto unas como otras de las funciones administrativas quedan sujetas a control de las EFS, que sin embargo, no puede auditar ni el procedimiento para sancionar ni el contenido de una ley como tampoco podrá opinar sobre una sentencia jurisdiccional ni, tampoco, respecto al proceso que derivó en su sanción.

Los controles sobre las actividades específicas de cada poder tienen naturaleza política o jurídica dependiendo el ámbito y son ejercidos desde el exterior de las oficinas supervisadas. En cambio la actividad estrictamente administrativa

(contratar servicios, alquilar inmuebles, compras bienes) debe estar sometida, asimismo, a los controles internos que toda organización ha de mantener (Lerner y Groisman: 2010, p. 9).

En síntesis, la función específica del poder judicial se expresa merced a un acto independiente, como es la sentencia; mientras que el legislativo lo hace en forma similar, a través de las leyes. Sobre todo en este último supuesto, aunque la norma pueda estar dirigida hacia una política, mantiene su individualidad y está ajena al control administrativo.

3.1. Control parlamentario

En el sistema republicano nacional, al Poder Legislativo argentino le corresponde, además de dictar leyes, controlar la gestión del ejecutivo. En teoría, la fortaleza de este esencial esquema, diseñado en torno al control por oposición, tiene su sustento y razón de ser en la independencia de poderes. Ello lleva a que, en los hechos, su fortaleza aumente o disminuya en función de las posibilidades concretas que presenten para ejercer sus funciones sin injerencias espurias de los otros.

Como bien señala Ocampo (2019, p. 119), las constituciones delimitan las facultades, deberes y derechos de los tres poderes y, paralelamente, dibujan la divisoria con sus similares creados en el ámbito provincial. Al margen de ello, el ejercicio de censura que lleva adelante el poder legislativo sobre el ejecutivo se concreta normalmente en virtud de pedidos de informes, tanto al titular como a sus ministros. Una instancia más seria es la interpelación, aunque en Argentina este remedio se utilice raramente. Asimismo, y en casos extremos, también se prevé la destitución de los funcionarios.

En lo que refiere a la acción de gobierno propiamente dicha, el Parlamento tiene la potestad de analizar la Cuenta de Inversión, que puede concluir con su aprobación o rechazo. Previo a su tratamiento, se requiere el análisis técnico de un organismo especializado que, en el ámbito nacional es la Auditoría General de la Nación (que depende de una Comisión Mixta legislativa) y en el de la mayoría de las provincias, es el Tribunal de Cuentas (cuya situación jurídica no es uniforme pero la tendencia actual lo diseña como autónomo). De cualquier manera, ambos modelos nos muestran un control derivado (aunque el organismo rector esté previsto en la constitución), ya que solo se cumple luego del originario. Asimismo, sendos modelos llevan adelante la auditoría periódica, constante y *ex post* de actividad administrativa del Estado (Lerner y Groisman: 2010, p. 11).

3.2. Control judicial

El poder judicial controla a los demás poderes en virtud de actos concretos, que un sujeto aparentemente afectado en sus derechos pone a su decisión, por lo cual no realiza una verificación genérica y en abstracto. Esta supervisión resulta esencial en el sistema de pesos y contrapesos diseñado por la constitución de Estados Unidos de Norte América, dictada en 1787, que fuera luego interpretado, en función del histórico caso “Marbury vs. Madison”²⁶, como un censor de legitimidad de las normas o de los actos que se ejecutan bajo la lupa constitucional (Anselmino: 2016, p. 189).

Este esquema, seguido en Argentina, no es el único posible ni, tampoco, el único vigente. En diferentes países de Europa la constitución ha creado tribunales no pertenecientes al poder judicial, con la facultad de juzgar la gestión

²⁶ Este *leader case* cuya sentencia de la Corte Suprema de Justicia de EE UU se dio en 1803. Fue la primera vez que se somete de manera expresa al poder político (una ley del Congreso) al imperio de la Constitución.

gubernamental (Lerner y Groisman: 2010, p. 14). En otros países (como Francia), la fiscalización de la actividad administrativa se asigna a órganos diseñados legislativamente en el mismo ámbito de la administración pero que han mantenido históricamente una reconocida independencia. En tanto, en la América de habla hispana, es la Justicia la que detenta el control jurisdiccional sobre la labor de los otros poderes, incluyendo órganos (autónomos o no) de control. Aunque la teoría señala esta faceta como un reaseguro democrático, en la realidad no se cumplirá si los órganos de control carecen de autonomía e idoneidad (Gargarella: 1996, pp. 278-291). Especialmente, tales atributos indispensables se encuentran afectados cuando los magistrados son designados siguiendo criterios de afinidad política o personal.

4. Control derivado

La actividad administrativa tiene un claro carácter material y finalista por lo que su cometido no se extingue en la norma misma sino que, por el contrario, solo estará completa con su ejecución, fin para el cual cumple dos funciones que describen las finanzas públicas: recaudación e inversiones de recursos. Sobre estas tareas es dable efectuar controles que llevarán la misma característica, es decir, se analizarán las acciones que son ejecutadas por los distintos estamentos administrativos (de los tres poderes) para constatar, en primer término, el cumplimiento de la legislación.

Como se ha anticipado, las tendencias modernas han venido haciendo hincapié en la necesidad pero insuficiencia de este control, por lo que se avanza en el análisis sobre la gobernanza, la calidad de la función (que incluye el logro de los objetivos) y la transparencia; es decir, el paso hacia la *responsabilidad*. Desde esta visión, el titular de toda gestión pública, tiene el deber legal de diseñar e instrumentar un sistema de control interno que, por un lado, asegure el cumplimiento normativo

y, que, a la vez, contribuya continuamente a lograr una mejor performance (Licciardo: 1982, p. 78).

En línea con esta obligación, las normas que estructuran a la organización deben también prever el esquema de facultades y deberes para los distintos estamentos, de manera tal que sea posible establecer las responsabilidades de los burócratas y de los funcionarios. No se trata solamente de pensar en el control como censura y posible castigo sino como elemento coadyuvante de la mejora de la situación de los servidores públicos, de su labor y, por ende, de su performance. En tal sentido, y a título ejemplificativo, se pueden citar las disposiciones que regulan la intendencia sobre el personal, conformadas por el denominado “Régimen de la función pública” y, además, por el diseño de la carrera administrativa, relacionada esta última, con la disposición escalafonaria (Anselmino: 2016, p. 193). Tales documentos sistematizan las condiciones y aptitudes que deben cumplir los individuos que pretendan ingresar o que laboren en el Estado así como los deberes y derechos que detentan. También estipula los procedimientos administrativos a seguir tanto para juzgar las conductas de los agentes (incluyendo la información sumaria ante presuntos delitos o infracciones) como para la respectiva defensa o presentación de planteos ante la superioridad.

En paralelo, se ha conformado un compendio normativo para regular la administración y disposición de la hacienda pública, en el que pueden identificarse principalmente las que regulan la materia presupuestaria, la contabilidad, la tesorería general y las disposiciones de fondos, la gestión patrimonial, las contrataciones y, en lo que resulta una especie de síntesis, al menos a nivel de la administración general, la Cuenta de Inversión (Comisión Parlamentaria Mixta Revisora de Cuentas y AECl: 2005; p. 33).

En consecuencia, quienes cumplen tareas en el sector público deben llevar a cabo

su actividad respetando tal normativa que, en caso de ser incumplida, será advertido por un estamento previsto al efecto y que forma parte de la organización. Éste es el control interno, cuyo diseño y estructuración constituye una responsabilidad primaria de la autoridad de cada organismo de la administración. A su vez, esa actividad está bajo la fiscalización de las EFS (auditoría general o tribunal de cuentas) y, en última instancia, de la Justicia.

4.1. Examen sistemático

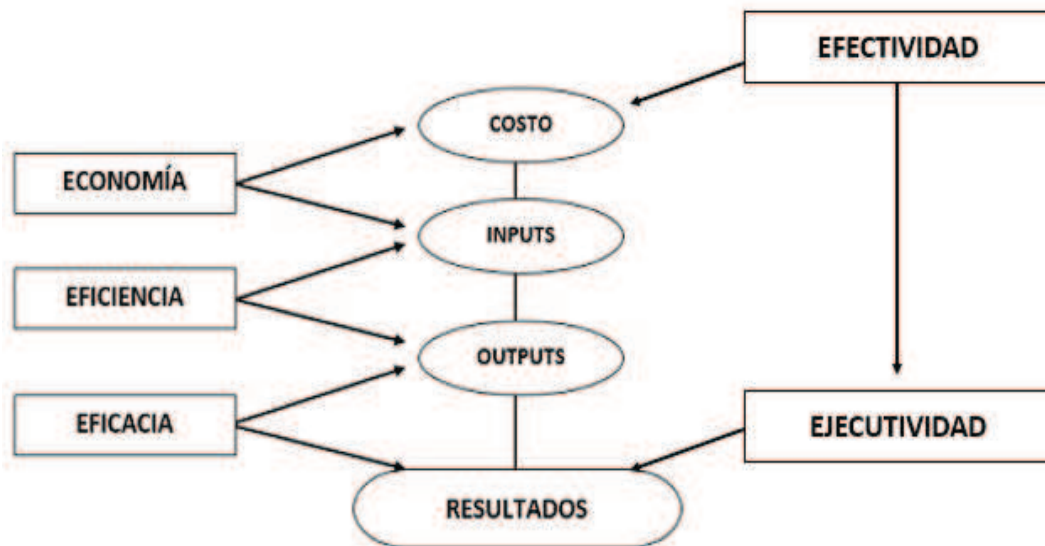
Este es un proceso de verificación planificada, objetiva e integral de las operaciones del ente objeto del control, centrada en los tres parámetros (economía, eficiencia y eficacia, llamadas “3E” en la doctrina) que incorporó en Argentina la Ley de Administración Financiera. Interesa aquí auscultar su contenido, en función de la especial conceptualización que se realiza, que aportan una visión adicional a la anterior. Así, se define como:

- **eficacia:** la capacidad para alcanzar los objetivos fijados previamente (Bonney y Armijo: 2005; p. 14). Un ejemplo simple sería comprar 100 vacunas en un año o aumentar un 5% la recaudación de un impuesto determinado;
- **eficiencia:** relaciona los insumos (inputs) con la producción realizada (outputs) de tal manera que una labor eficiente aprovechará al máximo los recursos que posee para obtener el mayor nivel posible de producción o que, a la inversa, reduce los insumos requeridos en función de una cantidad de productos o servicios a lograr determinada (Bonney y Armijo: 2005; p. 21). Por el contrario, será ineficiente una operación que no alcance los bienes o servicios previstos habiendo utilizado los insumos definidos con anterioridad. También se incluye en esta situación un proceso que no logra mejorar su performance aun aumentando los inputs. Por último, resulta interesante que también se determine como ineficiente

aquella producción de excedentes no requeridos;

- **economía:** refiere al costo con que una organización contrata sus recursos, sean humanos como materiales y hasta incluso financieros (Tribunal de Cuentas de España: 2013, p. 54). Una operación cumple con este requisito cuando adquiere los insumos más adecuados (importan la cantidad y la calidad como asimismo la oportunidad) al menor costo posible.

El siguiente gráfico permite visualizar las relaciones mutuas y dependientes entre los tres términos y relacionarlos con dos conceptos trascendentes que también hemos tratado: los costos y los resultados.



Fuente: Tribunal de Cuentas de España (2013)

Una conclusión importante que surge del esquema es que cumplir con las “3E” se torna inútil si no se logran los fines previstos (que fueran reclamados por la población) en tiempo oportuno.²⁷

²⁷ Podría decirse que los grandes objetivos del Estado habrán de cumplir con estos requisitos también, aunque, dada la cantidad de operaciones y actividades que las componen, la única forma de evaluarlas es a través de una sumatoria, que necesariamente será algebraica

4.2. El control de las “3E”

En línea con la idea anterior pero siguiendo la norma positiva en Argentina (Ley 24.156), que hasta ahora prevé solamente la auditoría sobre economía, eficiencia y eficacia de las operaciones que lleva adelante una entidad pública puede esquematizarse de la siguiente manera:

AUDITORÍA		
DE ECONOMÍA	DE EFICIENCIA	DE EFICACIA
Si la entidad fiscalizada se ajusta a prácticas correctas de aprovisionamiento.	El rendimiento del servicio prestado o bien adquirido o vendido, en relación con su costo.	En qué medida se alcanzan los objetivos establecidos por los legisladores o por los órganos que autorizan los programas.
Si la entidad adquiere el tipo, la calidad y la cantidad apropiados de recursos a un costo adecuado.	La comparación del citado rendimiento con un estándar.	La eficacia de organizaciones, programas, actividades o funciones.
Si la entidad mantiene adecuadamente sus recursos	Las recomendaciones para mejorar los rendimientos y si procede la crítica de los resultados obtenidos.	Si la entidad ha cumplido las leyes y demás normas en aquellos aspectos relevantes para el programa.

Fuente: Tribunal de Cuentas de España (2013)

La auditoría de gestión debería responder de acuerdo con el Tribunal de Cuentas de España (2013, pp. 50-54), a cuestiones tales como:

- Dada una acción determinada: ¿El procedimiento seguido permitió la utilización más económica posible de los recursos del estado?

→ **Fiscalización de la ECONOMÍA**

- ¿Se generaron los mejores bienes y servicios para la comunidad con

relación a la utilización de recursos realizada?

→ **Fiscalización de la EFICIENCIA**

- Habiendo sido económico y eficiente: ¿se cumplieron cabalmente los objetivos definidos? ¿los logros son producto de la actividad ejecutada?

→ **Fiscalización de la EFICACIA.**

La auditoría que tratamos en este punto proporciona información de calidad para las decisiones tanto de los poderes establecidos (ejecutivo y legislativo) como también para los individuos que procuren tener información respecto a la performance del sector público al que contribuye con los tributos.²⁸

Una pequeña digresión se realiza aquí, con utilidad para el progreso de este escrito: dejamos en claro que control y auditoría no representan el mismo concepto. El primero es un término amplio que abarca a la auditoría entre las técnicas a aplicar para lograr el objetivo pero que también incluye otras prácticas de verificación como pueden ser un análisis total de determinada documentación o elemento, la recepción de denuncias y posterior seguimiento de sus pistas, la solicitud de información de la Justicia, entre otras. Tampoco resultan equivalentes los términos “control de gestión” y “auditoría operativa” pero, con la finalidad de evitar repeticiones abundantes, se utilizarán con el mismo significado, salvo que expresamente se aclare lo contrario.

²⁸ Una aclaración debe realizarse aquí: la expresión auditoría operativa es utilizada en España como equivalente a la auditoría de economía, eficiencia y eficacia. En Argentina se le utiliza ocasionalmente como sinónimo de control de gestión. Los términos anglosajones más comunes para denominarla son “*value for money audit*”, “*management audit*”, “*operational audit*”, “*performance audit*”, “*economy, efficiency and effectiveness audit*”. Si bien las definiciones auditoría operativa y de gestión para algunos autores no son equivalentes, sí existen muchas semejanzas al punto tal que para otros autores son lo mismo. Reconociendo sus diferencias, en este trabajo se utilizarán indistintamente, al igual que auditoría operativa o de resultados, con el solo objetivo de evitar redundancias

5. Los órganos de control externo

En esta investigación hemos identificado en un plano de igualdad a los órganos de control externo (OCE) con las Entidades de Fiscalización Superior (EFS)²⁹ porque, en definitiva, cumplen la misma función, aunque con diferente situación jurídica y facultades de verificación. No obstante ello, y como una somera aclaración, la segunda definición se utiliza a nivel global para las entidades de control externo de los gobiernos nacionales mientras que la primera se refiere, en países como España, para los entes subnacionales. De cualquier manera, no existe una normativa que transforme esta distinción en imposición y, dada la naturaleza de este trabajo, no se generan complicaciones con la igualdad referida.

Más que por su denominación y la jurisdicción en donde actúan, sus competencias difieren en función de su diseño institucional y la posición relativa que ostentan en el sistema de administración financiera. A la vez, la evolución histórica que han tenido sendos modelos básicos ha generado esquemas mixtos, por lo que es dable identificar, en general, tres tipos de órganos externos de control (Ivanega: 2003; p. 66), sin perjuicio del análisis que se efectuará luego sobre los órganos de control externo nacionales de los países que conforman la OCDE y que muestran buena parte de las distintas posibilidades institucionales.

En primer término, la *Cour des Comptes* (Corte de Cuentas) originaria de la Francia napoleónica, creada en 1807. Forma parte de la administración pública, aunque históricamente se le ha reconocido su independencia de criterio.³⁰ Luego, pueden identificarse la *Corte dei Conti* italiana y el Tribunal de Cuentas español, que resultan ejemplos de entes que se caracterizan por su independencia de los

²⁹ En inglés, *Supreme Audit Institutions* (SAI).

³⁰ En algunos países, como Japón, Corea y Cuba, el organismo de control también integra el Poder Administrador, variando en cada caso su grado de independencia.

poderes constituidos y por una dirección formada en forma plural. Las cartas magnas les otorgan, por lo general, funciones de jurisdicción administrativa. En Latinoamérica, responden a este diseño (con sus adaptaciones puntuales) los tribunales de Brasil, Chile, El Salvador y Guatemala. Argentina tuvo a nivel federal un Tribunal de Cuentas organizado bajo estas características hasta 1992 pero a partir de la entrada en rigor de la Ley de Administración Financiera (LAF), fue suplantado por la Auditoría General de la Nación, sin atribuciones jurisdiccionales (Lerner: 1996, p. 21).³¹

Otro esquema es el de “Contralor General” o “Auditor General”, desarrollado en Gran Bretaña y en los Estados Unidos. Normalmente, es un órgano unipersonal con dependencia parlamentaria. Su competencia incluye el control legal y de regularidad pero no goza de facultades jurisdiccionales³². Sí, en cambio, adiciona a su acervo el control de gestión.

Aunque podrían incluirse en el segundo modelo antes citado, también es preciso citar a los Consejos de Auditoría, órganos independientes, previstos en la Constitución del país, cuya máxima autoridad está compuesta por tres comisionados y un Director General Ejecutivo (nombrado por el Gabinete, por un período determinado de tiempo) que tiene plenas potestades en el ejercicio de la actividad fiscalizadora, con independencia del Poder Ejecutivo, siendo su relación con el Parlamento (Guajardo Cantú: 2012, p. 101).

Más allá de esta enunciación genérica, y como ya se adelantó, detenemos el

³¹ Aún en las provincias donde las reformas constitucionales posteriores a la sanción de la Carta Magna nacional mantuvieron a los Tribunales de Cuentas como organismos de control externo, se aclaró expresamente que no tenían jurisdicción. Desde allí se acuñó el término jurisdicción administrativa para conceptualizar al juicio de cuentas y, en su caso, al de responsabilidad administrativa.

³² La excepción está constituida por Chile, que a pesar de denominarse Contraloría General, posee funciones jurisdiccionales.

análisis en los esquemas aplicados en nuestro país, en donde coexisten dos de estos modelos: el de los tribunales de cuentas, en la mayoría de las provincias; y el de la auditoría general, en Nación, Salta y CABA. Los tribunales de cuentas, que se orientan principalmente al control legal, formal y de regularidad, financiero y contable, en general realizan el control a posteriori pero existen algunos facultados para el control previo de la legitimidad del acto y la verificación de los antecedentes antes de su concreción y, en este caso, reemplazan a la Contaduría General puesto que pueden autorizar o, en su defecto, paralizar el trámite hasta que se solucionen las observaciones realizadas o, bien, el ejecutivo insista. Recordamos que no es habitual que la actividad de control interno, *ex ante*, forme parte de sus facultades. Por lo general, tal potestad se deposita en las contadurías generales, que adicionan, la responsabilidad sobre la contabilidad pública (Lerner y Groisman: 2010, p. 14).

Las funciones y potestades de estos entes pueden apreciarse en el Anexo IV. En general, poseen atribuciones jurisdiccionales³³ y, en lo que refiere a su competencia principal, presentan tres alternativas:

1. todos pueden exigir la responsabilidad contable a través del juicio de cuentas;
2. algunos pueden definir la responsabilidad administrativa a través del denominado “juicio administrativo de responsabilidad”,³⁴
3. un grupo (principalmente aquellas EFS que han visto modificada su ley orgánica luego de sancionada la LAF) que tienen prevista la facultad del control de gestión pero de sus conclusiones no puede surgir ninguno de los

³³ Aunque generalmente se utiliza el término *jurisdiccional* como genérico, y *judicial* como específico, algunos autores sostienen que en un sistema de división de poderes sólo los jueces tienen jurisdicción (vid Gordillo: 1963).

³⁴ En algunas provincias argentinas, como en Entre Ríos, el TdC mantiene el juicio de cuentas pero, en lo que hace a la responsabilidad administrativa, realiza todo el proceso de investigación de los antecedentes y, una vez que considera que, reunidas las pruebas, existen elementos suficientes para acusar al funcionario que habría ocasionado un daño a la hacienda pública, se transfiere el expediente a la Fiscalía de Estado, que analiza las actuaciones y, en caso de coincidir con el OCE inicia la acción civil o, incluso, penal.

procesos anteriores.³⁵

La primera tiene su sustento en la relación jurídica entre la Administración y un sujeto que toma decisiones sobre fondos y bienes del estado y que, por ello, ponen en juego el compromiso correspondiente. El incumplimiento del deber de rendir cuentas o su impugnación total o parcial, hace iniciar el juicio de cuentas. En esta instancia se invierte la carga de la prueba y, dado que el cuentadante ha cometido una omisión, está obligado a responder y dar explicaciones suficientes a la investigación, que tiene como objetivo resarcir el perjuicio ocasionado por el funcionario juzgado.

La segunda tiene el mismo origen pero, en este caso, por el ejercicio de la función o el cargo que se ocupa. Refiere a todos aquellos hechos donde existe un daño al erario público, provocado por la comisión de una anomalía o por la omisión culposa de la diligencia pertinente a la función. El juicio administrativo de responsabilidad debe abrirse toda vez que de una auditoría surgieran hechos que evidencien que un funcionario ha faltado a su deber. El procedimiento debe determinar si existe un perjuicio provocado por el injusto señalado y concluirá con una resolución que sancione o absuelva al agente juzgado. En el primer supuesto, amén de determinar concretamente el monto del daño, se definen el resarcimiento y las sanciones correspondientes.

En algunos casos, en donde el TdC no tiene asignada esta facultad, sí ha mantenido la obligación de llevar adelante el expediente administrativo para recolectar todos los elementos de prueba y determinar si, en principio, existen elementos suficientes para iniciar una acción judicial contra el funcionario aparentemente desleal. Los mismos se elevan a la Fiscalía de Estado que, en su rol de “abogado” del Gobierno analiza los elementos y decide si procede la demanda civil y/o penal

³⁵ Ejemplo de esto es Santa Fe.

pudiendo, incluso, no dar curso a ninguna acción.

Debe decirse que la sustanciación del juicio administrativo de responsabilidad no es una práctica habitual, a pesar de que la mayoría de las situaciones irregulares que se detectan así lo ameritaría. En este sentido, más allá de lo que se entiende una incorrecta práctica de los tribunales, la cuestión se resuelve imponiendo al organismo del que depende el funcionario que ha cometido la infracción que sustancie el sumario, imponga la sanción o, en su caso, efectúe la denuncia ante la Justicia. Con esta postura, los tiempos para resarcir al Estado, en aquellos casos en que se obtiene reparación, son demasiado dilatados y muchas veces, aunque la sentencia favorezca al denunciante, el infractor ha dejado la función pública y se torna más complejo aún detectar una fuente patrimonial.

Alternativamente, cuando es el Tribunal quien realiza la investigación, las limitaciones en sus facultades para obtener pruebas, especialmente cuando debe acudir a sujetos de la actividad privada, también elonga los tiempos del procedimiento administrativo. Luego, llegado al convencimiento de que existe un probable perjuicio fiscal, se eleva el trámite a la Fiscalía de Estado, quien analizará las actuaciones y determinará si procede a iniciar la causa civil o penal. Tomada la postura afirmativa, en cualquiera de los casos, nuevamente se sufre una demora exagerada en el resarcimiento. Lamentablemente, prácticamente en ninguna provincia existen tribunales especializados en los delitos contra la administración pública y, por ello, y por otras razones que podrían catalogarse de índole político, no siempre se obtienen las sentencias que corresponderían en virtud de la naturaleza del hecho irregular, de la solidez de las pruebas y de la pérdida ocasionada (Velázquez: 1988, p. 31).

En cambio, el juicio de cuentas es sumamente utilizado, generando la recuperación de importantes sumas de dinero, especialmente de los beneficiarios

de subsidios y de los cuentadantes cuyo período de rendición no es anual. En este otro caso, cierta laxitud en la recepción de las rendiciones, hace que se licúe la posibilidad (SPTCRA: 2019; p. 16).

Estas falencias de la práctica, relevada en la mayoría de los tribunales de cuentas del país, de acuerdo con una encuesta realizada de manera personal con funcionarios que laboran en ellos, no debe ocultar que, de aplicarse bien, sendos juicios administrativos deberían ser la manera más práctica y eficaz de recuperar los recursos perdidos por el Estado y, también, de sancionar a los culpables. Para que eso suceda, es que luego se propone como requisito la independencia de criterio y la propia rendición de cuentas de los controlantes, respecto de sus acciones pero también de sus omisiones.

Volviendo a la comparación internacional, en algunos países en donde las EFS no tienen asignada jurisdicción administrativa, la legislación les faculta la posibilidad de imponer al organismo adonde pertenece el funcionario acusado la sustanciación de un sumario administrativo para definir su responsabilidad. Ejemplo de ello se dan en Uruguay, Paraguay, Costa Rica, Nicaragua y Japón (Lerner: 1996, pp. 46).

En tanto, las EFS que siguen el modelo de Gran Bretaña y EE UU no tienen potestad jurisdiccional. Si bien se les ha dotado de la posibilidad de realizar auditorías de gestión (sobre las "3E") las recomendaciones y observaciones de sus informes no resultan vinculantes para los controlados, aunque en las siguientes verificaciones se efectúe un seguimiento de las correcciones realizadas. Los informes se elevan al Parlamento, quien será en definitiva, el que habrá de tomar medidas, si lo estima conveniente. La ideología de este diseño prioriza el apoyo a la gestión (que incluye la corrección de lo que pueda estar mal) antes que la aplicación de sanciones. Ejemplos de este tipo pueden verificarse en Inglaterra, Estados Unidos,

Canadá y Australia y, en América Latina, Argentina, Costa Rica y en algunas EFS constituidas como Contralorías (Lerner y Groisman: 2010, pp. 17-18).³⁶ De acuerdo con dichos autores, esta resulta una ventaja por cuanto se debería lograr más eficiencia en tanto el control externo es escuchado y atendido ya que no tiene como misión la sanción.

La realidad argentina ha demostrado que ello no es así, como surge de la cantidad de casos de corrupción en el gobierno nacional, que son de público conocimiento. El Secretariado Permanente de Tribunales de Cuentas y Organismos de Control Externo de la República Argentina siempre ha sostenido que el mejor modelo de control es el que mantiene la función de jurisdicción administrativa, lo que no obsta la incorporación de las herramientas de la auditoría, como por ejemplo, el control de gestión, entre otros que veremos más adelante.³⁷ Esta postura también ha sido sostenida por estamentos importantes del ámbito académico.³⁸

6. El modelo de la Ley de Administración Financiera

La Ley 24.156 (aprobada en 1992) titulada como Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional (en adelante LAF), fue sancionada como una novedosa herramienta que, entre otros avances, incorporó formalmente la visión sistémica a la Administración Pública argentina (AGN: 1995, p. 3). Identificó los sectores centrales de la actividad financiera, los declaró subsistemas de la Administración Financiera Nacional, definiéndoles órganos rectores. Su nombre es revelador de la función que cada uno cumple:

³⁶ En América Latina, la herencia española se modifica en los años '50 con la misión Kemmerer, que da lugar a la creación de contralorías en los países del Caribe y del Pacífico (Chile, Bolivia, Perú, Ecuador, Colombia y Venezuela y algunos centroamericanos).

³⁷ Conclusión del XIV Congreso Nacional de Tribunales de Cuentas de la República Argentina, Entre Ríos, septiembre de 1997.

³⁸ XII Simposio de Profesores de Contabilidad Pública, celebrado en Buenos Aires, en 1994 y XII Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas de la República Argentina, Córdoba, 1998.

presupuesto, contabilidad, tesorería y crédito público, previendo además un sistema de control (AGN: 1995, p. 4). El artículo 4° desarrolla una estructura formada por cinco elementos centrales:

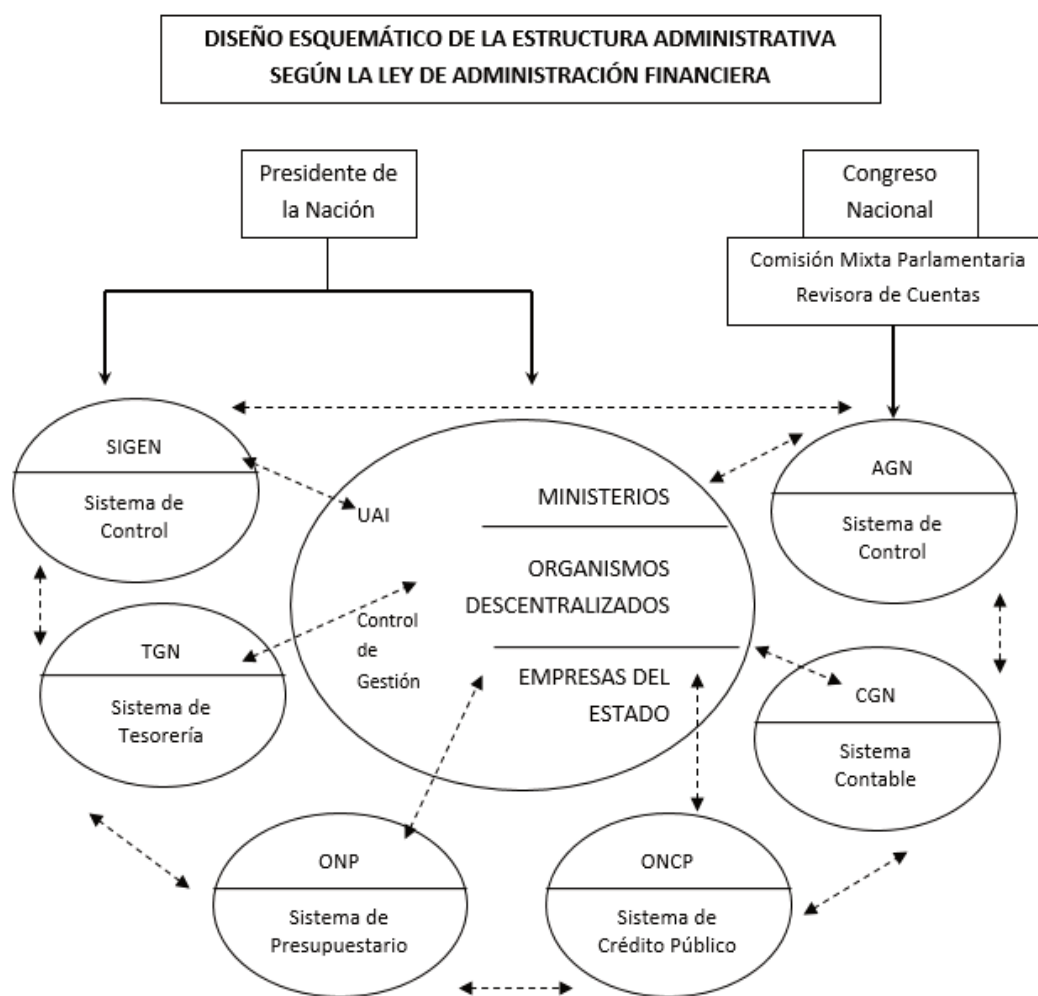
“1° **Objetivos del sistema mayor:** garantizar la aplicación de los principios de regularidad financiera, legalidad, economicidad, eficiencia y eficacia en la obtención y aplicación de los recursos públicos.”

2° **Instrumentos del sistema mayor:** estos deben contribuir a sistematizar las tareas en las que se programan, gestionar los recursos del Sector Público Nacional (SPN), para posteriormente evaluar su performance; para lo cual se requiere la elaboración de procedimientos que permitan obtener información en tiempo y forma (oportunidad y fiabilidad) acerca de la actividad financiera y que resulta apta como insumo de las decisiones a tomar por parte de los responsables como asimismo para que se pueda evaluar su tarea. Ello también incluye diseñar el sistema de control externo y definir “como responsabilidad propia de la administración superior de cada jurisdicción o entidad del SPN, la organización y sostén de:

- i) Un sistema contable adecuado a las necesidades del registro e información y acorde con su naturaleza jurídica y características operativas;
- ii) Un eficiente y eficaz sistema de control interno normativo, financiero, económico y de gestión sobre sus propias operaciones, comprendiendo la práctica del control previo y posterior y de la auditoría interna;
- iii) Procedimientos adecuados que aseguren la conducción económica y eficiente de las actividades institucionales y la evaluación de los resultados de los programas, proyectos y operaciones de los que es responsable la jurisdicción o entidad. Esta responsabilidad se extiende al cumplimiento del requisito de contar con un personal

calificado y suficiente para desempeñar con eficiencia las tareas que se les asignen en el marco de esta ley” (Ley 24.156).

Un esquema simplificado de la estructura del Gobierno Nacional, en función a lo que surge de la norma, puede verse a continuación.



Fuente: AGN (1995)

El sistema de control tiene previsto dos órganos rectores: la Sindicatura General de la Nación (SIGEN), dependiente del Poder Ejecutivo como subsistema interno; y el otro, externo, la Auditoría General de la Nación (AGN), que reporta ante la Comisión Mixta Parlamentaria Revisora de Cuentas.

6.1. El control en el diseño de la Ley de Administración Financiera

Las oficinas y entidades gubernamentales obtienen y aplican recursos en procura de alcanzar las finalidades para las que han sido creadas. Justamente, la actividad financiera ha de ser fiscalizada por los organismos de control de la hacienda pública (Marienhoff: 1974, t.I p. 270). De acuerdo con la ideología de la ley nacional, el control, como actividad de la Administración, se conforma básicamente por la tarea que cumplen los órganos rectores, mediante los procedimientos que éstos determinan. En la teoría de sistemas a los elementos censores también les cabe la función de *feed back*, es decir, retroalimentar con la información obtenida el quehacer de las oficinas ejecutoras, lo que se efectiviza mediante actividades de diagnóstico, evaluación y comparación respecto a estándares establecidos previamente, identificando los desvíos para ajustarla en busca del objetivo definido (SIMAFAL: 1991). Para ello, el control debe reunir dos características. Ser:

1. Integral: debe abarcar todos los tipos de verificación (legalidad, regularidad contable y de gestión³⁹).
2. Integrado: debe participar de los procesos que sean necesarios para las decisiones. Ello requiere que considere a toda la Administración en sus distintas áreas y actividades (AGN: 2016, p. 34).

6.1.1. Control posterior

Los artículos 102 y 117 de La Ley 24.156 establecen que sendos controles se realicen *a posteriori*. Sin perjuicio de ello, compartimos la opinión que, en lo que refiere al control interno, no se puede considerar la interpretación literal del texto

³⁹ Como ya se analizó, si bien la norma refiere a economía, eficiencia y eficacia, preferimos hablar de las "6E" incorporando a las anteriores la efectividad, la ejecutividad y la ecología.

puesto que esto anularía una de las funciones más importantes que realiza, que tiene carácter preventivo. En la realidad, y como elementos que suman valor, la SIGEN asesora permanentemente a las autoridades de los organismos bajo su órbita de fiscalización y también formula recomendaciones para optimizar su labor (Aicardi: 1997, p. 34).

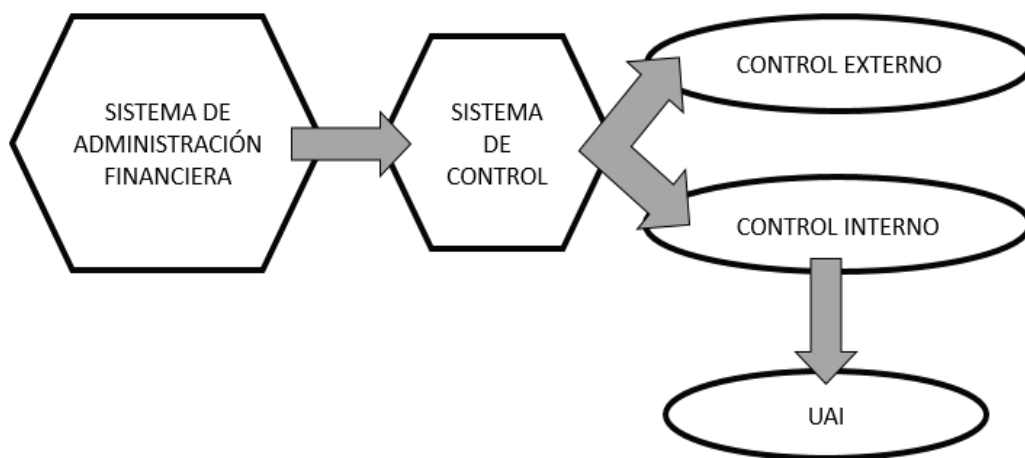
Es cierto que bajo este supuesto, todas las tareas que procuren tal objetivo serán una previsión protectora hacia el futuro pero ello no obstaculiza en nada la naturaleza de los controles a efectivizar, sino que ayuda a alcanzar el principio de oportunidad. Para apoyar esta postura basta citar el propio Manual de Control Interno Gubernamental, emitido por la SIGEN (2003, p. 22), en donde define que:

“... la auditoría interna gubernamental consiste en un examen posterior de las actividades financieras y administrativas, siempre con el objetivo de coadyuvar con la mejora de la gestión pública”.

Tal aporte, en aras de tornar más eficiente la actividad del Estado hace que, en los hechos, los informes del órgano de control interno tengan cierta naturaleza concomitante y, como se razonó antes, preventiva, obviamente hacia las operaciones que los controlados realicen en el futuro.

6.1.2. Control interno y externo

Como se indicó, la Ley 24.156 crea el sistema de fiscalización estructurado de la siguiente manera:



Fuente: Elaboración propia, en función de la Ley 24.156 (2020)

Se evidencian dos subsistemas: uno de carácter externo y otro interno. En lo que refiere al primero, la norma elimina el Tribunal de Cuentas y crea la Auditoría General de la Nación, con personería jurídica propia e independencia funcional, y que tiene dependencia de la Legislatura, con facultades de control sobre los tres poderes. En tanto, se adopta como órgano rector del control interno a la Sindicatura General de la Nación quien complementa su labor con las Unidades de Auditoría Interna (UAI) que conforman el brazo extendido en los diferentes organismos ejecutores del presupuesto público.

La organización del control interno tiene como premisas la centralización normativa y la descentralización operativa, ya que las UAI deben ser establecidas por cada ministerio y organismo descentralizado, conformando una red reglada, coordinada y supervisada por la SIGEN, por su carácter de ente rector (Ley de Administración Financiera).

6.1.2.1. SIGEN

Si bien este tema no forma parte del objeto de la investigación, entendemos que

merece una somera descripción de su naturaleza y aspectos sustanciales como manera de completar el cuadro organizacional. En tal sentido, el art. 97 de la LAF define que la SIGEN es un ente con personalidad jurídica y con autarquía financiera y administrativa lo que la habilita para emitir sus propias pautas operativas. Es preciso advertir que esta posición jurídica no obsta la tutela por parte de la máxima autoridad del Ejecutivo, pues resulta éste quien, en definitiva, debe estar al tanto sobre la performance de la Administración y sobre los desvíos que ésta presenta con relación a la planificación realizada (Zilli de Miranda: 2002, p. 22).
Depende de la Presidencia de la Nación.

Estructura y organización

Conforme se anticipó, de acuerdo con el Título VI de la Ley 24.156 el sistema de control interno es regido por la SIGEN y se complementa con las Unidades de Auditoría Interna (UAI). Está a cargo del Síndico General, designado por el Poder Ejecutivo; y tiene tres síndicos adjuntos que, al margen de sus tareas específicas, son sus sustitutos en supuestos de licencia, impedimento o ausencia.

En una situación que nos parece ambigua, las UAI son creadas en el ámbito de los ministerios, los entes descentralizados o las empresas estatales⁴⁰, dependen jerárquicamente de las autoridades de esos organismos, pero habrán de responder funcionalmente a la Sindicatura General.⁴¹

Ámbito de competencia

El artículo 98 LAF define la competencia de la SIGEN, considerando el sujeto y la

⁴⁰ En estos casos se designan síndicos que integran las comisiones fiscalizadoras, en función de lo definido por los estatutos de las sociedades.

⁴¹ Se debe aclarar que, si bien es función de ésta aprobar los planes de trabajo anuales de las unidades de auditoría interna, además de supervisar y orientar su ejecución y resultado, no existe entre ellas una subordinación jerárquica, sino que mantienen una relación de tipo funcional, ya que la dependencia jerárquica existe con la autoridad superior del organismo dentro del cual actúan, que designa o remueve a los auditores internos titulares de las UAI.

materia. La competencia subjetiva alcanza a las administraciones del Poder Ejecutivo, los entes descentralizados, las empresas y las sociedades del Estado nacional. En cuanto al segundo ámbito, tiene facultad para emitir normas, diseñar su estructura orgánica como también para desarrollar e implementar procedimientos y métodos de trabajo, tanto de la propia SIGEN como de las UAI.

Principales funciones

La norma prevé un amplio campo de actividades y facultades para la Sindicatura, entre las que se pueden destacar:

- * Normativa: en tanto órgano rector del sistema de control interno, dicta y aplica la reglamentación dentro de sus facultades. Además aprueba los planes de trabajo anual que le presentan las UAI.
- * De supervisión y de coordinación: los acápites d) y e) del artículo 104 LAF les manda diagnosticar continuamente la performance del sistema que rige y, particularmente, observar el apego de las normas de control impuestas a las UAI.

También es dable mencionar la coordinación con la AGN, en procura de organizar el trabajo mutuo (evitando duplicidad de esfuerzos) y de intercambio de información.

- * De asesoría: debe contestar los requerimientos que le efectúen tanto la máxima autoridad ejecutiva como las autoridades de las dependencias de su jurisdicción, siempre en cuestiones de control y auditoría.

Con distinta metodología pero similar finalidad, debe formular las recomendaciones que estime pertinente para alcanzar sus objetivos, teniendo como marco de referencia las "3E". Estas no resultan vinculantes. Al respecto, Ivanega (2010, p. 112) propone que tales consideraciones deberían ser obligatorias para los controlados y no meras sugerencias.

- * De información: periódicamente debe informar a la AGN, al Presidente y a la ciudadanía, la conclusión de su auditoría sobre la labor de las oficinas

supervisadas.

Es su obligación comunicar inmediatamente ante la máxima autoridad ejecutiva, la ocurrencia de cualquier hecho que pueda implicar un daño al erario. El principal ejemplo de esta función es el Informe de Evaluación del Sistema de Control interno, reporte anual en donde la SIGEN sintetiza las actividades desarrolladas en el período en cuestión, documento que es de suma utilidad para la evaluación sobre la ejecución de las oportunidades de mejora recomendadas por parte de las oficinas auditadas.

6.1.2.2. AGN

La Constitución Argentina le confiere a la Legislatura el control externo, en su faz económica, financiera, patrimonial y operativa para cuya tarea debe basarse en los reportes de la Auditoría General de la Nación (AGN: 1995, p. 5). Desde la reforma del año 1994 se la ha incluido en la máxima norma, como órgano de asistencia de la Legislatura. Tiene autonomía funcional y facultades para llevar a cabo, además del control de legalidad, el de gestión, como asimismo para auditar toda actividad desarrollada por el SPN financiero y no financiero, incluyendo entes y organismos descentralizados y empresas del Estado. Veamos el universo auditable en el siguiente esquema:

Sector Público Nacional No Financiero	
Administración Nacional	Administración Central, organismos descentralizados e instituciones de Seguridad Social
Empresas del Estado Sociedades del Estado Fondos Fiduciarios con participación estatal Universidades Nacionales Otros entes	

Sector Público Nacional Financiero
Entidades financieras del Estado Nacional con participación estatal (BCRA, BNA, BICE, etc.)

Fuente: confección propia en base a Ley 24.156

Interviene **necesariamente**⁴² en el análisis respecto al ingreso y aplicación de los fondos públicos, aunque, como se ha dicho, no aprueba ni desaprueba la cuenta sino que eleva su informe a la Legislatura. La fiscalización se efectúa luego de la realización de la actividad estatal. Su finalidad más importante es la de incentivar el manejo de los recursos guiado por los principios de las “3E” y, consecuentemente, promover la rendición de cuentas del Estado hacia el pueblo, razón por la cual debe orientar su tarea a coadyuvar con el perfeccionamiento constante de la labor gubernamental.

Adicionalmente, la Ley 24.156 permite que el Parlamento amplíe las competencias de la AGN sobre entes públicos no estatales regidos por el Código Civil y Comercial, en la medida que el Gobierno los haya asistido con cualquier tipo de aporte económico. Eso se prolonga a todo sujeto que perciba o administre recursos públicos. Además, audita los trámites de toma de deuda pública, se trate de financiamiento local u obtenido en el exterior, y la inversión de los mismos. Asimismo, habrá de efectuar auditorías de regularidad y financieras a las que se agrega la novedad más importante, que son las de gestión. A estas tareas las puede desarrollar directamente (con su propio personal) o contratando profesionales de firmas privadas. Para cumplir con todas estas tareas, tiene facultades normativas, pudiendo definir los criterios, pautas y normas de auditoría a aplicar. Los mismos tienen que ajustarse al modelo de control sistémico, integral (legalidad, financiero y “3E”) e integrado (Lerner: 1996, p. 34).

⁴² Se destaca este adverbio porque muestra que su intervención es obligatoria y que, por tanto, no puede ser obviada por los órganos ejecutores.

Dos de los puntos negativos a destacar en este relevamiento de las características de la AGN son que la Ley 24.156 no le otorgó facultades de jurisdicción administrativa y que tampoco, puede constituirse como parte en los juicios originados a partir de irregularidades detectadas en el desarrollo de sus auditorías. En estos supuestos, debe poner los antecedentes en conocimiento de la Comisión Parlamentaria Mixta Revisora de Cuentas y de la Justicia Federal.

Estructura y regulación

Son dos las normas que establecen la existencia y funciones de la Auditoría General de la Nación. Esencialmente, el art. 85 de la Constitución Nacional la crea y el Título VII del Capítulo I de la Ley 24.156 (art. 116 a 127) define sus funciones. La comparación entre el diseño de la Constitución y el que surge de la LAF permite detectar algunas contradicciones entre ambas, producto de dicotomías en los principios y la diacronía de su aprobación.

Tales inconsistencias complican enormemente la configuración del sistema del control externo, relativizando el papel del órgano rector, al definir sus atributos y funciones de una manera confusa.

Estos problemas debían solucionarse a partir del mandato convencional que obligaba a la Legislatura nacional a sancionar una norma que reglamentara todo lo atinente al funcionamiento y facultades de la AGN. Sin embargo, al requerir una mayoría calificada para su sanción (con lo que se instaba a una discusión profunda y detenida en procura del mejor diseño posible respecto de un instituto considerado vital en el sistema democrático), prácticamente se la condenó a la imposibilidad (Marienhoff: 1974, p. 276). Por ello, la manda no se ha cumplido, lo que, en definitiva, impacta negativamente en su accionar.

Otra cuestión que reduce las potencialidades de la Auditoría es su dependencia de una comisión bicameral (es decir que tiene representantes tanto del Senado como de la Cámara de Diputados) por lo que, en definitiva, sus informes son luego analizados con una visión política (en ocasiones se entrecruza lo partidario), lo que relativiza la calidad técnica del trabajo de campo realizado. Al margen de eso, resulta necesario destacar que la tarea que realiza la AGN no es el único medio por el cual la legislatura analiza la labor ejecutiva. Por citar solo un ejemplo, la Ley 23.696 (art. 14) ha creado una Comisión Bicameral de Reforma del Estado y Seguimiento de las Privatizaciones, que examina la performance de los servicios públicos que pasaron por ese proceso.⁴³

En definitiva, las atribuciones sumamente positivas conferidas por su norma de creación, en especial, el control de gestión, queda relativizado por su falta de autonomía, la dependencia de un órgano político por definición lo que, en definitiva, resulta en que buena parte de su excelente tarea no resulte en mejoras en la gestión del Estado y, tampoco, permita ni la prevención ni el resarcimiento de los delitos. Es cierto que no existe un estudio estadístico que permita comparar la ocurrencia de irregularidades cuando funcionaba el TdC nacional respecto a la actualidad pero lo que no puede obviarse es que siguen ocurriendo numerosas e importantes irregularidades. La casuística es conocida, en general, por los medios

⁴³ La misión de la Comisión es la de constituir y ejercer la coordinación entre el Congreso Nacional y el Poder Ejecutivo Nacional, a los efectos del cumplimiento de la ley 23.696 y sus resultados, debiendo informar a los respectivos cuerpos legislativos sobre todo el proceso que se lleve adelante conforme a las disposiciones de esta ley. Para cumplir con su cometido, la Comisión debe ser informada permanentemente y/o a su requerimiento de toda circunstancia que se produzca en el desenvolvimiento de los temas relativos a la presente ley, remitiéndosele la información con la documentación correspondiente. Puede requerir información, formular las observaciones, propuestas y recomendaciones que estime pertinente y emitir dictamen en los asuntos a su cargo. Hay otras Comisiones que directa o indirectamente tienen competencia en materia de servicios públicos, entre ellas la de Transportes, comisión permanente de asesoramiento que se encuentra en el ámbito de la Cámara de Diputados. Dictamina sobre todo asunto o proyecto vinculado con los transportes terrestres, marítimos, fluviales y aéreos, tarifas y fletes y que entienda en los que se refieran a la utilización de caminos, puentes, puertos y aeropuertos.

masivos de comunicación y muchos de los casos aún se están dilucidando en la Justicia, con diversos resultados. De cualquier manera, más allá de la información que se ha volcado en la primera parte de esta investigación, el relevamiento realizado con funcionarios de la EFS permite afirmar que estos resultan solamente, la parte del iceberg que sale a la superficie y que los hechos de corrupción administrativa en los procedimientos de captación e inversión de los recursos públicos son significativos desde el punto de vista de su cantidad como de su valor monetario.⁴⁴

En cuanto a la carencia de jurisdicción administrativa, la debilidad del diseño puede ser entendida en el análisis que se realiza al tratarlo como ventaja de los tribunales de cuentas.

A manera de resumen (y para luego efectuar la comparación con las EFS seleccionadas), se muestra a continuación un detalle de los atributos más importante de la AGN.

PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS DE LA EFS DE ARGENTINA

Característica	Detalle
Marco Jurídico	Con sustento constitucional, se rige por la Ley 24.156. Tiene personería jurídica.
Ámbito	Se audita el SPN (incluye los organismos descentralizados e instituciones de Seguridad Social, las empresas y sociedades del Estado, los fondos fiduciarios integrados total o mayoritariamente con bienes del Estado nacional, universidades nacionales y otros entes).

⁴⁴ Una limitación que debe reconocerse es que no existen elementos fehacientes de esta afirmación. Sin embargo, el incremento de la inversión en las partidas del presupuesto de gastos con logro ostensiblemente menor de las metas físicas puede resultar una forma de confirmar lo dicho, aunque sea parcialmente.

Organización	El Colegio de Auditores Generales está formado por siete (7) miembros designados cada uno como Auditor General por la mayoría legislativa (salvo el Presidente). Duran ocho (8) años en su función y pueden ser reelegidos.
Titular	El Presidente del organismo es designado a propuesta del partido político de oposición con mayor número de legisladores en el Congreso.
Autonomía	Tiene independencia funcional y financiera. Asiste a la Legislatura Nacional y se relaciona a través de la Comisión Parlamentaria Mixta Revisora de Cuentas.
Normatividad	Emite normas de auditoría para el sector público.
Facultades relevantes	Realiza auditorías de aspectos patrimoniales, económicos, financieros y operativos. También verifica que las actividades cumplan con la legislación. Informa la Cuenta de Inversión. Sin facultades jurisdiccionales.
Transparencia	Los informes del resultado de la fiscalización se hacen públicos al ser remitidos a la Comisión Mixta. También se publican por internet (salvo que se disponga secreto). Se prevén espacios de participación ciudadana.
Rendición de Cuentas	La evaluación del desempeño es realizada por la Legislatura.

Fuente: Auditoría General de la Nación (2020)

6.2. Análisis comparativo de EFS a nivel internacional

El análisis de los principales modelos de EFS operativos a nivel internacional muestra diversidades pero también ciertas similitudes que se procuran estandarizar. Santiso (2007, p. 43) propone básicamente tres tipos de organismos de control, para lo cual ha considerado aspectos tales como la conformación de sus autoridades, su posición relativa en el sistema de administración, como asimismo las funciones institucionales que cumplen. Estos pueden identificarse

como “unipersonal”, “tribunal” y “de consejo” (Guajardo Cantú: 2012, p. 113) y sus características se detallan a continuación.

CARACTERÍSTICAS PRINCIPALES DE LOS DIFERENTES MODELOS DE EFS

Modelo de Fiscalización Superior	Características
Unipersonal	<ul style="list-style-type: none"> ● A cargo de un único Auditor General. ● Institución auxiliar de la legislatura. ● Con diversos grados de autonomía. ● Se centra en la auditoría <i>ex post</i>. ● Énfasis en la auditoría de resultados financieros y el control de cumplimiento. ● Más enfocada en corregir que en sancionar.
Tribunal	<ul style="list-style-type: none"> ● Tribunal colegiado ● Con “jurisdicción administrativa”, a menudo actuando como un tribunal administrativo. ● Las características y funciones privilegian el análisis jurídico y financiero antes que la evaluación de resultados. ● Vínculos con el poder legislativo más débiles que en el modelo unipersonal. ● Vínculos con el poder judicial ambiguos. ● Vínculos con el poder ejecutivo de teórica autonomía pero en general condicionado por el recurso presupuestario.
De Consejo	<ul style="list-style-type: none"> ● Modelo híbrido ● Toma de decisiones colegiada (similar a los tribunales), a cargo de un comité de auditores. ● No tiene autoridad jurisdiccional o poderes judiciales ● Dictamina sobre fiabilidad de las cuentas públicas ● Sus dictámenes, generalmente, sirven de insumo a la Legislatura

Fuente: Guajardo Cantú (2012)

Del relevamiento realizado sobre 182 países, con relación al tipo de modelo de fiscalización implementado, se obtuvieron los siguientes resultados:

- en 95 países (52% del total) es unipersonal;
- en 47 países (26% del total) se presenta el modelo Tribunal; y
- en 18 casos (10% del total) utilizan el modelo de consejo;
- en 22 casos (12% del total) no fue posible su clasificación en alguno de los tipos anteriores por falta de información suficiente (Guajardo Cantú: 2012, p. 115).

El resumen puede apreciarse en el cuadro siguiente, del que surge como primera síntesis que el esquema que prevalece es el unipersonal, en una proporción de 2 a 1 respecto al diseño de tribunales, mientras que la relación es de 4 a 1 comparando con la mixta (“De consejo”).

CLASIFICACIÓN DE PAÍSES SEGÚN MODELOS DE EFS

Unipersonal			De consejo	Tribunal		No clasificados
Finlandia	Suiza	EEUU	Suecia	Países Bajos	Alemania	Hong Kong
Dinamarca	Irlanda	Canadá	Noruega	Austria	Bélgica	Taiwán
Islandia	Georgia	México	Japón	Francia	España	Macao
Reino Unido	Nueva Zelanda	Sierra Leona	Corea del Sur	Burkina Faso	Italia	Malasia
Hungría	Rep. Checa	Puerto Rico	China	Luxemburgo	Eslovenia	Sri Lanka
Eslovaquia	Croacia	Cuba	Polonia	Rumania	Malta	Seychelles
Bulgaria	Albania	Costa Rica	Montenegro	Irán	Grecia	Tayikistán
Estonia	Bosnia	Dominica	Kazajistán	Turquía	Jordania	Turkmenistán
Rusia	Lituania	Guyana	Bielorrusia	Azerbaiyán	Benín	Uzbekistán
Macedonia	Estonia	Barbados	Ucrania	Mozambi- ,que	Níger	Afganistán
Chipre	Australia	Jamaica	Kirguistán	Madagascar	Líbano	Arabia Saudí
Israel	Samoa	Santa Lucía	Serbia	Mauritania	Congo	Letonia

Armenia	Vanuatu	Belice	Irak	Costa Marfil	Angola	Kosovo
Kuwait	Tonga	Granada	Indonesia	Túnez	Ruanda	Eritrea
Omán	Papúa	Guatemala	Filipinas	R.D. Congo	Chad	Siria
Yemen	Islas Salomón	Trinidad y Tobago	Ghana	Guinea Oriental	Yibuti	Timor
Emiratos Árabes	Guinea Ecuatorial	Rep. Centro Africana	Nicaragua	Guinea Occidental	Moldavia	Comoras
India	Brunei	San Vicente	Argentina	Marruecos	Senegal	Bahréin
Bangladesh	Togo	Venezuela		Portugal	Argelia	Bután
Nepal	Singapur	Ecuador		Dominicana	Gabón	Kiribati
Pakistán	Tailandia	Colombia		Santo Tomé	Honduras	Egipto
Mongolia	Birmania	Perú		El Salvador	Brasil	
Camboya	Camboya	Chile		Uruguay	Haití	
Panamá	Suazilandia	Bolivia		Cabo Verde		
Mauricio	Libia	Paraguay				
Nigeria	Uganda	Sudáfrica				
Maldivas	Zimbawe	Lesoto				
Malawi	Camerún	Kenia				
Botsuana	Liberia	Somalia				
Burundi	Gambia	Zambia				
Etiopía	Sudán	Malí				
Namibia	Tanzania					

Fuente: Guajardo Cantú (2012)

A la vez, si se aprecian los diseños en el G-20⁴⁵, ocho de ellos tienen autoridad unipersonal, cinco utilizan el modelo de consejo y seis utilizan acudir al tribunal (respecto de Arabia Saudita no se pudo localizar información para categorizarlo).

⁴⁵ El Grupo de los 20 es un foro cuya cantidad de miembros permanentes es de 19 ubicados en todos los continentes (a los indicados en el cuadro debe agregarse la Unión Europea) a los que se suman como socias 14 organizaciones internacionales (ONU, FMI, ASEAN, BID, OIT, OMC, CAF, OCDE, entre las principales). Es un espacio de discusión política y económica. En conjunto, los países integrantes representan el 66% de la población y el 85% del PBI mundial.

CLASIFICACIÓN DE PAÍSES G-20 SEGÚN MODELOS DE EFS

Unipersonal	De consejo	Tribunal	No clasificados
Reino Unido	Japón	Alemania	Arabia Saudita
Rusia	Corea del Sur	Francia	
EE UU	China	España	
Canadá	Indonesia	Italia	
México	Argentina	Turquía	
Australia		Brasil	
India			
Sudáfrica			

Fuente: Guajardo Cantú (2012)

Por su parte, si se limita la muestra a la OCDE ⁴⁶, los modelos son los siguientes.

CLASIFICACIÓN DE PAÍSES OCDE SEGÚN MODELOS DE EFS

Unipersonal			De consejo	Tribunal	
Finlandia	Suiza	Irlanda	Suecia	Países Bajos	Alemania
Reino Unido	Islandia	Eslovaquia	Noruega	España	Italia
Rep. Checa	Hungría	Dinamarca	Polonia	Francia	Bélgica
Estonia	Israel	Chile	Japón	Austria	Grecia
EEUU	Canadá	México	Corea del Sur	Eslovenia	Turquía
Nueva Zelanda	Australia			Luxemburgo	Portugal
TOTAL	17		5	12	

Fuente: Guajardo Cantú (2012)

⁴⁶ OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo, con fines de cooperación internacional, compuesta por 34 estados, cuyo objetivo es coordinar sus políticas económicas y sociales. Los países miembros se reúnen para intercambiar información y armonizar políticas con el objetivo de maximizar su crecimiento económico y coadyuvar a su desarrollo y al de los países no miembros. Se considera que la OCDE agrupa a los países más avanzados y desarrollados del planeta, siendo apodada como club de los países ricos. Los países miembros son los que proporcionan al mundo el 70% del mercado mundial y representan el 80% del PBI mundial.

Como puede observarse, en cualquiera de las alternativas, la EFS unipersonal es el diseño más habitual, mientras que la constitución “de consejo” es la menos utilizada.

Sin perjuicio de la estandarización efectuada, queda implícito que, de cualquier manera, al interior de cada conjunto existirán diferencias de matices, originados, entre otras cuestiones centrales, en el diseño institucional de cada país (sus fortalezas y debilidades), la madurez de las fuerzas políticas, el mayor o menor respeto al estado de derecho y la participación social; pero también en las competencias con que las EFS son provistas legalmente, en los instrumentos y procedimientos de fiscalización que aplican y, finalmente, en los recursos materiales y humanos de los que se nutren (Guajardo Cantú: 2012, p. 118).

6.2.1. Análisis de EFS en países seleccionados

La muestra a estudiar se conformó considerando tres criterios de decisión:

- 1°: por el lugar que ocupa el país en el Índice de Percepción de la Corrupción del año 2010, elaborado por Transparencia Internacional⁴⁷;
- 2°: porque son los países más industrializados (G-20); y
- 3°: porque forman parte de la OCDE.

En función de estas pautas se seleccionaron nueve países que pertenecen tanto al G-20 como a la OCDE y que, adicionalmente, tienen las mejores posiciones en el Índice de Percepción de la Corrupción obtenido en el año 2015. Los países

⁴⁷ Transparencia Internacional (ONG sin fines de lucro) publica desde 1995 el Índice de Percepción de la Corrupción que mide, en una escala de cero (percepción de muy corrupto) a diez (percepción de ausencia de corrupción), los niveles de percepción de corrupción en el sector público en un país determinado y consiste en un índice compuesto, que se basa en diversas encuestas a expertos y empresas. La organización define la corrupción como el abuso del poder encomendado para beneficio personal.

elegidos, los criterios seguidos y el modelo de EFS que se aplica en cada uno se presentan en el Cuadro siguiente.

PERFORMANCE SEGÚN IPC PAÍSES SELECCIONADOS

País	Índice	Posición IPC	G-20	OCDE	Modelo
Canadá	8.9	6	X	X	Unipersonal
Australia	8.7	8	X	X	Unipersonal
Alemania	7.9	15	X	X	Tribunal
Japón	7.8	17	X	X	Consejo
Reino Unido	7.6	20	X	X	Unipersonal
EE UU	7.1	22	X	X	Unipersonal
Francia	6.8	25	X	X	Tribunal
España	6.1	30	X	X	Tribunal
Corea	5.4	39	X	X	Consejo

Fuente: Guajardo Cantú (2012)

A continuación, se efectúa un detalle de las características salientes de las funciones y facultades de las EFS en los nueve países, destacando cuestiones técnicas pero también las que hacen al contexto socio político que influyó en su diseño y constitución actual. Así, se consideró el desenvolvimiento histórico, las funciones, su organización, el marco jurídico, las pautas establecidas para la transparencia y, principalmente, si están facultadas para exigir rendición de cuentas como, asimismo, la forma en que ellas la cumplen.⁴⁸

6.2.1.1. Australia

La Oficina Nacional de Auditoría (ONA), de Australia (ANAO, por sus siglas en

⁴⁸ Se tuvo como fuente principal el estudio “Fiscalización Superior Comparada: una aproximación al estudio de los modelos de fiscalización superior en el mundo”, elaborado por la Comisión de Vigilancia de la Auditoría Superior de la Federación (México, 2005). Asimismo, se acudió a las páginas oficiales de internet de cada uno de los entes elegidos.

inglés, Australian National Audit Office), entidad unipersonal, es la responsable de proveer servicios de auditoría a los organismos públicos (incluyendo el Parlamento) y demás agencias entidades paraestatales y organismos descentralizados. Fue creada en 1901, dentro de la Ley de Auditoría, como la cuarta norma aprobada por el entonces novel Parlamento y, por lo tanto, es una de las instituciones esenciales del gobierno nacional (ANAO: 2012).

En 1997, se sancionó una ley de la Auditoría General, que proporcionó mayor autonomía al organismo, dotándolo de más facultades para la concreción de sus tareas y, a la vez, lo designó como servidor público del Parlamento, lo que brinda mayor seguridad jurídica, frente a los funcionarios auditados⁴⁹. En este país rige la Ley de Servicio Público, sancionada en 1999, que se aplica a todas las entidades gubernamentales.

El vínculo con el poder legislativo se verifica por intermedio de la Comisión de Auditoría y Rendición de Cuentas. El Auditor General le eleva las conclusiones de su tarea respecto de las diferentes áreas de la administración nacional. También le brinda reportes sobre las rendiciones de cuentas analizadas, sobre la razonabilidad de la información financiera elaborada por los organismos y, asimismo, sobre la calidad de su labor. Sus evaluaciones se centran especialmente en la auditoría financiera y en el análisis objetivo de los logros de los programas de gobierno. Paralelamente, desarrolla una profusa y vital actividad de formación y capacitación, transmitiendo su acervo de conocimientos, especialmente aquellos que han contribuido con una mejor actividad de las oficinas de gobierno. Como parte del proceso de aprendizaje y extensión, forma parte de diversos entes internacionales especializados en la materia de auditoría (ANAO: 2012).

Dentro de sus facultades más destacadas, se encuentra aquella que le permite (en

⁴⁹ Income Tax Assessment Act 1997 - Sect 995.1.

forma similar a lo que sucede en otros países) acceder a cualquier tipo de información o documentación dentro del ámbito de su competencia, en la medida que sea requerida a los fines de su fiscalización. Otra potestad a detallar es la que le permite emitir normas de auditoría para el sector público, que desarrolla y sistematiza el conjunto de actividades, criterios y metodologías que pueden ser aplicadas durante las tareas de revisión.

Asimismo, es responsabilidad del Auditor General concebir el plan estratégico de la ONA para un período mínimo de tres años que deberá tener en cuenta las prioridades definidas por el Parlamento como las propuestas realizadas por los *stakeholders*⁵⁰, y a partir del cual deberá desagregar el plan anual de auditoría. El programa de auditoría procura realizar la mayor cantidad de revisiones en cuanto a organismos, período de tiempo y actividades, con el objetivo de minimizar los riesgos de auditoría por un lado, y de ocurrencia de falencias o irregularidades, por el otro (ANAO: 2012).

La EFS tiene dos áreas principales:

- de Auditoría Financiera: comprueba que los estados financieros de los entes bajo su control muestren información razonable; y
- de Valoración de Desempeño: evalúa las derivaciones generadas por la ejecución de los programas de gobierno, en particular, y de las políticas públicas en general, cotejando los efectos generados con los previstos en

⁵⁰ *Stakeholders* es un término inglés utilizado por primera vez por R. E. Freeman en su obra: *Strategic Management: A Stakeholder Approach* (1984, p. 43), para referirse a “quienes pueden afectar o son afectados por las actividades de una empresa”. Tomó relieve en la teoría de la responsabilidad social, puesto que define a todos los grupos que tienen algún tipo de relación con la entidad (sea empresaria o pública) y que, sin tomar parte en las decisiones, resulta importante considerar en las políticas organizacionales (cfr: Lenardón: 2014, b, p. 16). La INTOSAI lo define como una persona, grupo, organización, miembro o sistema que puede afectar o puede ser afectado por las acciones, objetivos y políticas de gobierno y entidades públicas. Véase la ISSAI 12 (enumerada como “Valor y beneficios de las EFS: marcar la diferencia en la vida de los ciudadanos” en el sitio web de la ISSAI en <http://www.issai.org/2-prerrequisitos-para-el-funcionamiento-de-sais/>), nota al pie 3).

el plan de acción (McPhee: 2011, p. 6).

La norma ha creado un Comité de Auditoría, en este caso dirigido por un miembro externo, que verifica tanto la información financiera como la performance de la EFS. Un resumen de las características más sobresalientes de la oficina de Auditoría en Australia se presenta en el cuadro siguiente.

PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS DE LA EFS DE AUSTRALIA

Característica	Detalle
Marco Jurídico	Creada en 1901. Su norma operativa actual, la Ley de Auditoría General es de 1997, dotándola de mayor independencia y facultades.
Ámbito	Audita al Sector Público, incluyendo el Parlamento y demás entidades paraestatales y organismos descentralizados.
Organización	Estructurada en dos grandes divisiones: de auditoría financiera y de evaluación de desempeño. Comité Ejecutivo de Administración: presidido por Auditor General y Comité de Auditoría (dirigido por miembro externo) cuya labor es auditar la información financiera y la performance de la EFS.
Titular	Designado por el Parlamento.
Autonomía	Servidor Público independiente del Parlamento.
Normatividad	Emite normas de auditoría para el sector público.
Funciones relevantes	Auditoría Financiera y evaluación de resultados de programas públicos. También capacitación y difusión de las mejores prácticas.
Transparencia	Los informes del resultado de la fiscalización son públicos al ser remitidos al Parlamento.
Rendición de Cuentas	La evaluación del desempeño de la Oficina del Auditor General es realizada por el Parlamento.

Fuente: Comisión de Vigilancia de la Auditoría Superior de México y Auditoría General de Australia (2011)

6.2.1.2. Canadá

La Oficina de la Auditoría General de Canadá (la OAG, por sus siglas en inglés) es la EFS en ese país, cuya máxima autoridad es el Auditor General (es unipersonal), oficial adscrito al Parlamento, presentando el resultado de sus tareas ante la Cámara de los Comunes pero es designado por el Gobernador, en consulta con los líderes de los partidos políticos reconocidos y está sujeto a la aprobación del Senado y de los Comunes (Oficina del Auditor General de Canadá: 2021).⁵¹

La EFS estima su propio presupuesto, que debe ser confirmado por la Cámara de los Comunes. A ésta le eleva anualmente su Memoria, que será analizada por el Departamento de la Tesorería del Gobierno. Se estructura con un Comité Ejecutivo, el cual está integrado por el Auditor General, su suplente, y 15 asistentes de alto rango. Dicho Comité provee de guía profesional y administrativa a la entidad, define políticas y supervisa todas las operaciones. Además, recibe asesoría de otros consejos externos, como el Comité de Auditoría, el Panel de Consultores Seniors y el Comité de Asesoría sobre Auditoría y Contabilidad Gubernamental (OAG: 2021)

La Ley de la Auditoría General establece las potestades de organismo, siendo complementada por la Ley de Administración Financiera⁵². Actualmente, debe analizar la información financiera del gobierno nacional como así también su desempeño, esencialmente en lo relativo al logro de las políticas y los efectos consecuentes. Su competencia también alcanza a los gobiernos territoriales.

⁵¹ El Auditor General de Canadá se mantiene diez años en sus funciones, no pudiendo ser reelecto, aunque sí removido antes de tiempo por pedido del Parlamento y decisión del Gobernador. La autoridad de la EFS goza de inmunidad para actuar como testigo en un proceso judicial y mantiene el fuero para no ser demandado por acciones o decisiones que en el desempeño de su trabajo como Auditor se hayan generado.

⁵² RSC, 1985, c. A-17 y RSC, 1985, c. F-11, respectivamente.

Asimismo, tiene la facultad para fiscalizar a los beneficiarios de asistencia estatal.

La Oficina desarrolla, genéricamente, tres actividades:

- auditorías financieras: se analiza la utilización de fondos de la administración pública y, además, se comprueba que la información financiera refleje razonablemente la realidad. En esencia, resulta similar a las auditorías que se efectúan a las empresas del sector privado, pero incluye dos componentes adicionales:
 1. Informe sobre el acatamiento a la normativa pertinente.
 2. Informe sobre situaciones específicas o aspectos especiales respecto de las cuales corresponde advertir al parlamento para que ponga atención.
- revisiones especiales: se verifica la fortaleza o fallas del control externo de las distintas dependencias de gobierno, con el objetivo de emitir una opinión respecto a las condiciones de seguridad del patrimonio estatal. También considera la calidad con la que opera la Administración. En virtud de la LAF, tales revisiones resultan obligatorias, con una periodicidad mínima establecida en la misma normativa.
- evaluaciones de desempeño: se constata el alcance, en forma conjunta o por separado, de las "6E", ya que además de verificar el cumplimiento de la economía, eficiencia y eficacia del gasto público se analizan los efectos provocados por los programas implementados (OAC: 2021).

Los hallazgos incluyen la identificación de áreas que requieren atención y recomendaciones de mejora pero se abre una instancia de opinión a los auditados, donde puede aclarar algunos puntos cuestionados e indicar la forma en que se implementarán aquellas mejoras que comparten.

Los informes de la Auditoría se someten al análisis del Parlamento que puede pedir información adicional y hasta supervisar las labores de campo. El mismo proceso

sufre la performance general de la EFS que es auscultada por distintos mecanismos como “Control de Calidad”, “Informes de desempeño” y “Encuestas de Satisfacción de Usuarios”, entre otros.

En lo que refiere al accionar de la Auditoría General de Canadá, resulta destacable la planificación y el importante respaldo en las TIC. Asimismo, es interesante advertir que, para cumplir con su cometido, el Auditor General de Canadá tiene completo acceso a toda la información y documentación de los organismos bajo auditoría.

Su personal integra el servicio profesional de carrera en el sector público, debiendo cumplir rigurosos tanto códigos de ética como de ejercicio profesional, obligándoseles a demostrar en forma periódica su observancia. Su labor debe estar sustentada en seis principios básicos: servir al interés público; mantener su independencia y objetividad; prestar su labor con excelencia; observar pautas de respeto hacia la labor, el ámbito de trabajo y la comunidad; ser persona de confianza; mantener la integridad y el liderazgo (OAC: 2021).

En el cuadro siguiente, se realiza una síntesis de las características más destacadas de la EFS Canadá.

PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS DE LA EFS DE CANADÁ

Característica	Detalle
Marco Jurídico	Las facultades del Auditor General se fijan en la Ley de la Auditoría General y en la Ley de Administración Financiera.
Ámbito	Se auditan todas las oficinas y agencias gubernamentales federales y los tres gobiernos territoriales y reporta sus hallazgos a la Cámara de los Comunes.
Organización	Comité Ejecutivo: integrado por Auditor General y 15 asistentes

	de alto rango. Órganos asesores: Comité de Auditoría, Panel de Consultores Senior, Comité de Asesoría sobre Auditoría y Contabilidad Gubernamental.
Titular	Designado por Gobernador de Canadá, en consulta con líderes de partidos políticos reconocidos y sujeto a aprobación por cámaras de Senadores y de Comunes. Dura 10 años en el cargo sin reelección. Goza de inmunidad por el cometido de su tarea.
Autonomía	Es un Oficial adscripto del Parlamento pero se maneja con autonomía, incluso presupuestaria.
Normatividad	Emite normas de auditoría para el sector público.
Facultades relevantes	Auditoría Financiera, desempeño del Gobierno respecto de políticas públicas y resultados logrados. Puede revisar entes privados que reciban fondos públicos.
Transparencia	Los informes del resultado de la fiscalización son públicos al ser remitidos a la Cámara de los Comunes, previo derecho de audiencia a los funcionarios públicos responsables de la entidad auditada.
Rendición de Cuentas	La evaluación del desempeño de la Oficina del Auditor General es realizada por el Parlamento.

Fuente: Comisión de Vigilancia de la Auditoría Superior de México y A.G. Canadá (2011)

6.2.1.3. Alemania

En este país la fiscalización superior está a cargo del Tribunal de Cuentas del Estado, previsto en la Constitución Federal, y cuya autoridad se conforma por un órgano colegiado de dieciséis miembros (EURORAI: 2007, pp. 13-17). La fiscalización se divide por ámbitos (funciones o ministerios) dirigida cada una por un miembro del Consejo. El Plenario se reúne para decidir temas especiales, como por ejemplo el Informe Anual, dictar sus resoluciones o interpretar la normativa, en supuestos de controversia.

La máxima autoridad del OCE es designada por el Presidente del Gobierno pero la gestión del organismo está bajo la supervisión del Parlamento, que debe respetar el principio de independencia. Este incluye la potestad de dictar su propio presupuesto, que se prepara por separada del gobierno. Además, la Constitución Federal ha dotado al Tribunal de la facultad para verificar, además de la regularidad del gasto, las tradicionales "3E": economía, eficiencia y eficacia, extendiéndose su competencia a la Administración, a sus patrimonios especiales y a las empresas públicas (Cremades: 1996, pp. 287-302).

Cada estado federado que compone el país cuenta con un Tribunal de Cuentas Regional (TCR), cuya existencia está contemplada en su constitución local, sin que se establezca subordinación ni dependencia de éstos con el TdC federal pero sí una relación armónica y coordinación de labores para evitar superposición de tareas, incluso entre los órganos de distintos estados. Ello puede plasmarse por convenios de asistencia cuyo objetivo principal es perfeccionar la administración de los dineros públicos para impedir que existan áreas operacionales o geográficas exentas de control.

Los siguientes resultan aspectos destacables del sistema de control externo alemán:

1. En cumplimiento del principio de integridad del control, todas las áreas del Estado están sujetas al mismo.
2. Se prioriza el análisis de la eficiencia aunque sin descuidar el de economía.
3. Los tribunales de cuentas locales están facultados para sancionar sus propias reglas de operación, normas y métodos de auditoría y códigos de ética (Rozas Flores: 2001, p. 43).
4. Ningún estamento de la Administración puede influir en las decisiones del TdC respecto de las tareas de fiscalización a cumplir ni sobre la manera de realizarlas.

5. Ejercen control ex post.
6. Están facultados para acceder a toda la documental que estimen pertinente a los fines de cumplir con sus tareas.
7. La planificación de las auditorías llega a tener hasta un año de antelación.

El TdC federal presenta al público, en conferencia de prensa, un Informe Anual con los principales resultados de su tarea. El mismo reporte, aunque con mayor grado de detalle, se eleva al Poder Ejecutivo y al Legislativo. De acuerdo con la Constitución, este documento es el sustento para el análisis que debe llevar a cabo el Parlamento.

Para conformar una síntesis de las características salientes de la EFS de Alemania, se confeccionó el siguiente cuadro.

PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS DE LA EFS DE ALEMANIA

Característica	Detalle
Marco Jurídico	El control externo de las finanzas públicas es competencia del Tribunal de Cuentas del Estado y de los respectivos tribunales regionales. Las atribuciones están en la Constitución Federal y en las constituciones de los estados federados.
Ámbito	Audita al Sector Público. No existe ningún área exenta del control. Los TCR cumplen la misma función en su jurisdicción.
Organización	Está dividido en ámbitos de fiscalización, según los ministerios o funciones gubernamentales, cada uno dirigido por un miembro del Consejo. Determinadas decisiones las toma el pleno. El Tribunal Federal no controla ni regula a los TCR.
Titular	El órgano máximo de decisión es el Consejo o Senado, de 16 miembros. El Presidente del Tribunal es elegido por el Presidente del Gobierno.
Autonomía	Independencia normativa y presupuestaria.

Normatividad	Establece su propio reglamento, normas de operación y procedimientos de auditoría y, también, su código de ética.
Funciones relevantes	Auditoría Financiera y énfasis en fiscalización de aspectos de eficiencia y de economía.
Transparencia	Los informes del resultado de la fiscalización son públicos al ser remitidos al Parlamento y al Ejecutivo.
Rendición de Cuentas	El Informe Anual expone un resultado de sus revisiones. Se dirige al Parlamento y al Ejecutivo. La decisión de aprobación la toma el primero.

Fuente: Comisión de Vigilancia de la Auditoría Superior de México (2005), EURORAI (2007) y Tribunal de Cuentas de Alemania (2010)

6.2.1.4. Japón

La EFS de Japón se denomina Consejo de Auditoría del Japón (CAJ), órgano independiente, previsto en la Constitución, cuya misión resulta revisar las cuentas públicas del Estado, corporaciones de carácter público y toda agencia perteneciente al ámbito estatal, constatando la inversión responsable de los recursos y el acatamiento a las disposiciones de la Dieta.⁵³ Asimismo, controla toda entidad que recaude, utilice o administre recursos públicos (OCDE: 2000, pp. 131-135).

A partir de la sanción de la Constitución aprobada a partir del establecimiento del régimen democrático, en 1945, se aprobó una nueva ley de fiscalización (también denominada “de Intervención”) que le dio al CAJ plenas potestades en el ejercicio de actividad fiscalizadora. Actualmente, tiene independencia tanto respecto del Emperador como de su Gabinete, siendo su relación con el Parlamento.

⁵³ Asamblea u órgano máximo de poder del Estado de Japón. Es el poder legislativo y se compone de una Cámara de Representantes y una Cámara de Consejeros, que son elegidos por voto popular.

La máxima autoridad está compuesta por tres comisionados y un Director General Ejecutivo (nombrado por un período de siete años por el Gabinete). Se estructura por cinco oficinas, con objetivos diferenciados: tres realizan auditorías de distinta naturaleza, una se dedica a recepción y seguimiento de denuncias, y una se reserva para la administración y el desenvolvimiento de la EFS. Sus funciones son definidas en la ley, y consisten tanto en la auditoría de información financiera de los entes públicos como en la evaluación de desempeño y de los efectos de los programas de gobierno. Si como producto de su actividad fiscalizadora se desprenden observaciones o situaciones con falencias, el CAJ debe realizar recomendaciones para su corrección. En tanto, los entes auditados están obligados a informar sobre la implementación de dichas medidas paliativas. Un aspecto que las distingue de la mayoría de las EFS (en particular aquellas de raíz anglosajona) es que las recomendaciones de mejoras resultan vinculantes, ya que se le ha dotado de la potestad de modificar de manera sustancial la labor de los funcionarios bajo auditoría (CAJ: 2010).

Los resultados de la labor de fiscalización se vuelcan en un Informe de auditoría, que se remite en el año siguiente al del período verificado al Gabinete, por una parte y a la Dieta por otra, debiendo dar, previamente, oportunidad a los cuentadantes para efectuar las aclaraciones que estimen pertinentes. Las “Cuentas Finales de Gastos y de Ingresos del Estado” (nuestra Cuenta de Inversión) son sometidas por el Gabinete a la Dieta junto con el informe de intervención del CAJ. Éste tiene la naturaleza de una declaración oficial que certifica de manera final el reconocimiento de la terminación de las auditorías para ese ejercicio fiscal (Consejo de Auditoría de Japón: 2010).

Las características salientes del Consejo de Auditoría de Japón son las siguientes:

PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS DE LA EFS DE JAPÓN

Característica	Detalle
Marco Jurídico	La Constitución de 1945 y Ley que la reglamenta, la dotan de plenas facultades para ejercer su función revisora.
Ámbito	Audita las cuentas públicas del Estado, corporaciones de carácter público y toda agencia perteneciente al ámbito gubernamental, verificando que los recursos se ejerzan responsablemente y con apego al mandato de la Dieta. También controla a toda entidad que utilice, maneje o recaude fondos públicos.
Organización	Se integra de cinco oficinas enfocadas a la realización de auditorías, a la recepción de denuncias y a la administración de los recursos humanos, materiales y financieros.
Titular	Tres Comisionados y un Director General Ejecutivo, el cual es nombrado para un periodo de 7 años por el Gabinete y por votación directa de los Comisionados Presidentes de la Dieta. El Director General tiene la oportunidad de ser reelecto hasta que cumpla la edad de retiro (65 años).
Autonomía	No está supeditado al Emperador. Goza de independencia del Gabinete.
Normatividad	Establece su propio reglamento, normas de operación y procedimientos de auditoría y, también, su código de ética.
Funciones relevantes	Auditoría Financiera y de impacto de programas públicos. También analiza gestión de entidades privadas beneficiarias de fondos públicos. Sus recomendaciones de mejoras tienen carácter vinculante para los sujetos fiscalizados.
Transparencia	Su Informe final es enviado tanto al Gabinete como a la Dieta. Se garantiza el derecho de los funcionarios públicos para que puedan aceptar o rechazar cualquier imputación, en un ejercicio de confrontación con el CAJ.

Rendición de Cuentas	Su Informe de intervención de las cuentas es una declaración de carácter oficial que certifica de manera final el reconocimiento de la terminación de las auditorías para ese ejercicio fiscal.
-----------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Fuente: Comisión de Vigilancia de Auditoría Superior de México (2005) y Consejo de Auditoría de Japón (2010)

6.2.1.5. Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte

Aquí, la EFS recibe el título de Oficina Nacional de Auditoría (NAO)⁵⁴, institución unipersonal fundada en 1983 y que continúa una valiosa tradición de órganos públicos de control externo. Su titular es un Oficial de la Cámara de los Comunes, nombrado por la Reina, pero que luego requiere la confirmación del Primer Ministro, ya que su puesto es irrevocable salvo destitución (NAO: 2010). El Auditor General es responsable del control de la Administración Pública en todas sus jurisdicciones.

Controla las cuentas y analiza la eficiencia y eficacia de su actividad financiera. A partir del año 2000 comienza con las verificaciones de valor óptimo (*best value inspections*); en 2002 incorpora la Evaluación Integral de los Resultados de Gestión de las corporaciones locales y, en 2008, adiciona la evaluación de los riesgos de auditoría que genera cada organismo. A partir de 2010, especialmente, se abre a la población, diseñando modelos de participación ciudadana, asegurando el acceso a la información y habilitando un canal de denuncias (NAO: 2010).

Tiene autonomía técnica e independencia funcional y financiera (aunque forma su propio presupuesto éste se integra al del Gobierno). Es examinada por la Comisión de Cuenta Pública.⁵⁵ Las finanzas de la NAO así como su desempeño estratégico y

⁵⁴ NAO, por sus siglas en inglés de *National Accounting Office*.

⁵⁵ Integrada por un miembro del Partido en el Gobierno, los líderes de la Cámara de los Comunes, el Presidente del Comité de la Cuenta Pública y seis miembros del Parlamento de la Cámara de los Comunes.

operativo son revisadas por medio de un auditor externo. Su estructura interna se compone por seis unidades operacionales. Además, existen comisiones de auditoría en cada uno de los territorios que integran el Reino:

- En Escocia, la Comisión de Cuentas fiscaliza la rendición de cuentas, como asimismo la performance de la actividad ejecutiva local. Dicha comisión está a cargo de un Auditor General, nombrado por la Reina y que remite sus informes al Parlamento escocés.
- En Gales, la Oficina Galesa de Auditoría también está a cargo de un Auditor General, con similar designación y atribuciones que el anterior.
- La NAO apoya al Contralor y Auditor General de Irlanda del Norte en lo concerniente al control del gasto relacionado con las competencias reintegradas al Gobierno local. Los auditores regionales remiten sus informes a los parlamentos de sus países y el Auditor General lo hace al Parlamento británico.

Entre sus aspectos destacables se encuentra la emisión de un Código de Buenas Prácticas de Auditoría, el cual estipula (entre otros aspectos) la escala de valores con la cual se analizan los logros de las auditorías efectivizadas. Es a partir de esta tarea que se determinan las acciones a futuro y el tratamiento de cada oficina ejecutora del presupuesto, como puede ser otorgar ciertas licencias o flexibilidad a las entidades más eficientes, el cumplimiento de planes de auditoría e inspección reducidos o más selectivos; o, por el contrario, el análisis integral de lo alcanzado por la actividad ejecutiva (Lerner y Groisman: 2010, p. 33). En la segunda década del siglo XXI ha venido abriendo la puerta a la ciudadanía en su función de fiscalización superior, para lo cual diseñó modelos de participación ciudadana que tienen como objetivo permitir y asegurar el acceso irrestricto a la información pública, habilitando un canal de denuncias (NAO: 2010).

En el Cuadro siguiente se presenta un resumen de las principales características.

PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS DE LA EFS DE REINO UNIDO

Característica	Detalle
Marco Jurídico	La Oficina Nacional de Auditoría (NAO, en inglés) es creada en 1983 por ley. Comprende Gran Bretaña e Irlanda del Norte.
Ámbito	Fiscaliza el sector público regional y local, además del servicio de salud y vivienda, verificando eficacia y eficiencia con la que se manejan los recursos públicos
Organización	La estructura interna de la NAO se compone por seis unidades operacionales encargadas de llevar a cabo la labor de revisión. Con comisiones de auditoría por cada país integrante.
Titular	Auditor General, es un oficial de la Cámara de los Comunes, nombrado por la Reina y ratificado por el Primer Ministro.
Autonomía	Independencia para el ejercicio de sus funciones y de su presupuesto y está dotada de autonomía técnica y de gestión.
Normatividad	Establece su propio reglamento, normas de operación y procedimientos de auditoría y, también, su código de ética.
Funciones relevantes	Auditoría Financiera, revisiones de valor óptimo, evaluación integral de resultados de la gestión y la evaluación de riesgos acerca de los fiscalizados.
Transparencia	El Auditor General y las comisiones deben rendir cuentas anuales al Parlamento acerca de sus funciones, mediante un informe anual. Ha implementado un Código de Buenas Prácticas, el cual estipula, entre otros aspectos, la escala de resultados de las auditorías realizadas.
Rendición de Cuentas	Su función es supervisada por la Comisión de Cuenta Pública, integrada por un miembro del Partido en el Gobierno, los líderes de la Cámara de los Comunes, el Presidente del Comité de Cuenta Pública y 6 miembros del Parlamento. Tiene un auditor externo respecto de su desempeño.

Fuente: Comisión de Vigilancia de Auditoría Superior de México (2005) y Oficina Nacional de Auditoría de Inglaterra (2010)

6.2.1.6. Estados Unidos de Norteamérica

En Estados Unidos de Norteamérica (EEUU), la EFS está a cargo de una Contraloría General (GAO)⁵⁶, que es unipersonal y cuenta con autonomía técnica y orgánica⁵⁷, aunque la Constitución la ubica en el ámbito del poder legislativo, que tiene la facultad de supervisar la actividad financiera federal. El titular es designado por el Presidente de los EEUU sobre la base de una terna elevada por una comisión legislativa bicameral que, además, está integrada por representantes de los dos partidos mayoritarios. A continuación, debe ser ratificado por el Senado. Salvo mal cumplimiento de sus funciones (en cuyo caso será removido por una decisión consensuada por el Presidente y el Senado, por causas previstas en la ley, entre las que se encuentran el juicio político, incapacidad permanente, ineficiencia, negligencia, malversación de fondos, conducta delictiva, o faltas a la moral), se mantiene en su cargo quince años, pero no puede ser reelegido.

De acuerdo con su norma de creación, goza de autonomía, en lo que refiere a su organización. Por ende, no reporta ante una comisión legislativa específica pero está obligado a responder a los requerimientos y también a brindar asesoramiento a la comisión legislativa que se lo solicite. A los fines de cumplir con la auditoría financiera anual del Gobierno y a los efectos de minimizar la duplicidad de actividades, mantiene una relación de coordinación con la Oficina del Inspector General. La GAO está integrada por tres áreas principales con dependencia directa del Contralor General: la Oficina del Asesor General (asistencia jurídica); la Oficina del Jefe Administrativo (reclutamiento y actualización del personal y sistemas de

⁵⁶ GAO, por sus siglas en inglés de *General Accountability Office* (Oficina de Responsabilidad del Gobierno). Agencia gubernamental de la rama legislativa que proporciona servicios de auditoría, evaluación e investigación para el Congreso de los Estados Unidos. Es la institución suprema de auditoría del gobierno federal de los Estados Unidos.

⁵⁷ Tiene potestad para determinar los procedimientos por seguir en las auditorías y el alcance de las mismas, así como los programas y entidades sujetas a fiscalización.

información); y la Oficina del Jefe de Operaciones (supervisión y coordinación de los equipos de auditoría, supervisión en información). Adicionalmente, la conforman otras cinco oficinas de asesoría en materia de Planeación, Relaciones Públicas, Relaciones con el Congreso y con el Inspector General (GAO: 2009).

La responsabilidad de la GAO radica, básicamente, en auditar la información financiera de las oficinas federales. No obstante, sus tareas han evolucionado desde la fiscalización con énfasis contable a una con evaluación de programas públicos, hasta llegar al análisis de riesgos y de eficiencia en la ejecución presupuestaria. Por ello, se modificó su nombre para enfatizar el concepto de “rendición de cuentas” (*accountability*) abandonando el de “mera contabilidad” (*accounting*). Desarrolla análisis de la ejecución y logro de los programas del gobierno federal (aunque no tiene facultades para sancionar). Asimismo de los estatales y locales cuando su ejecución cuenta con recursos federales. A la vez, colabora con las contralorías de los estados y con las locales en aquellos temas que exceden sus respectivas jurisdicciones, como por ejemplo, la seguridad nacional.

Además (como se indicó) proporciona asesoría legislativa, eleva propuestas de legislación que coadyuven a la eficiencia en sus controles, efectúa sugerencias sobre proyectos de ley, siempre que sean requeridas por un miembro o una comisión de la Legislatura, sanciona normas de información financiera gubernamental y da soporte técnico a cualquiera de las comisiones legislativas en temas de su competencia. Para ello, tiene amplia facultad para investigar la captación de recursos y las erogaciones relacionadas. También evaluará la performance de los programas específicos de gobierno en el ámbito federal, aunque no tiene facultades directas de sanción. No obstante, supera esta restricción a partir de un trabajo coordinado con el Departamento de Justicia y con el Poder Judicial para la eficiente aplicación y seguimiento de las sanciones y

recomendaciones (GAO: 2009).

En cuanto a su propia rendición de cuentas, debe presentarle al Parlamento y al Presidente, un informe anual sobre las actividades ejecutadas. Éste se denomina Reporte de Desempeño y Rendición de Cuentas, que incluye el detalle pormenorizado de las actividades cumplidas, además del análisis correspondiente a los últimos tres años anteriores. En esta reseña se incorporan parámetros de medición cuantitativos que surgieron de su labor (financieros y no financieros). También se detallan las recomendaciones ejecutadas, el número de testimonios y el tiempo de respuesta a peticiones legislativas. Finalmente, se proponen los objetivos a cumplir en el período siguiente.

Si bien en EE UU está vigente el Decreto de Acceso a la Información Pública, que obliga a las oficinas del sector público a brindar información sobre su labor, la GAO no tiene esa imposición, salvo en lo que refiere a su tarea. En caso de recibir un pedido de información de parte de la población, referida a un organismo auditado, traslada el requerimiento a la dependencia de la cual se requieren los datos. Por último, tampoco publica información en casos de revisiones que implican información clasificada (GAO: 2009).

En el cuadro siguiente se presenta un resumen de las principales características del órgano de fiscalización superior en Estados Unidos de Norteamérica.

PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS DE LA EFS DE ESTADOS UNIDOS

Característica	Detalle
Marco Jurídico	El Decreto de Contabilidad y Presupuesto de 1921 crea la GAO como oficina independiente del PE y potestad exclusiva para fiscalizar el gasto. No tiene facultades de sanción.

Ámbito	Fiscaliza el uso de los recursos públicos federales. Efectúa evaluaciones de desempeño de programas federales y de los gobiernos locales cuando son financiados con fondos federales. Colabora con contralores estatales y locales, en cuestiones que exceden la jurisdicción estatal (como seguridad nacional).
Organización	Integrada por 3 oficinas principales con dependencia directa de la Oficina del Contralor General: Asesor General (asistencia jurídica); Jefe Administrativo (reclutamiento y actualización del personal y sistemas de información); y Operaciones (supervisión y coordinación de los equipos de auditoría, supervisión en información).
Titular	Auditor General, nombrado por Presidente y ratificado por Senado. Dura 15 años sin posibilidad de reelección. Puede ser removido por Presidente y Senado, por causas preestablecidas.
Autonomía	Autonomía respecto de poderes legislativo y ejecutivo, sobre organización interna. No depende de una comisión legislativa puntual pero debe responder y asesorar a cualquier comisión que se lo requiera.
Normatividad	Establece su propio reglamento. Tiene potestad para determinar los procedimientos a seguir por las auditorías y el alcance de las mismas, así como los programas y entidades sujetas a fiscalización.
Funciones relevantes	Auditoría Financiera, evaluación de programas públicos, hasta llegar al análisis de riesgos y al análisis de eficiencia presupuestaria.
Transparencia	Si bien no está obligada a dar acceso a la información pública, transfiere el pedido a la oficina de que se trate. Tampoco publica información respecto a sus revisiones (se consideran información clasificada)
Rendición de Cuentas	Presenta al Congreso y al titular del Ejecutivo un informe sobre las actividades realizadas en el año anterior (Reporte de

	Desempeño y Rendición de Cuentas). También establece metas a cumplir en período siguiente.
--	--------------------------------------------------------------------------------------------

Fuente: Oficina de Rendición de Cuentas del Gobierno de los EE UU (GAO: 2009)

6.2.1.7. Francia

La *Cour des Comptes* (Tribunal de Cuentas, TdC, para nosotros) es la entidad de fiscalización superior del sector público francés. Según la Constitución, es un organismo técnico de asistencia al poder ejecutivo y al legislativo en el análisis de la ejecución del presupuesto público, en la supervisión del acatamiento a la normativa de administración y, también, en la evaluación del grado de cumplimiento de los programas políticos y de los efectos logrados. Tiene facultades de jurisdicción administrativa y, por tanto, puede exigir el reintegro de las erogaciones indebidas e, incluso, aplicar multas a los rebeldes o morosos en presentar la información obligada. Posee independencia funcional tanto de la Legislatura como del Ejecutivo (CdCF: 2021).

El TdC se conforma de siete cámaras, cada una con un Presidente y competencia objetiva en distintos ministerios y entidades públicas nacionales relacionadas con estos. Asimismo, se controla a las personas de derecho privado beneficiarias de fondos transferidos desde el Estado.

Está a cargo del Primer Presidente de las cámaras, designado por el Consejo de Ministros, quien ostenta la investidura de manera vitalicia. Como tal, comanda al Tribunal, dirige su Consejo Superior y, además, al Consejo Superior de las Cámaras de Cuentas Regionales. Entre sus principales funciones están las de asignar las tareas a las siete cámaras, diseñar la programación de trabajo en línea con el plan organizacional, informar a las autoridades de los organismos fiscalizados las observaciones detectadas, elevar al Parlamento los reportes definitivos como

conclusiones de las tareas de auditoría desarrolladas y difundirlos a la opinión pública. Los presidentes de las cámaras también son designados por el Consejo de Ministros, a propuesta del Tribunal (CdCF: 2010).

Como consecuencia de la reforma legislativa de 1982, por medio de la cual se otorgó mayores facultades a los municipios, a los departamentos y a las regiones, se eliminó la tutela y control administrativo y financiero que ejercía el gobierno nacional sobre aquellos. Por ello, la responsabilidad de la verificación sobre la adecuada gestión de la hacienda pública pasó a las Cámaras Regionales y Territoriales de Cuentas; que se crearon inspirándose en el órgano nacional. Su competencia comprende no solo a las entidades regionales o territoriales sino también a los entes públicos de cooperación tales como establecimientos educativos secundarios, de salud, de cuidado de personas mayores y menores en situación de calle. Asimismo, tienen potestad (aunque limitada) para verificar la inversión de los fondos públicos recibidos por los privados (EURORAI: 2007, pp. 46-48).

La labor del TdC se centra en dos aspectos nodales:

- el control financiero de la Administración y de sus entidades (solamente analiza las cuentas públicas de las comunidades regionales o territoriales de mayor envergadura);
- a partir de la reforma constitucional de 2008, la evaluación del desempeño (control de gestión) de los programas públicos.

Sus informes pueden describir irregularidades y recomendaciones para mejorar el uso de los fondos estatales y son entregados a los poderes legislativo y ejecutivo, además de informarse a la opinión pública vía internet. En cualquier caso, tiene la competencia exclusiva para determinar responsabilidades en el ámbito administrativo e imponer sanciones contra los agentes que hayan

cometido una irregularidad.

El Tribunal de Cuentas del Estado puede delegar en los organismos locales de control el juicio sobre las cuentas y el análisis sobre la labor de las entidades bajo su competencia (esto ocurre especialmente con las universidades). A la inversa, el TdC nacional puede tomar a su cargo aquellas cuentas que, en principio le correspondan auditar a las Cámaras Regionales siempre que no se hubieran pronunciado de manera definitiva. Los organismos regionales de control poseen, al igual que el tribunal nacional, amplias potestades de verificación pero están obligadas de conferir el derecho a los cuentadantes de ser escuchados en audiencia, antes de dar a conocer los informes referidos a las auditorías (CdCF: 2010, p. 34).

En el cuadro siguiente se presenta un resumen de las principales características.

PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS DE LA EFS DE FRANCIA

Característica	Detalle
Marco Jurídico	Según la Constitución, el TdC es un órgano técnico para apoyar al Gobierno y al Parlamento en el control del gasto público.
Ámbito	Fiscaliza el uso de los recursos públicos nacionales. Efectúa evaluaciones de desempeño de programas federales y de los gobiernos locales cuando son financiados con fondos federales. Colabora con contralores estatales y locales, en cuestiones que exceden la jurisdicción estatal (como seguridad nacional).
Organización	La organización interna del tribunal se hace a través de 7 cámaras especializadas en giros de la actividad gubernamental cubriendo ministerios, entidades públicas adscritas a ellos y entidades privadas receptoras de recursos públicos.
Titular	Presidido por Primer Presidente de las cámaras, designado por el Consejo de Ministros. Vitalicio.

Autonomía	Se maneja con total independencia del Parlamento o de cualquier otra entidad gubernamental.
Normatividad	Distribuye las tareas entre las siete cámaras, elabora su programa de trabajo, comunica a los titulares de las entidades fiscalizadas las observaciones detectadas.
Funciones relevantes	Combina sus facultades de fiscalización con las jurisdiccionales para imponer multas y sanciones administrativas y para integrar denuncias penales ante los jueces correspondientes. Las revisiones incluyen auditorías no solo financieras sino también de verificación de cumplimiento de disposiciones legales y de evaluación del impacto de los programas públicos.
Transparencia	Los informes se difunden a la sociedad a través de internet.
Rendición de Cuentas	Los informes con los resultados de la fiscalización son entregados al Parlamento y al Presidente.

Fuente: Comisión de Vigilancia de Auditoría Superior de México (2005), EURORAI (2007) y Tribunal de Cuentas de Francia (2010)

6.2.1.8. España

En España, la EFS a nivel nacional es el Tribunal de Cuentas del Estado (TCE) que ostenta la facultad de verificar la rendición de cuentas y evaluar la performance de la Administración pública nacional. Es un órgano constitucional, autónomo funcional y orgánicamente del Parlamento⁵⁸, y cuenta con un segmento diferenciado en el Presupuesto General. Sin embargo, es un ente estatal, sin personería jurídica ni patrimonio diferenciado. Su relación formal con las Cortes Generales se desenvuelve a través de la “Comisión Mixta Congreso – Senado para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas” (TdC España: 2010). Además, se ha sancionado un estatuto especial que, entre otras cosas, le asegura la independencia respecto a los organismos fiscalizados.

⁵⁸ La denominación formal en España es el de Cortes Generales, que están compuestas por el Senado y por el Congreso de Diputados.

Su máxima autoridad es el Pleno del Tribunal, compuesto por doce miembros, que son elegidos por el Parlamento. Salvo causas graves, se mantienen en el cargo por nueve años, y usufructúan las mismas prerrogativas que los jueces, en cuanto a inamovilidad, independencia debiendo respetar idénticas incompatibilidades (Tribunal de Cuentas de España: 2020). Este Pleno tiene amplias facultades para llevar adelante el control, destacándose las de aprobar su programa anual (solamente se lo hace conocer a la Comisión mixta parlamentaria); definir su estructura orgánica y aprobar la planificación financiera y de más recursos requeridos para sus tareas; y, lógicamente, aprobar los informes elaborados por su estructura.

Aparte de su verificación de la ejecución del presupuesto (control de regularidad), audita la gestión pública ("3E"). También tiene potestad jurisdiccional administrativa, para lo cual determina responsabilidades y aplica sanciones a los funcionarios que cometen irregularidades, tanto de índole administrativa como pecuniarias. Por último, y en caso de corresponder, debe denunciarlos penalmente. La labor del TdC se da a conocer a los poderes y a la comunidad a través de informes públicos.

Su competencia alcanza a toda aquella entidad que en donde se manejen recursos públicos, ya sea corporaciones, organismos autónomos, universidades públicas o personas humanas o jurídicas que hayan recibido ayuda del sector público. Asimismo, la Constitución lo habilita a fiscalizar incluso a las Comunidades Autónomas y a los ayuntamientos, con sus empresas y entes (Tribunal de Cuentas de España: 2020).

No obstante, la mayor parte de los gobiernos regionales ha creado su propio órgano de control externo (OCEX), los que resultan resorte de los parlamentos que

los constituyen. No tienen atribuciones jurisdiccionales, por lo que, si en el transcurso de su actividad de control detectaran indicios de hechos que pudieran implicar una responsabilidad contable o administrativa, deben comunicar inmediatamente al TdC, para que inicie el procedimiento correspondiente. Los consejeros duran seis años en su puesto requiriendo su elección mayoría parlamentaria de tres quintos. Su presidente es nominado por la autoridad ejecutiva de la Comunidad Autónoma, entre un grupo de miembro elegido por el Parlamento, que componen el Pleno. Su mandato dura tres años pero es reelegible. En estos casos, la EFS nacional se reserva la potestad jurisdiccional, a menos que por un acto expreso y en circunstancias fundadas, la delegue (Martín: 2014; p. 54).

En cuanto a su propia rendición de cuentas, el TdC de Estado la presenta ante las Cortes Generales en la forma de un informe anual. En tanto, las OCEX hacen lo mismo ante el parlamento regional y a la EFS.

En el cuadro siguiente se presenta un resumen de las principales características del órgano de fiscalización superior en España.

PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS DE LA EFS DE ESPAÑA

Característica	Detalle
Marco Jurídico	El TCE está previsto en el art. 136 de la Constitución. La Ley Orgánica (y sus modificaciones) lo estructura y delimita sus competencias. Institución del Estado sin personalidad jurídica ni patrimonio propio pero con sección diferenciada en el Presupuesto General.
Ámbito	Totalidad del sector público español incluyendo a las Comunidades Autónomas (salvo que estos creen sus propios Tribunales regionales, OCEX) y a los Ayuntamientos, con sus

	respectivas entidades (incluso universidades) y personas del sector privado que reciban ayuda del Estado.
Organización	Depende directamente de las Cortes Generales y ejerce sus funciones por delegación de ellas.
Titular	Compuesto por 12 consejeros (con Presidencia rotativa) cuyo mandato dura nueve años. Tienen la misma independencia, inamovilidad e incompatibilidades que los jueces.
Autonomía	Funciona en forma independiente. De las Cortes Generales depende exclusivamente el nombramiento de sus miembros
Normatividad	Define la estructura orgánica necesaria para desarrollar las funciones de fiscalización y enjuiciamiento y aprobar la programación de recursos financieros, humanos y materiales para el desarrollo de su misión. Define el programa anual de fiscalización y lo da a conocer a la Comisión parlamentaria mixta.
Funciones relevantes	Control de la regularidad financiera, el control de legalidad y el control de la eficacia, eficiencia y economía. Además, facultades jurisdiccionales para imponer multas y sanciones administrativas y para integrar denuncias penales ante los jueces correspondientes. Las revisiones incluyen auditorías no solamente financieras sino también de la verificación del cumplimiento de las disposiciones legales y de la evaluación del impacto de los programas públicos.
Transparencia	Los informes se ponen a disposición del público a través de boletines y de los medios de comunicación
Rendición de Cuentas	Remite a las Cortes Generales un informe anual.

Fuente: Comisión de Vigilancia de Auditoría Superior de México (2005), EURORAI (2007) y Tribunal de Cuentas de España (2010)

6.2.1.9. Corea del Sur

El Consejo de Auditoría e Inspección (BAI, por *Board of Audit and Inspection*) es la

EFS de Corea del Sur, creada por la Constitución de la Tercera República coreana, sancionada en 1962; que le otorgó así el máximo sustento jurídico a sus potestades y deberes. La norma que regula su funcionamiento, emitida al año siguiente prevé su directa dependencia de la máxima autoridad ejecutiva nacional (el Presidente). Al margen de ello, ostenta total independencia respecto de los organismos supervisados para ejercer su función de control. La rige un Consejo (formado por siete comisionados, designados por el Presidente de la República aunque su nombramiento debe ser revalidado por la Suprema Asamblea Nacional), que es dirigido por uno de sus miembros (por períodos de cuatro años reelegibles) y por una Secretaría General. El titular del Consejo cuenta con autonomía para ejercer sus funciones, definir su organización interna y formular su presupuesto (OCDE: 2000, pp. 136-140).

La principal finalidad del ente es el fortalecimiento de la gobernanza, auscultando las acciones de gobierno y coadyuvando a la correcta prestación de los servicios a la comunidad. Fiscaliza la rendición de cuentas de los entes públicos y otras entidades previstas⁵⁹ en la normativa que la rige, correspondiéndole la evaluación de la ejecución del presupuesto, el impacto de los programas públicos (principalmente en temas de infraestructura, desarrollo humano y política económica) y el cumplimiento de los deberes de los agentes del estado. En los casos mencionados, la auditoría e inspección de algunos organismos están definidos por ley pero en otros casos será el programa de trabajo de la BAI quien defina su concreción y alcance.

Tiene facultad para interpretar la normativa relacionada con las cuestiones de fiscalización, por lo que las agencias (contralorías internas del Gobierno) pueden consultarla en torno a sus tareas. Entre sus principales atribuciones y funciones,

⁵⁹ Incluye la revisión de las agencias gubernamentales centrales, las de los gobiernos provinciales y las de otros entes locales autónomos, así como las de instituciones privadas beneficiarias de recursos públicos.

se destacan: diseña su Plan Anual de Auditoría y su propia política de revisiones (tiene facultad incluso para disponer fundadamente que no se audite a determinado ente por un tiempo determinado); sanciona sus propias reglas de operación y control; fija su postura referida a la información financiera y a la normativa del gobierno; solicita su presupuesto de funcionamiento; efectúa las auditorías de las cuentas de los entes bajo su órbita, las comunica y resuelve las apelaciones que los funcionarios le realicen, con el objetivo de su aprobación o desaprobación (BAI: 2010).

En su rol de órgano rector del control externo público, puede requerir asistencia de otras entidades y también de los gobiernos provinciales, para cumplir con sus funciones. Asimismo, puede intimar a cada Ministro responsable a que efectivice las medidas disciplinarias que surjan por incumplimientos de la normativa.⁶⁰ Cuando el resultado de las revisiones practicadas permite identificar un funcionario que haya cometido un injusto, la EFS puede solicitar a las autoridades del ámbito al que pertenece una sanción disciplinaria o, si detecta la realización de un delito, deberá elaborar una denuncia a las autoridades judiciales competentes. Asimismo, puede requerir de la entidad auditada el cumplimiento de actividades de mejora de su tarea.

Como parte de su propia rendición de cuentas, el Consejo de Auditoría debe emitir un Informe anual de su labor, que se eleva al titular del Ejecutivo y al Parlamento.

En el cuadro siguiente se efectúa un resumen de las principales características del órgano de fiscalización superior en la República de Corea.

⁶⁰ Un funcionario que infrinja una obligación a su cargo puede ser sancionado con una multa o con hasta un año de prisión.

PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS DE LA EFS DE COREA DEL SUR

Característica	Detalle
Marco Jurídico	La Constitución de la tercera república coreana incluye el fundamento legal del BAI. Su ley orgánica original es de 1963, con modificaciones.
Ámbito	Fiscaliza las cuentas públicas de las entidades gubernamentales, así como de otras organizaciones especificadas en la ley.
Organización	Un consejo compuesto de 7 comisionados, presidido por uno de los miembros. Cuenta con una Secretaría General y áreas técnicas especializadas.
Titular	Los miembros del BAI son designados por el Presidente de la República y confirmados por la Suprema Asamblea Nacional.
Autonomía	Funciona con total independencia funcional. Depende legalmente del Presidente. Sus miembros son designados por éste y confirmados por la Suprema Asamblea Nacional.
Normatividad	La auditoría e inspección de algunas entidades son obligatorias por ley. En otros casos, lo decide el BAI de acuerdo con su programa de trabajo.
Funciones relevantes	Control de la regularidad financiera, de legalidad y de la eficacia, eficiencia y economía. Auditoría de desempeño. Promueve el buen gobierno, asegura que todas las prácticas y servicios gubernamentales sean justos, razonables y apropiados. Puede requerir a una repartición que sancione a un funcionario que cometa una irregularidad y requerir a entidades correcciones para mejorar su gestión.
Transparencia	Los informes se ponen a disposición del público a través de boletines y de los medios de comunicación
Rendición de Cuentas	Está obligado a emitir un reporte anual de sus inspecciones al Presidente y a la Asamblea Nacional.

Fuente: Comisión de Vigilancia de Auditoría Superior de México (2005) y Consejo de Auditoría e Inspección de la República de Corea (2010)

6.3. Mejores Prácticas de Fiscalización Superior

Una cuestión que ha surgido evidente del análisis realizado es que ninguna de estas EFS tiene como potestad explícita la lucha contra la corrupción, y que para ello se han creado oficinas tales como la fiscalía de investigaciones administrativas, la oficina anticorrupción, entre las más específicas. Sin embargo, y como hemos anticipado, la actividad que desarrollan los OCE públicos, en tanto procure prevenir, identificar, juzgar y, llegado el momento, sancionar muchas de las manifestaciones que pueden encuadrarse dentro del amplio concepto de corrupción, estarán coadyuvando en el combate. A su vez, entendemos que si el control colabora en que la gestión pública avance hacia la excelencia, será el mismo sistema quien reduzca el ámbito en donde el flagelo puede introducirse y prosperar (Lenardón: 2001, p. 24).

Del estudio realizado hasta aquí, es posible identificar una serie de atributos que resulta interesante considerar para el diseño de una EFS ideal:

1. En primer término, la independencia con la que ejercen su función;
2. La potestad para sancionar económica y administrativamente a los funcionarios públicos responsables de alguna irregularidad que muestran los modelos Tribunal.
3. La facultad para efectuar las denuncias penales y ser parte litigante en las causas que la Justicia inicia para juzgar las conductas presuntamente ilícitas de los funcionarios.

Respecto al primer atributo, utilizar el término independencia puede aparecer como el interés de generar un cuarto poder, sin embargo, debe entenderse como independencia de criterio, lo que implica autonomía funcional (operativa y presupuestaria) y la ausencia de todo tipo de presión formal o informal para las decisiones respecto a los controles a realizar y los resultados a lograr.

Para agregar valor a esta sección y pensando en la propuesta a realizar, interesa destacar el compendio de mejores prácticas sugerido por la INTOSAI⁶¹, para las EFS:

1. Integralidad: control universal del sector público (administración central, descentralizados, autárquicos y autónomos, incluyendo empresas del estado); como asimismo respecto de las personas de derecho privado beneficiarias de transferencias del estado.
2. Integridad: verificación del cumplimiento de las metas legales, financieras, físicas, como así también del alcance o desvío de los programas ejecutados respecto a lo planificado, con dimensionamiento de los impactos generados, tanto positivos como negativos.
3. Análisis crítico del sistema de control interno.
4. Independencia del auditor externo en el desarrollo de su labor.
5. Sustentabilidad jurídica para que el organismo de control pueda desarrollar sus actividades cualquiera sea la autoridad auditada.
6. Aplicación de los criterios de excelencia a las propias prácticas de auditoría.
7. Disponibilidad de personal capaz, diligente, capacitado permanentemente, imbuido de una fuerte cultura ética y en un número adecuado para abarcar el universo de organismos a controlar.
8. Recursos técnicos, materiales y financieros acordes.
9. Transparencia, lo que significa difusión amplia de la planificación y de los resultados de la labor, comparando explícitamente uno con otro.
10. Apego a normas éticas y profesionales.
11. Nombramiento de las autoridades máximas de las EFS de manera transparente, a través de convocatoria pública y abierta.
12. Acceso irrestricto a cualquier información necesaria para su función.

⁶¹ Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores, por sus siglas en inglés, entidad que integra a las entidades de fiscalización superior alrededor del mundo.

13. Respeto al período de mandato de las autoridades de las EFS pero también control permanente de su performance.
14. Solvencia técnica de las autoridades.

Este compendio de mejores prácticas relevadas en el análisis de las EFS de los países seleccionados, así como también las recomendaciones de la INTOSAI, referidas a las características básicas que deben poseer las entidades de fiscalización superior representan un conjunto de herramientas para mejorar y fortalecerlas, con el objetivo que cumplan acabadamente con su función, resultan indudablemente una plataforma desde la cual, sin ser el fin principal, se llega a combatir las diversas representaciones que asume la corrupción pública. A partir de esto, luego se irán incorporando mejoras o desarrollando con mayor detalle otras propuestas.

7. El modelo de control en las provincias de Argentina

En Argentina se adoptó originariamente el modelo de control proveniente de la tradición hispánica (y que aquí en ocasiones llamaremos modelo tradicional para evitar redundancias). Hasta 1992, año en que sancionó a nivel nacional, la Ley 24.156, de Administración Financiera (LAF), en todo el país, el control externo estaba a cargo de los tribunales de cuentas⁶², con estructuras y funciones similares, pues derivaban de un mismo origen. A la vez, y en función de las leyes de contabilidad, la Contaduría General (dependiente del poder ejecutivo) era la responsable del control interno.

Primero, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y, luego, la provincia de Salta adoptaron el modelo de la LAF, con un diseño muy similar al de la Nación, por lo que en esta sección solamente analizaremos el esquema “tradicional” y, dentro

⁶² Un TdC o a nivel federal y uno en cada provincia.

de él, nos detendremos especialmente en el órgano de control externo, por resultar el tema de la investigación. En virtud de ello, se efectúa un somero comentario respecto a la composición del control interno, a manera de complemento del sistema de control existente en la mayoría de las provincias de Argentina.

7.1. Control interno

Las constituciones provinciales reformadas luego de la Constitución Nacional incorporaron en su texto al órgano responsable del control interno, que es la Contaduría General⁶³. Incluso cuando (como sucedió con Santa Fe) se le otorgó ese rol a la Sindicatura General de la Provincia, dejándole a la Contaduría solamente la función de registro y emisión de los estados contables, ello quedó reflejado explícitamente. Luego, la norma que reglamenta las cuestiones de contabilidad y del control (llámese ley de contabilidad o ley de administración financiera) definió sus facultades, funciones y deberes. Allí se le atribuye a la Contaduría General (CG) el control interno y preventivo de la actividad económica – financiera de la hacienda pública.

Su tarea se concreta principalmente mediante el acto de “observación” de un gasto y de “oposición” a su pago, siempre que haya detectado cuestiones que merezca algún tipo de reparo de tipo legal. Operativamente, se designa un contador delegado en cada Servicio Administrativo Contable⁶⁴ correspondiente a los ministerios y organismos descentralizados, quien debe intervenir normalmente en dos casos: primero, al realizar la imputación presupuestaria, con lo que se verifica que existe el crédito en la partida afectada por el gasto; y,

⁶³ Si bien siempre tuvieron ese rol más el típico del registro contable, su creación se había dado por ley no por Constitución.

⁶⁴ En algunas jurisdicciones se ha modificado la denominación a Dirección Administrativa Contable.

segundo, al momento del pago. Si el auditor interno no suscribe la documentación el expediente no puede continuar y, por ende, la erogación no se concreta (resulta falta grave para un Tesorero dar curso a una orden de pago que no esté suscripta por la CG). Ante la observación, el Ejecutivo puede igualmente ejecutar la erogación, mediante el acto de “insistencia”, bajo su responsabilidad y liberando la del contralor interno, al que solo le resta informar al TdC respecto del acto insistido.

En los supuestos en donde la Sindicatura reemplazó a la Contaduría, y dado que ello se instauró dentro de la ideología (adaptada) de la LAF, al órgano de control interno se le ha retirado la función de observación del gasto.

7.2. Control externo

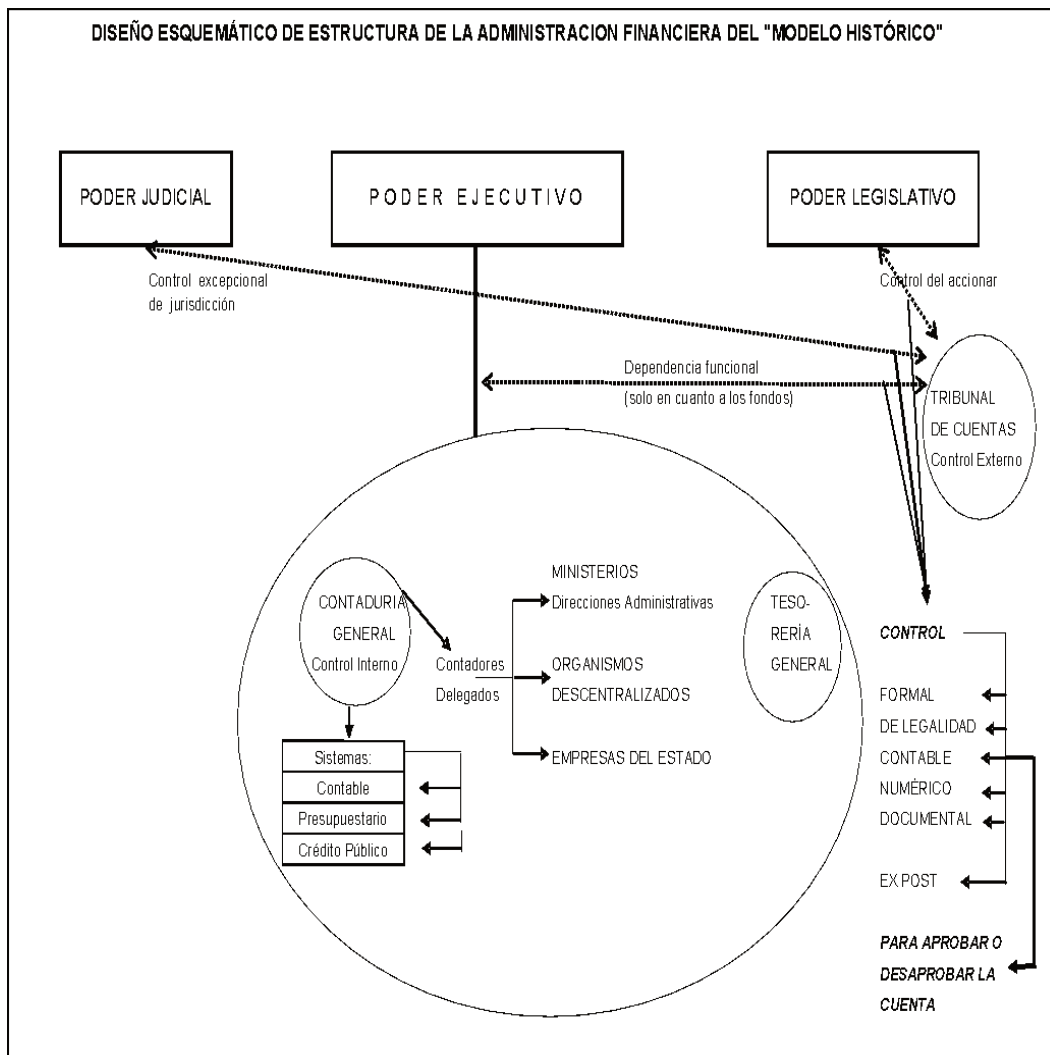
Todas las provincias que aún conservan al Tribunal de Cuentas como órgano de control externo de la Administración han incorporado a este organismo en los nuevos textos constitucionales sancionados a posteriori de la Carta Magna de 1994. Incluso, en algunos casos, y en una novedad que resulta interesante para superar las discusiones sobre la naturaleza jurídica, se les ha incluido en un Capítulo especial denominado “Órganos Autónomos de Control” , incorporando en éste a la Contaduría General y a la Fiscalía de Estado (por ejemplo, el caso de Entre Ríos).

Tal previsión en el texto constitucional resulta un elemento fundamental para dotar de mayor seguridad jurídica a un organismo que debe observar a las autoridades del Estado, incluyendo al máximo nivel de autoridad, en lo que refiere a su gestión administrativa. Las atribuciones que, en general, se disponen para estos OCE son (siguiendo en este caso el art. 213 de la Constitución de la Provincia de Entre Ríos):

- “1. Resolver sobre la percepción e inversión de caudales públicos a cargo de los funcionarios y administradores de la Provincia, de las personas o entidades que manejen fondos públicos y de los municipios, mientras éstos no cuenten con sus propios órganos de control. En su caso (omisión de rendición o cuando esta sea incompleta o incorrecta), desarrollar el juicio de cuentas.
2. Ejercer la auditoría de la administración pública, entes autárquicos, empresas del Estado y todo otro organismo estatal que administre, gestione, erogue e invierta recursos públicos.
3. Formular instrucciones y recomendaciones tendientes a prevenir o corregir cualquier irregularidad vinculada con los fondos públicos, sin que ello implique sustituir los criterios de oportunidad o mérito del gasto.”

La fiscalización se realiza a posteriori aunque existen algunos pocos tribunales que pueden realizar control preventivo. Este grupo minoritario (al que se le suma algún tribunal más del primer sector) ha incorporado el control de gestión. Algunos TdC mantienen legalmente la posibilidad de llevar adelante el juicio administrativo de responsabilidad. Otros, en cambio, pueden efectuar la investigación para luego elevar los elementos colectados a la Fiscalía de Estado, y otros, solamente pueden recomendar a los organismos ejecutantes, en donde se ha producido el injusto, la iniciación de un trámite para determinar las responsabilidades y, si corresponde, efectuar la presentación ante los tribunales civiles o penales.

Con cambios no significativos, generados más por la adaptación al medio en que se desenvuelven, la estructura y ubicación de los órganos de control en este modelo, sería la que se expone en el siguiente gráfico.



Fuente: elaboración propia sobre la base de la Constitución de Entre Ríos (2014)

Por lo general, y siguiendo el modelo "Tribunal", la autoridad máxima es colegiada (hay de tres, cinco y siete miembros). El ámbito de competencia alcanza a todo el sector público provincial y municipal (salvo que la normativa prevea la existencia de un TdC municipal y una norma local lo haya creado), lo que incluye a la administración central, a los entes autárquicos y descentralizados, a las empresas y sociedades del estado, a los fideicomisos constituidos por el Estado o con sus recursos, y, en general, a toda persona que reciba o administre dinero del gobierno, con cargo de rendir cuentas.

En tal sentido, y con relación a una antigua controversia respecto a la potestad jurisdiccional de los TdC, ha dicho la Justicia de Entre Ríos que los tribunales de cuentas no llevan adelante funciones judiciales (así también ha quedado expreso en la Constitución aprobada en esta provincia en el año 2008). Baste decir que siempre se ha entendido que el juicio de cuentas y el juicio administrativo de responsabilidad forman parte de la jurisdicción administrativa puesto que está claro que las sentencias recaídas en tales procedimientos podrán de ser apeladas en la Justicia, ya sea en el fuero contencioso administrativo, si éste se ha creado, o en los tribunales civiles en su defecto.

Una de las funciones relevantes del TdC es auditar la Cuenta General del Ejercicio (rendición de Cuenta del Poder Ejecutivo respecto a la gestión presupuestaria y económica anual) y emitir su informe de Auditoría, como paso previo a su análisis por la Legislatura provincial. Por último y en lo que refiere a sus propias normas de transparencia, el OCE debe elevar al Parlamento dos documentos para su consideración: la memoria anual y la rendición de cuentas. Últimamente, y en una decisión de apertura hacia la población en general, un resumen de esa información es publicitada en la página oficial de internet del organismo.

Características más importantes

Para tener una visión global del estatus jurídico, las características y facultades más importantes del conjunto de OCE del país, se ha confeccionado el cuadro del Anexo IV, que también incluye una columna referida al rol del control interno y, por último, las previsiones constitucionales y legales referidas, en general indirectamente, a las herramientas o disposiciones útiles para enfrentar la corrupción. Como podrá apreciarse en el cuadro mencionado, todos los tribunales de cuentas están facultados para el control de legalidad. En tanto, para las auditorías generales, tal verificación no forma parte de sus tareas específicas pero,

sin embargo, creemos que para evaluar la performance en la ejecución se torna necesario el acatamiento de las normas positivas que guían la tarea.

Los OCE de corte tradicional también tienen la facultad de aprobar o desaprobar las rendiciones de cuentas que habrán de presentar todos aquellos responsables que administren fondos públicos, lo que incluye el consecuente juicio de cuentas. Las auditorías generales realizan una actividad que procura determinar las falencias para propiciar las mejoras en la performance estatal. No buscan resarcir al erario en caso de detectar faltantes o perjuicios. En tal caso, deberán denunciar la irregularidad ante la justicia penal.

Son dieciséis los tribunales que pueden ejecutar el juicio administrativo de responsabilidad sobre cualquier empleado público que, por culpa o dolo, ocasione un daño a la hacienda pública. Otras provincias, en cambio, realizan la investigación previa y, en el supuesto de interpretar que existe una irregularidad, elevan el expediente a la Fiscalía de Estado que, en su carácter de “abogado” de la Provincia analizará si los elementos colectados justifican el inicio de una causa civil, una penal, ambas o ninguna de ellas.

Relacionado con las dos facultades anteriores, son contados los tribunales que pueden realizar control de gestión, facultad que forma la esencia de las EFS creadas a imagen de la Ley 24.156. En lo que refiere a la posibilidad de llevar adelante auditorías debe aclararse que en diversas leyes se utiliza ese término para identificar al control realizado en sede del controlado y no a aquella actividad que se efectúa en el sector privado. No obstante, cuando existen empresas públicas en el universo bajo la órbita de los OCE se llevan adelante auditorías de balance.

Se ha incorporado una columna para incluir la actividad del órgano de control

interno de cada provincia (incluyendo CABA y Nación), indicando el órgano que lo realiza, y si mantiene el elemento más importante para prevenir hechos irregulares, como resulta la facultad de observar un trámite de gasto e interrumpirlo hasta que se corrijan las fallas que contiene o, en su caso, el poder ejecutivo insista. Si bien conocemos que, en la práctica, esta tarea se limita al control de legalidad (lo que, en general, está previsto en la constitución o en la ley orgánica de las contadurías) entendemos que, si resulta viable avanzar en el análisis integral de la gestión (cumplimiento de las “6E”), puede transformarse en una herramienta más significativa para evitar muchas irregularidades. Desde luego, que la legislación deberá determinar los límites para que tal control no se transforme en co-gestión o en una “máquina de impedir” pero si ello se logra (lo que no sería muy complicado) se pasaría a tener un sensor más que oportuno, aspecto que falla en cualquiera de los modelos actuales.

La última columna muestra las previsiones constitucionales y legales (tanto ley orgánica de la Contaduría General o de la Sindicatura General como del Tribunal de Cuentas o de la Auditoría General, y también la ley de administración financiera o de contabilidad) que refieren a temas relacionados con la corrupción y su contracara, la transparencia. Así, no existe ninguna previsión en las 24 jurisdicciones subnacionales ni tampoco en la normativa nacional que mande a luchar específicamente contra el flagelo (SPTCRA: 1997; p. 54). Sí, en cambio, se establecen obligaciones como la presentación de declaraciones juradas patrimoniales de los funcionarios al asumir y dejar el cargo, la obligación para los agentes y funcionarios públicos de efectuar denuncias, ya sea ante la justicia penal o bien al TdC de su provincia; y, al mismo tiempo, la correlativa obligación de los auditores o fiscales del OCE cuando, producto de su actividad revisiva, detectasen un injusto, de presentar el caso ante el fuero delictual.

Otras normas establecen la obligatoriedad de publicar las resoluciones y

sentencias de casos resueltos y, a la vez, imponen cumplir con el derecho constitucional de brindar a la población libre acceso a la información de Gobierno. Interesa destacar aquellos textos que exigen honestidad y principios de ética para ocupar los cargos, mientras que otros definen las incompatibilidades.

En definitiva, podría decirse que en Argentina existen principalmente dos modelos de EFS (y luego una serie de diseños mixtos):

- el creado por una LAF, que presenta una Auditoría General, a cargo del control externo, y una sindicatura general como órgano rector del sistema de control interno, cuya principal función radica en realizar aportes para mejorar la gestión del Estado, antes que observar actos que no cumplen con la normativa;
- el definido en una ley de contabilidad (aun cuando haya podido ser parcialmente modificada por una ley de administración financiera acotada), con un ente responsable del control interno (por lo común se ha mantenido a la Contaduría General aunque en algunos casos se la ha sustituido por una Sindicatura, reservándole a aquella el rol contable) y un tribunal de cuentas, responsable del control externo, cuyas funciones más uniformes en la mayoría de las provincias se analizan a continuación.

7.2.1. Competencias tradicionales

Dos son las competencias tradicionales conferidas a los tribunales de cuentas en nuestro país:

- . el control externo, permanente, ex post, respecto de la actividad económica y financiera del sector público; y
- . el “juicio de cuentas”, en virtud del daño ocasionado al erario por los funcionarios obligados a rendir cuentas en función de la normativa. Asimismo, existen OCE que aún detentan la potestad de llevar adelante el

“juicio administrativo de responsabilidad”, mientras que otros relevan los antecedentes y, si concluyen con la existencia de un posible perjuicio, lo elevan a Fiscalía de Estado para que, si lo considera pertinente, inicie la acción correspondiente ante la Justicia (Lenardón: 2014, a, p. 36).⁶⁵

7.2.1.1. Función fiscalizadora

La Declaración de Lima⁶⁶ señala que: “La institución del control es inmanente a la economía financiera pública.” En esencia, siguiendo el diseño tradicional de los TdC, el control público debe verificar:

- a) el apego a la legalidad (carta magna y leyes que reglamentan su ejercicio, en especial las que refieren a la actividad financiera del Estado);
- b) la ejecución de los presupuestos.

Pero también debería abocarse a verificar el cumplimiento de las metas físicas previstas y en el logro de los objetivos de las políticas públicas.

7.2.1.2. Función jurisdiccional administrativa

El artículo 1° de la Declaración de Lima (1977) establece que el control debe permitir el juzgamiento y sanción, cuando corresponda, de las acciones que se aparten de la normativa y provoquen un daño al erario, lo que implica determinar las responsabilidades consecuentes de la irregularidad y, como resultado, exigir el resarcimiento; y, hacia el futuro, la implementación de recaudos que impidan o, al menos, reduzcan la posibilidad de las mismas u otras falencias.

En idéntico sentido, el mismo documento advierte que “El control posterior es

⁶⁵ En Entre Ríos, por ejemplo, tales facultades se encuentran previstas en los artículos 68 y sig. y 43, respectivamente, de la Ley 5.796, orgánica del Tribunal de Cuentas.

⁶⁶ INTOSAI: Declaración de Lima, octubre de 1977.

ejercido por una Entidad Fiscalizadora Superior que reclama la responsabilidad del órgano culpable” (art. 2.3.). Este procedimiento tiene un objetivo directo consistente en el resarcimiento al Estado por el perjuicio sufrido y, también, uno mediato cual es prevenir hacia el futuro y por medio de la intimidación, la ocurrencia de nuevos delitos. Queda evidente en estas dos cláusulas la verificación de las responsabilidades contables, sustento de la función jurisdiccional administrativa de los OCE.

En Argentina, las leyes orgánicas de los TdC conceptualizan al juicio de cuentas como el examen de la actividad administrativa del funcionario (cuentadante) respecto de los bienes y recursos confiados a su administración, efectuada cumpliendo determinados actos reglados, en el aspecto legal, formal, numérico y documental, con exclusión de cualquier otra valoración.⁶⁷ La sentencia del OCE en el juicio de cuentas, tendrá el valor de “cosa juzgada” en lo que refiere a la legalidad de la actividad financiera (recaudación y/o inversión de los recursos públicos) así, como a la administración y custodia de los demás bienes del Estado.⁶⁸

Sin perjuicio de la relevancia de tales tareas en el compendio normativo y contexto económico de la hacienda pública, desde una perspectiva directa su labor no ha logrado detener la corrupción o, visto desde una estrategia indirecta, no ha logrado coadyuvar debidamente hacia la mejora de la faena del Estado.

Ello se evidencia con el incremento de los casos de corrupción que salen a la luz pública tanto en el ámbito nacional como local pero también en lo que se puede relevar en la tarea diaria dentro de los órganos de control externo, que surge de las presentaciones en los congresos y encuentros. Nuevamente, no es factible

⁶⁷ Texto según art. 68 de la Ley 5.796 del Tribunal de Cuentas de Entre Ríos.

⁶⁸ Texto según art. 83 de la Ley 5.796 del Tribunal de Cuentas de Entre Ríos.

cuantificar los mismos ni realizar una estadística que habilite un parangón histórico pero sí es dable percibir que prácticamente todas las áreas de gobierno están infectadas: los consumos de combustibles para autos particulares de los funcionarios; las compras de alimentos y materiales con sobrepuestos; los contratos de obra que se utilizan para hacer proselitismo partidario, al igual que subsidios y otros tipos de ayudas; las obras públicas adjudicadas a aportantes de campaña; la publicidad no realizada pero sí pagada; el cohecho de la policía y de otras oficinas en donde se requiere de la aprobación de un funcionario para continuar el trámite; los porcentajes que cobran los administradores de hospitales no tan solo para adjudicar sino también para abonar una factura; la venta de carnet de conducir por fuera del circuito oficial. Todo ello sin enunciar los hechos de gran corrupción sucedidos en el Gobierno Federal y que aún se dilucidan en la Justicia. Esto último, justamente, es lo que confirma lo dicho: ninguno de estos actos fue prevenido ni detectado por los órganos de control sino que llegaron a juicio por denuncias u otros caminos alternativos.

La respuesta habitual a la pregunta sobre las causas de esta falencia será: falta de recursos, extemporaneidad del control, inhabilitación legal para efectuar control de gestión, imposibilidad de analizar la documentación de los privados; presiones de las máximas autoridades (aunque esta no se pueda sostener públicamente). Todas estas justificaciones tienen algo de sustento y es por ello que se proponen mejoras en tal sentido. Pero también debe existir un mecanismo que permita exigir responsabilidad por la omisión en el control cuando, teniendo posibilidad de detección no se cumple con la tarea.

7.2.2. Otras tareas de los tribunales de cuentas

Las actividades que hemos analizado y que podrían denominarse, al solo efecto de simplificar su enunciación, como “competencias tradicionales”, han sido

complementadas por otras muy diversas que se han ido incorporando a las leyes orgánicas conforme la realidad, contexto político y funcionalidades existentes en cada jurisdicción. En este sentido, y si bien se ha abandonado la idea de conformar un proyecto de texto legal con la estructura de EFS ideal, se rescatan aquí las tareas más interesantes relevadas de los distintos organismos provinciales, con la idea de formar un banco de datos de las mejores prácticas⁶⁹:

- a) **Control de gestión:** de esta actividad habrán de surgir observaciones y recomendaciones. En el primer caso podrían existir sanciones por el apartamiento de la normativa que establece objetivos fijados por el pueblo y que el ejecutivo no ha alcanzado.
- b) **Evaluación de resultados:** el control anterior no resultaría suficiente si no se evalúa el impacto de las políticas implementadas y se los compara con los objetivos planificados.
- c) **Asesoramiento:** igualmente producto accesorio de la primer tarea, se podrán efectuar propuestas de acciones para mejorar la ejecución económico-financiera.
- d) **Fiscalización internacional:** las EFS están más que capacitadas para auditar tanto a organismos o instituciones internacionales como las actividades generadas por las líneas de crédito y asistencia que provienen de ellas. La dilución de las barreras entre los países y la difusión masiva del conocimiento y la información brinda una serie de oportunidades que deberían aprovecharse para dotar de mayores y mejores elementos de trabajo a las OCE.
- e) **el control previo de las contrataciones de alta significación económica,** esta verificación se desarrolla desde la confección del pliego por parte del órgano interesado, lo que completa de manera integral el análisis de

⁶⁹ En definitiva, cumple la misma función de formar una base a considerar para una potencial reforma legal, que había sido propuesto como uno de los objetivos secundarios de esta investigación.

aquellas operaciones de mucho valor económico (Lenardón: 2014, a, pp. 46-47).

7.2.3. Requisitos para un diseño mejorado

Con el ánimo de dejar asentadas aquellas facultades, competencias y actividades que resultan conducentes para el diseño de una EFS mejorada, se compilan aquí los aspectos institucionales destacados que han surgido del análisis de las normativas de los TdC de las provincias argentinas y que se proponen reunir coordinadamente:

1. Previsión constitucional.
2. Autonomía funcional (sería deseable que definan su propio presupuesto, aunque lógicamente esté integrado al presupuesto general).
3. Autoridades elegidas por concurso de méritos y antecedentes mediante un proceso público, con intervención de organizaciones civiles (consejos y colegios profesionales), y un proceso transparente, con libre acceso a la información.
4. Remuneración acorde con la importancia de la tarea desarrollada, que asegure la intangibilidad y evite presiones externas por esta vía.
5. Potestad jurisdiccional administrativa para llevar adelante tanto el juicio de cuentas como el juicio de responsabilidad.
6. Facultad para efectuar control de gestión, verificando la consecución de las "6E", la medición del alcance de las metas físicas y, especialmente, el logro de los objetivos de política fiscal previstos en la ley de presupuesto.
7. Planificación estratégica: el TdC de Mendoza resulta un ejemplo a imitar en ésta y otras cuestiones, en donde se evidencia claramente la importancia de establecer una planificación de mediano y largo plazo, en donde todo el personal de la institución participe y se sienta parte del proyecto. Los logros obtenidos en este órgano son superiores a los de

muchos de sus pares.

8. Profundización de los controles de ingresos (incluyendo tareas de fiscalización de contribuyentes y de cobranzas) abandonando la visión exclusiva o preeminente sobre los gastos.
9. Apertura de canales de denuncias seguros.
10. Obligación de denunciar penalmente los actos irregulares que llegan a conocimiento de los funcionarios (definirlo como responsabilidad institucional y no de la persona que toma conocimiento).
11. Instrumentación de un Código de Ética y uno de Buenas Prácticas de gestión.
12. Adecuado uso de las TIC: los TdC deben transformar sus gestiones anacrónicas basadas en el papel y utilizando los aplicativos informáticos casi como complementos secundarios, para aprovechar las potencialidades que estos brindan, simplificar y agilizar las tareas rutinarias, lo que permitirá generar tiempo para los análisis más profundos y especializados. La rendición y el expediente digital deben implementarse cuanto antes. El uso de programas de análisis masivos de datos es imprescindible.
13. Deber de información a la opinión pública (además de los poderes públicos) acerca de las auditorías realizadas y las conclusiones obtenidas.
14. Interrelación permanente con los poderes públicos, para coadyuvar en la mejora oportuna de prácticas administrativas y la generación de sistemas de trabajo más seguros.
15. Elaboración y divulgación de un Informe anual de la performance de la EFS con relaciones de costo – beneficio en su actividad.

Cada una de estas mejoras que ahora solamente se enuncian, se desarrollarán a la hora de proponer el modelo mejorado.

8. Comparación de los modelos

Como paso previo al estudio crítico de sendos modelos argentinos, es importante repasar sus principales características, para lo cual seguiremos un trabajo de Pighín (1998, p. 18-24).

8.1. Tribunal de Cuentas

Si bien bajo este título es preciso reconocer una gama amplia de organismos que, nacidos de un único modelo, se han ido diferenciando y adquiriendo especificidades con el transcurso del tiempo y de su actividad, es dable de cualquier modo encontrar aspectos comunes a todos ellos.

8.1.1. Puntos fuertes y débiles

a) Puntos fuertes

- **Autonomía institucional:** implica la no injerencia jerárquica ni funcional de los poderes públicos. La independencia de criterio es la condición básica y esencial para que una EFS pueda cumplir con su tarea (INTOSAI: 1992)
- **Normas de auditoría:** actualmente, y merced al impulso del Secretariado Permanente de Tribunales de Cuentas de la República Argentina, se ha logrado un cuerpo moderno, completo y estandarizado de Normas de Auditoría del Sector Público, elaboradas por el Instituto de Estudios Técnicos y Científicos (IETEI) a partir de la adhesión y adopción de las normas de auditoría de INTOSAI.
- **Control previo para contrataciones de alta significación económica:** como se anticipó, la verificación del trámite de provisión desde que se efectúa el pedido por la oficina requirente, pasando por la confección de los pliegos

hasta llegar al acto de adjudicación ha significado un verdadero aporte para evitar muchas de las irregularidades que se producen en las grandes contrataciones (direccionamiento de compras, exclusión de oferentes, colusión entre oferentes, aceptación de oferentes que no cumplen los requisitos técnicos y de solvencia, entre los más significativos). Además, se reserva la facultad del control ex post (Lenardón: 2014, a, p. 45).

En este punto, advertimos que no somos partidarios de que los TdC ostenten el control previo para todos los casos, porque entendemos que el modelo tradicional en donde esa tarea la cumple la contaduría general resulta más efectivo y preserva al OCE del riesgo de cogestionar.

- **Control previo a solicitud del Gobernador:** por las mismas razones indicadas anteriormente, este punto tiene la virtud de efectuar un servicio al ejecutivo, que está interesado en lograr una mejor resolución en una actividad puntual pero, a la vez, no generaliza la tarea preventiva del TdC. Aquí también habrá de preservarse la facultad del control a posteriori.
- **Jurisdicción administrativa:** la posibilidad de concentrar el control en un solo ente, con capacidad, idoneidad y objetividad para juzgar los actos de gobierno y atribuir responsabilidad en los casos de irregularidades que provoquen perjuicio al Estado, cumple con los criterios de las “6E”, en la medida que también se aseguran los demás criterios antes detallados, especialmente el de independencia de criterio.
- **Potestades sancionatorias:** en general pueden tomar medidas para sancionar cualquier irregularidad, lo que conlleva, por el denominado “control por la negativa”, una solución correctiva y preventiva.
- **Capacidad e idoneidad:** el requisito de ingreso por concurso de méritos y antecedentes para todos los funcionarios (incluyendo los vocales) resulta el primer eslabón de un ente más eficiente. Ello debe complementarse con una capacitación continua, y una carrera administrativa que ponga en alto estos mismos valores, y en donde los ascensos sean consecuencias de la

performance demostrada en sus tareas.

b) Puntos débiles

- **Objetivos del control:** mayormente acotado al rol “histórico” (formal, de regularidad financiera y de legalidad), que son necesarios pero no suficientes para asegurar una eficiente labor del Estado. Se requiere un trabajo de fiscalización integral, que abarque el cumplimiento de las “6E”, lo que conlleva verificar resultados alcanzados y los efectos de las políticas gubernamentales.
- **Oportunidad del control:** accionar mucho tiempo después de los sucesos y con un control parcial resulta una debilidad, especialmente contra la dinámica y complejidad de la corrupción. La población requiere una verificación más cercana a los hechos. Debe considerarse que las normas de auditoría tanto del ámbito privado como del público establecen el criterio de oportunidad en las tareas de verificación, como asimismo la cercanía con el objeto de control, lo que se pierde indudablemente cuando se realiza una tarea dos o tres años después del acto.
- **Escasa posibilidad de exigir información:** no cuenta con potestad para exigir información a los agentes del sector privado (aunque tengan relaciones comerciales con el Estado) u otras oficinas del Gobierno.
- **Falta de apertura (en general) de canales de participación ciudadana:** tanto para recibir denuncias como para rendir cuentas de su propia labor a la ciudadanía.

8.2. Auditoría General

El modelo de AG fue incorporado en Argentina por la Ley de Administración Financiera, primero a nivel nacional y luego en la Ciudad de Buenos Aires y en la

provincia de Salta. Sus características son muy similares y, por ello, es dable su identificación como un único diseño de control externo.

8.2.1. Puntos fuertes y débiles

a) Puntos fuertes

- **Paradigma sistémico:** el control es un eslabón de la “cadena” de administración financiera y, por tanto, coadyuva en el logro de sus fines (Tribunal de Cuentas de Mendoza: 2018, p. 14).
- **Control integral:** se entiende así a las verificaciones que no se limitan a lo legal y financiero sino que incorporan el control de gestión.
- **Normas de auditoría:** la AGN ha emitido sus propias normas de auditoría.
- **Recursos humanos y materiales:** cuentan con una dotación suficiente de personal calificado y de recursos materiales para desarrollar debidamente sus tareas.

b) Puntos débiles

- **Dependencia institucional:** en función de lo estipulado por la CN, el control externo es responsabilidad del Poder Legislativo y la Auditoría resulta solamente un órgano de asistencia técnica, se limita sobremanera su independencia funcional. Además, la dependencia de la Comisión Parlamentaria Mixta Revisora de Cuentas implica una visión política de sus informes. Su programa anual de trabajo es aprobado por dicha comisión más las de Presupuesto y Hacienda, lo que resta autonomía a su trabajo, especialmente cuando se piensa en el control sobre el propio poder Legislativo.
- **Exclusión de control:** los funcionarios del art. 53 de la Constitución (Presidente, Vicepresidente, Jefe de Gabinete de Ministros, ministros y miembros de la Corte Suprema de Justicia) no están sujetos a la verificación

de la AG ya que su labor sólo puede ser analizada por las cámaras legislativas.

- **Informes “no vinculantes”:** como sus informes se elevan a la Cámara y la Legislatura es quien, en definitiva, decide acerca de las medidas a adoptar, la calidad técnica de su trabajo puede no aprovecharse para prevenir o corregir falencias.
- **Carencia de facultades jurisdiccionales:** el reclamo de los fondos mal habidos o del resarcimiento por el daño provocado al Estado se traslada a la esfera judicial, lo que, amén de retardar aún más la posibilidad de recuperar los dineros públicos, elimina una de las ventajas del juicio administrativo, como es la especialidad en el control. Esto también implica que se acumulen más causas en una Justicia ya saturada lo que, como consecuencia, aumenta el riesgo de que muchas irregularidades no sean juzgadas en tiempo y forma.
- **Elección política de sus autoridades:** la CN determina que la Presidencia del Colegio de Auditores será resorte de la primera minoría opositora. Sin embargo, esa idea de transparencia al establecer un control cruzado se relativiza sobremanera cuando se define que el resto (salvo uno) serán elegidos por el partido mayoritario. Como señalaba el fallecido ex Presidente de la AGN, Leandro Despouy (2010, p. 25), ello implica que la mayoría del órgano de decisión de la EFS quede en manos del oficialismo.⁷⁰

Introduciendo una pequeña digresión en este trabajo, entendemos necesario exhortar al acatamiento de la manda constitucional que ordena reglamentar su artículo 85, generando así la ley orgánica de la AGN. Claro está que la norma de referencia tendría que corregir las falencias detectadas. Especialmente, debería sancionar la independencia funcional y autarquía presupuestaria. En concreto, las

⁷⁰ Entrevista realizada por el Cr. Hugo Jensen, publicada en la Revista Fiscalización, del Tribunal de Cuentas de España, Nº 5, 1º Semestre de 2010.

autoridades bajo auditoría no deberían tener capacidad de influencia, ni directa ni indirectamente, en las actividades de la AGN.

Las características principales de uno y otro modelo pueden apreciarse en el siguiente cuadro comparativo.

COMPARACIÓN DE LAS PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS DE LOS MODELOS DE CONTROL EXISTENTES EN ARGENTINA		
ASPECTOS	C A R A C T E R E S	
	MODELO ANGLOSAJÓN	MODELO EUROPA CONTINENTAL
INSTITUCIONALES		
Denominación del Organismo	Auditoría General	Tribunal de Cuentas
Composición del órgano de conducción	Colegiado	Colegiado
Modo de designación	Por el Parlamento (el Presidente debe pertenecer a la "oposición")	Por el Parlamento
Estabilidad de los Miembros	Ocho años (re elegibles)	Inamovibles (en general)
Funciones	Auditoría Asesoramiento legislativo Dictamina (no puede formular denuncias)	Control (generalmente ex post) Jurisdicción administrativa Pueden pedir responsabilidad civil y penal
Característica principal	Incorpora CONTROL DE GESTIÓN	Control de legalidad, formal, contable
Rango Constitucional	No (en la Auditoría General de la Nación)	Sí
Autonomía	No: depende del Poder Legislativo	Sí

Fuente: Elaboración propia sobre la base de la legislación

Si bien las atribuciones resultan importantes, entendemos que dos se distinguen de las demás: en los TdC la autonomía respecto de los poderes constituidos y la jurisdicción administrativa; en la AG, el control de gestión y el enfoque sistémico. Unas y otras debieron acumularse.

Especialmente, el esquema de la LAF omite la determinación de responsabilidad, corriéndola implícitamente a instancias del Poder Judicial; dejando sin la cobertura inmediata y profesional a los ciudadanos y aún a los funcionarios públicos en un tema importante y específico como resulta el manejo de los caudales públicos. El análisis del accionar de los agentes públicos con relación a la custodia, administración de bienes, recaudación e inversión de los fondos, resulta una materia especialísima que amerita la instalación de una jurisdicción restringida con “jueces” (administrativos) propios e independientes, que garanticen una instancia eficiente, ágil y objetiva, con conocimiento acabado de la cuestión y de los antecedentes. La contabilidad de cuentadantes resulta un mecanismo idóneo para juzgar las conductas de los agentes y determinar, si existen, las responsabilidades procedentes. Por ende, su omisión resta transparencia pues elimina el deber informativo, lo que permite, a su vez, alejar pistas de auditoría, debilitando el control y abonando el crecimiento de la corrupción.

Esta instancia administrativa incluye dos canales:

- el juicio de cuentas, por el que se procura resarcir directamente el erario, a través del requerimiento del dinero no invertido, mal gastado o cuyo destino no se ha justificado documentalmente: aquí, la performance de los TdC puede considerarse satisfactoria en lo que refiere a subsidios entregados a privados, pero se reduce la eficiencia cuando se trata de

perjuicios ocasionados a la hacienda pública por los responsables.⁷¹ De cualquier manera, esta situación contrafáctica no se debe al diseño normativo sino a la ejecución de las normas por parte de las autoridades de las OCE (y es por ello que luego se exige un sistema estandarizado y automático de rendición de cuentas de la gestión de control con una auditoría permanente de la ciudadanía, a través de las entidades intermedias, especialmente de profesionales en ciencias económicas o del derecho). Una gran limitante de este mecanismo es que solamente se refiere al cuentadante designado en la normativa (Torga: 2009, p. 54).

- El juicio de responsabilidad: para solucionar el problema anterior, las normas establecen este otro sistema, por el cual la EFS puede juzgar la conducta de cualquier estipendario que, por acción u omisión, produce un perjuicio al Estado. Nuevamente, la casuística parece indicar que no se trata de una buena herramienta porque resultan muy pocos los casos a nivel país que concluyen estableciendo una sanción y/o reparando el daño al fisco. Sin embargo, una vez, se estaría cayendo en un error si se omitiera las enormes potencialidades que prevé este mecanismo, mucho más cercano a un juicio en el ámbito penal o contencioso administrativo, que requeriría mucho menos tiempo y afectación de recursos, permitiendo de igual manera, el íntegro goce de los derechos constitucionales de los acusados, pero con un análisis más cercano y experto de la causa y de las circunstancias que rodean al hecho. Una vez, deberá exigirse rendición de cuentas a las autoridades que no cumplen debidamente su mandato (Cortés de Trejo: 2008; p. 155).

El otro ítem trascendente es el de la autonomía con respecto a los poderes

⁷¹ Las evidencias demuestran una relación inversa entre la eficiencia de los OCE para cumplir su tarea y la jerarquía del cuentadante, de tal manera que a mayor cercanía con la máxima autoridad del poder, menor recupero de fondos.

republicanos. La obediencia de la Auditoría General a una Comisión Bicameral (en general, aunque también puede depender de dos comisiones más, como ya hemos visto) del Parlamento que, por definición, tiene una composición y un tratamiento político (cuando no partidario); la carencia de potestades sancionatorias; la carencia de facultades jurisdiccionales; y una función que se limita a producir Informes que aunque puedan resultar excelentes no determinan una acción concreta dirigida a suprimir la irregularidad o propender a la eficiencia; implican debilidades en esa EFS.

En definitiva, el órgano de control externo ideal habrá de reunir las virtudes de ambos modelos e incorporar las mejores prácticas relevadas en el presente. De esta manera estará dotado de mejores herramientas para luchar contra algunas manifestaciones de la corrupción pero, principalmente para propender a una gestión más económica, eficiente, eficaz, ejecutiva y efectiva del Gobierno, en procura de un desarrollo integral y sustentable, lo que entendemos, resulta la mejor manera de enfrentar esta verdadera pandemia.

IV. REALIDAD Y PROYECCIÓN EN LA LUCHA CONTRA LA CORRUPCIÓN PÚBLICA

Introducción

En el Capítulo I se han detallado casos concretos de corrupción y nos hemos extendido sobre las diversas manifestaciones de ésta a nivel universal, haciendo la misma consideración respecto a la corrupción en nuestro país, con foco en las irregularidades que se producen con fondos públicos. Sin embargo, como se ha anticipado también, resulta complejo obtener una cuantificación general, tanto a nivel de casos como de impacto económico.

Por ello, aparece como pertinente acudir a otro tipo de insumo que nos permita obtener una perspectiva respecto a la extensión del problema. Así, acudimos a la encuesta que se realiza periódicamente a empresarios, para conformar el “Índice de Percepción de la Corrupción”. Éste muestra claramente que su incidencia resulta significativa en la operatoria de las empresas, puertas adentro y en sus relaciones con los *stakeholders*. Sin embargo, esa situación grave en la mirada micro, no resultaría un impedimento tan importante para el desenvolvimiento social, de acuerdo con los propios consultados. En cambio, para ellos la corrupción en el sector público sí constituye un gran obstáculo para el desenvolvimiento de un país (Kaufmann: 2005, p. 7). Esto incluye, obviamente, la interrelación, el enlace entre ambos grupos de actores, porque los sobornos se generan maniobras transversales.

Pero también resulta una traba significativa la debilidad de las instituciones gubernamentales, la escasa cultura democrática, la desvalorización de la cultura del esfuerzo y el mérito como base del reconocimiento. La ineficiencia de la actividad pública está ligada, a niveles muy profundos, al flagelo de la corrupción,

de manera tal que no se pueden tratar como cuestiones separadas ya que se condicionan mutuamente (OCEFS: 1994, p. 3). Este tipo de prácticas desviadas complica en demasía la labor del Estado, tanto en la provisión de bienes y servicios elementales como en la distribución de recursos (Sanguinetti: 2018, p. 2).

Como se ha definido que es un fenómeno complejo, de múltiples actores, polimórfico y dinámico, su ataque debe ser multidisciplinario y con una red de órganos actuando de manera armónica e interrelacionada. De acuerdo con la Confederación Andina de Fomento (2018, p. 3), el problema debe encararse desde cuatro ejes:

- “reglas y control en la función pública;
- mecanismos de entrada a la burocracia y a la política;
- gobernanza de la interacción público-privada; y
- transparencia y control ciudadano.”

Dada la estrecha relación entre las cuatro condiciones, este trabajo las considerará en conjunto, aun cuando la investigación se centra en el rol de control externo con relación a las distintas fenomenologías que adquiere la corrupción pública. Ello, sin perjuicio de proponer una necesaria y sana interrelación tanto con las agencias públicas especializadas creadas para combatir la corrupción como con la Justicia.

1. La lucha contra la corrupción

El ataque a la corrupción, especialmente la que ocurre en la Administración, resulta una exigencia principal para las naciones, en virtud de las consecuencias nefastas que ocasiona y que han sido descritas. Desde la mirada macroeconómica, provoca costos exageradamente altos, lo que impide el cumplimiento de los programas de gobierno, llevando a la ineficiencia de las políticas oficiales que, en definitiva concluyen obstaculizando el crecimiento (en el largo plazo) y, en el

corto, obstaculizando la provisión bienes y servicios públicos tanto para los individuos como para los entes privados y hasta para el propio Estado (Transparencia Internacional, 1999).

El objetivo primordial de esta alteración del *status quo* debería procurar reducir a su mínima expresión el provecho que se logra por dar y por recibir sobornos y, a la vez o como contrapartida, el incremento al máximo de los riesgos y castigos inherentes a cualquier forma de acto irregular en perjuicio de la administración. Por un lado, no debería limitarse a meramente apartar a los funcionarios infieles (Rose-Ackerman: 1997, p. 224); pero, a la vez, también debería trabajarse en mecanismos de prevención y detección de la enfermedad, para lo cual es imprescindible mejorar la gestión de la hacienda pública en general y, especialmente, de las EFS.

Como se ha anticipado, la sustentabilidad del problema en un país radica en buena medida en el ámbito de poder que la ciudadanía delega a sus autoridades. Cuando los funcionarios gozan de poder casi absoluto, y están en condiciones de negociar libre y arbitrariamente (cubriendo apenas las formalidades) las negociaciones de contratación y estipular a su antojo las reglas de juego, están echadas las raíces para su crecimiento. A esta situación normalmente se suma la falta de transparencia, lo que sería, en idea de Klitgaard (1998, p. 15), el “fertilizante del árbol de las manzanas podridas”.

Dado que se entreteje con la actividad política, algunas de las modificaciones que deben efectuarse habrán de requerir alterar incluso las constituciones y, paralelamente, la relación espuria entre un sector del mercado y un sector del Gobierno, aspectos que por exceder nuestras posibilidades de análisis no serán profundizadas en esta investigación, cuya consigna principal radica en presentar propuestas factibles tanto desde una perspectiva legal como operativa.

Lógicamente, en el otro cariz de la irregularidad está, por lo general, un individuo que, aunque no integra la estructura gubernamental tiene vínculos con el estado, sea por una provisión de bienes, sea por una locación o, también, por un subsidio. Y esto excede el paradigma con el que se estructura la Administración, sea éste cual fuere. Siempre se ha sostenido que cuanto más compleja sea la burocracia y más enredado el laberinto de trámites, mayores serán las oportunidades para el desarrollo del fenómeno deletéreo; que cuanta más participación exista de la esfera pública en las actividades económicas, más fértil se encontrará el campo para la existencia de irregularidades. Sin embargo, los hechos demuestran que la fórmula “más empresas y menos Estado” no sólo no reduce la corrupción sino que, si va acompañada del desmantelamiento de la capacidad de control público, la puede aumentar. Por eso, el remedio radica en fortalecer las instituciones de control y fiscalización. Necesitamos incrementar la probabilidad de identificar los actos de corrupción y las posibilidades de castigo (OCEX: 2008, p. 16). Klitgaard (1998, p. 34) enseña el camino: puesto que, como surge de su fórmula, que ya hemos desarrollado, las “rentas monopólicas” deben evitarse reduciendo la discrecionalidad de los agentes e incrementando la gobernanza.

Una manera posible de enfrentar el problema radica en establecer procedimientos y estándares claros y debidamente difundidos de ejecución como también en la implementación de mecanismos que reduzcan al máximo posible la discrecionalidad y arbitrariedad del funcionario, objetivo para el cual deberán desarrollarse canales de información seguros, casi automáticos y confiables (Lenardón: 2010, p. 36). Esto implica un requisito no menor: la idoneidad técnica y ética para ocupar los cargos puesto que si un funcionario no es ético, poco interesado estará en mejorar y transparentar su tarea (Wierna: 2000, p. 33).

A los funcionarios les enfurecen las indagaciones que pasan de la mera rutina,

porque se supone que no están haciendo un buen trabajo. Pero la sociedad civil debe ser tan poderosa que no debe importar si los burócratas y los políticos se enojan (Clark: 2021). Es por eso que deberían sumarse esquemas de participación ciudadana tanto sea en la planificación como en la gestión estatal y, asimismo, habría que incorporar el rol de supervisión de las instituciones de control diseñadas. Aquí está la otra parte de la propuesta, lograr un control ciudadano que genere la suficiente presión como para que el accionar de las EFS no se diluya en el tiempo y en los trámites administrativos. Aquí, la labor de los consejos de ciencias económicas y de los colegios de abogados (principalmente) será fundamental, para generar un requerimiento y análisis crítico sistemático de la información, su tratamiento, traducción a lenguaje llano y explicación a la ciudadanía. Este es un servicio de responsabilidad social que urge implementar para que este tipo de instituciones dejen de ser meras reguladoras de matrícula. Es preciso advertir que a estos profesionales se les han impuesto obligaciones en torno a determinadas manifestaciones de corrupción, como principalmente el lavado de dinero proveniente del terrorismo y la distribución de estupefacientes y, por otra parte, lo referido a la planificación fiscal tendiente a la evasión (Accifonte: 2013, p. 6).

Actualmente, y a partir de asociar la gobernanza con la rendición de cuentas, se ha puesto la atención en dos actores: el gobierno, ejecutor de las acciones que afectan a la ciudadanía y la propia sociedad civil. En este proceso de ampliación del concepto, el periodismo ha jugado un rol importante (Torres Pradas: 2004, p. 21). La transparencia y la *accountability*⁷² son los dos grandes pilares que sostienen los contenidos de la lucha anticorrupción, lo que no resulta solamente un requisito hacer público (Krastev: 2004, p. 2).

⁷² O'Donnell (1997, p. 113) define la *accountability horizontal* como "la capacidad y disponibilidad de instituciones estatales legalmente autorizadas para llevar a cabo el control y/o sanción sobre acciones y no acciones, en principio, ilícitas, de otras instituciones estatales".

2. Órgano especializado

La “Convención Interamericana en Contra de la Corrupción” (CICC: 2000) obliga a sus estados miembros “... a diseñar EFS que contengan mecanismos modernos para prevenir, detectar, sancionar y erradicar las prácticas corruptas” (art. III 9) y les conmina al establecimiento de “... sistemas adecuados para la recaudación y el control de los recursos públicos”, en aras a impedirlo (art. III inc. 6).⁷³ Con idéntica finalidad, la Convención de las Naciones Unidas en la lucha contra la Corrupción⁷⁴ (CNUCC: 2003) dispone cláusulas específicas en lo que refiere al control estatal de esa materia, que van desde la obligación de realizar evaluaciones periódicas y sistemáticas para determinar si tanto la normativa como los procedimientos administrativos son adecuados y pertinentes para el enfrentamiento, hasta la adopción de medidas conducentes para el trabajo cooperativo entre los distintos organismos públicos con responsabilidad en alguna parte del combate. Ello incluye la creación o fortalecimiento de entidades destinadas a la prevención del flagelo, que deben contar con independencia económica y funcional (art. 6 y 38).

En línea con esto, Argentina ya había creado en el año 1999, la Oficina Anticorrupción (OAN), en la esfera del Ministerio de Justicia y Derechos Humanos de la Nación⁷⁵. Luego de una serie de reglamentaciones, el Dec. N° 102/99 (B.O. 29/12/99) estableció el objeto y ámbito de aplicación que, con modificaciones, aún siguen vigentes. Allí se lo define como un “organismo encargado de velar por la prevención e investigación de aquellas conductas y actividades llevadas a cabo por los agentes del Estado que pueden resultar incursas en las figuras delictivas previstas en la Convención Interamericana contra la Corrupción.”⁷⁶

⁷³ Aprobada por Ley 24.759, B.O. 19/01/1997.

⁷⁴ Aprobada por Ley 26.097, B.O. 09/06/2006.

⁷⁵ Ley 25.233 (BORA 10/12/1999) modificó la Ley 22.520, texto ordenado por Decreto 438/92.

⁷⁶ En esta definición Estado significa tanto la administración centralizada como descentralizada,

En el año 1999 se sancionó la Ley 25.188 (B.O. 1°/11/1999), de Ética en el Ejercicio de la Función Pública, que desarrolla una serie de condiciones que deben reunir los sujetos que ocupen un lugar en el Estado Nacional como también define las “pautas de comportamiento ético”, detallando las normas a las que deben ceñirse ante determinados hechos, como el conflicto de interés, la recepción de regalos, etc. Asimismo, establece la obligación de presentar una declaración jurada patrimonial, tanto al asumir como cuando se generan novedades. La autoridad de aplicación en la materia también es la OAN. (Oficina Anticorrupción: 2020, p. 16).

De este breve repaso surge una serie de normas que prevén algunas de las manifestaciones del delito que estamos tratando y establecen no solo comportamientos a seguir sino principalmente un organismo especializado para controlar su cumplimiento y perseguir a los infractores. También queda claro que se trata de varias de las conductas típicas y de diversas medidas de prevención o que ayudan a la detección. Pero, a la vez, se aprecia que no atacan a la enfermedad en todos sus aspectos. Como se ha anticipado, la complejidad y ramificaciones del flagelo tornan necesario un enfrentamiento multidisciplinario que requiere la coordinación de todos los actores con injerencia en algún aspecto de la lucha. Nosotros ahondaremos en las tareas de las EFS. Para ello, deben estudiarse los modelos operativos en Argentina.

3. El sistema de control administrativo versus la corrupción

En los capítulos anteriores se efectuó el estudio de los dos objetos centrales de la investigación: la corrupción y las EFS. Ahora, partiendo de aquel diagnóstico se

en la Nación, así como las empresas de éste y toda entidad con participación pública o que presente como fuente de financiación principal el aporte gubernamental.

procuran, establecer las mejoras con las que debería contar para llevar adelante su trabajo con éxito y, de esta forma, coadyuvar con los demás organismos del Estado en esta cruzada compleja que ha de resultar una verdadera lucha contra la corrupción. Para ello, se traen hechos reales, la mayoría de ellos ocurridos en nuestro país, de conocimiento público a través de los medios periodísticos o incorporados a partir de la práctica profesional. A continuación, se los relaciona con una o más de las figuras penales detalladas en el capítulo I. Posteriormente, se define la forma en que se detectó la irregularidad. Luego, se identifica qué es lo que hizo el OCE en cada circunstancia y qué es lo que podría llegar a hacer para prevenir o, en su caso sancionar el injusto.

Aplicando tal esquema, se marcan claramente las deficiencias de hecho o de derecho que muestran las EFS de Argentina, generándose así uno de los insumos más importantes a partir de los cuales se efectúan las propuestas de mejora.

3.1. Análisis de casos

Se aclara que solamente se desarrollan los casos que sirven de ejemplo a cada una de las figuras penales descritas en el Capítulo I. Además, se agregan otros hechos que, aunque resulta complejo encuadrarlos en un categoría específica, resultan de interés por ser los más habituales o los de mayor identificación por parte del público. De cualquier manera, para evitar extender demasiado el estudio con ejemplos que, en definitiva, repiten en su esencia la figura delictual (Anexo II), los actores y la finalidad perseguida, se efectúa en el Anexo I una pequeña base de casos, en donde se sistematizan los supuestos, brindando un detalle sintético de los actos, el modo en que se configuró, los efectos que provocó y la dinámica por la que se lo detectó.⁷⁷

⁷⁷ La apreciación de esta columna servirá de ejemplo, por defecto, de lo poco que han intervenido las EFS en prevenir los delitos de la corrupción.

En cuanto a la identificación del ilícito, y más allá de las aclaraciones que se efectúan luego, se ha preferido indicar una sola figura por ejemplo, optando por el aspecto objetivo, aunque quedará claro al leerlos que a los funcionarios infieles les cabe más de un tipo delictual, si se considera también la posición que cada uno de ellos ocupaba en la organización perjudicada.⁷⁸ Esto puede apreciarse en el Anexo III.

En primer término, debe aclararse que todos los ejemplos corresponden a casos reales. Tal vez no todos sean los más importantes conocidos públicamente pero se procuró abarcar las tres jurisdicciones federales de gobierno, de manera tal de demostrar que todos los modelos de control diseñados son permisivos a la ocurrencia de figuras de fraude y corrupción. En segundo término, también se aclara que el encuadre penal se utiliza, más allá de nuestra falta de formación en esa materia, al solo fin de demostrar que todas las figuras previstas en el código han sido realizadas. Por ello, no debe considerarse rigurosamente ni tampoco suponerse la única imputación posible. Obviamente, pueden existir otros ejemplos en cada una de las imputaciones. Tampoco se ha discriminado entre cohecho activo y pasivo por cuanto entendemos que si existe uno debe darse el otro y, en todo caso, lo que interesa aquí es el fraude cometido por el funcionario, más allá de que necesariamente deba juzgarse y sancionarse penalmente al corruptor. A la vez, el rótulo de administración infiel debería estar incluido cada vez que sucede un delito contra la hacienda pública en donde participa un estipendiario con administración o custodia de bienes, dinero o derechos del estado.

Una consecuencia adicional en la mayoría de estas irregularidades sería el

⁷⁸ En todos los casos se ha quitado el nombre de la oficina u organismo responsable o en la que sucedió la irregularidad.

crecimiento patrimonial oculto e irregular que obtienen los individuos implicados, circunstancia que excede el ámbito de los órganos de control externo ya que, incluso aquellos que tienen la facultad de recibir las declaraciones juradas patrimoniales no están autorizados a utilizarlas como insumos de sus investigaciones. Por ende, esta figura actualmente sería arbitrio de la FIA o la OA, aunque se propone utilizarlas como insumo para verificar la situación económica de los funcionarios públicos aún después de concluido su mandato, pues es una conducta habitual que aparezcan bienes sin la debida justificación del origen de los fondos (Ivanega: 2003, p. 156).

Existen otros casos que, aunque no encuadren exactamente en una de las figuras de nuestro código penal, generan una base sustancial para que luego ocurran irregularidades. Un ejemplo típico, calificable como abuso de autoridad es el nepotismo, en virtud del cual se coloca en un puesto de toma de decisiones a una persona sin capacidad ni idoneidad para el mismo, lo que genera un perjuicio en sí mismo por la remuneración sin contraprestación acorde y, a la vez, motiva un daño al funcionamiento de la organización, que reducirá necesariamente su performance y, hasta es probable que se generen repercusiones económicas adversas en el futuro con las decisiones equivocadas que éste tome. Vale advertir que si bien la mayoría de la normativa en Argentina exige el ingreso por concurso de antecedentes y oposición, sigue siendo habitual la contratación directa de personas, encuadradas primero como una locación de servicios para, luego de consumados los hechos, reconocer la relación de dependencia.

Como se percibe en algunos ejemplos, suele ser habitual también la exigencia del contratante de un cierto retorno de lo percibido por el contratado. Ello acumula figuras penales sin que los organismos de control hayan, hasta el momento, podido interrumpir esta secuencia en los hechos irregulares porque normalmente no queda documentada en los registros oficiales y no tienen facultades de

inquisición en las personas de derecho privado. Los tribunales de cuentas, que no tienen control de gestión, deben contentarse con exigirle al contratante una manifestación firmada de que su contratado ha cumplido con el encargo solicitado y a las empresas un pedido de colaboración intentando verificar su matriz de costos y la conformación de los precios cobrados al Estado.

Las auditorías generales, a pesar de sus mayores recursos económicos y del personal capacitado en distintas especialidades, evidentemente tampoco han llegado al fondo del asunto. La suma de las potestades del control de gestión y de una mayor capacidad de inquisición son poderosas herramientas pero sería ideal determinar un perjuicio en cada caso en que no se justifique el pago realizado a un tercero. Para ello, la contraprestación debería estar avalada ya no solamente por un simple informe del responsable de la compra sino por un análisis integral respecto al cumplimiento de las “6E” tanto desde la visión del contratante como desde la del contratado. Más allá de eso, y como actitud preventiva, debería determinarse un único canal de contrataciones por parte del Estado y, en caso de una prestación especial, pasar por un riguroso trámite específico en donde tanto el solicitante como las cualidades de la persona que se busca contratar deban justificar la razón de la excepción.

V. DOS REQUISITOS FUNDAMENTALES PARA EL LOGRO DEL OBJETIVO: RESPONSABILIDAD EFECTIVA Y *ACCOUNTABILITY*

Introducción

La administración y conservación del erario público se trata de una actividad reglada, por lo que el derecho administrativo es el primero que impone la responsabilidad de todo agente⁷⁹ que desempeña una labor en el Estado, emergiendo tal obligación normativa cuando éste ejerce sus facultades de manera “irregular” (Marienhoff: 1974, p. 28). Para ello se requiere que el Estado lleve adelante una o más acciones para hacer efectiva la carga por la inobservancia y, en el mismo plano de importancia, resarcir al erario. En línea con este objetivo, el sistema diseñado ha creado intervenciones que procuran, en primer término, prevenir la ocurrencia de infracciones y, en su defecto, a detectarlas y sancionarlas. Como tales mecanismos también surgen de la normativa, son básicamente jurídicos.

Sin perjuicio de ello, el control que se restringe al aspecto legal no resulta suficiente para combatir la corrupción; por lo que la doctrina ha acuñado el neologismo “responsabilización” (uno de los términos con que se ha traducido el inglés *accountability*, según se verá luego) que implica un concepto más amplio, ya que suma a la obligación de respetar la norma, el deber de cumplir con los objetivos previstos en la misma⁸⁰. Siendo esto así, parecería que escapa a cualquier ámbito de control formal quedando reservado, a lo sumo, a la mirada ciudadana y a su repercusión política, que es el voto. Sin embargo, creemos que

⁷⁹ Si bien el término agente puede resultar ambiguo, en esta investigación se lo utilizará como representante de un ente. Así cuando se hable de agente público nos estaremos refiriendo tanto a funcionario como a empleado público.

⁸⁰ Del mismo sentido se dota al término rendición de cuentas o, como algunos autores lo llaman también (para distinguir la visión tradicional de la moderna) “rendición de cuenta”.

resulta posible su análisis por parte de las EFS en tanto, como se analizará luego, se interprete que el compromiso por los resultados tiene su génesis en el preciso instante en que se aprueba el plan anual de Gobierno determinando los objetivos y metas conducentes, es decir, cuando se sanciona el Presupuesto General (específicamente, si este se diseña bajo los parámetros del “presupuesto por programas”) y, luego, cuando se compare lo previsto con lo logrado a partir de su ejecución.

En tal caso, se continuará realizando un control jurídico, aunque ahora no limitado al cumplimiento de la norma sino amplificado hacia el análisis respecto al logro de los propósitos desarrollados anteriormente. Como se anticipó en el párrafo anterior, esto solamente resulta posible si la Ley del Presupuesto General define clara y concretamente los fines de ese período para la Administración determinando, en línea con ello, las metas físicas que habrán de alcanzarse para que sea posible. Solo así los OCE podrán realizar su tarea y definir logros y desvíos, exigiendo las explicaciones pertinentes (Lamberto: 2007; p. 66).

Esta definición habilita otro paradigma, también reclamado hace tiempo: la verificación de las tareas de control puesto que, teniendo en claro el compromiso del ejecutor de las políticas y siendo públicos los resultados alcanzados, cualquier ciudadano interesado, con un poco de conocimiento en la actividad oficial, podrá determinar si los órganos de control han cumplido con su tarea o si han omitido analizar y observar determinados actos. Esa mirada adicional es el control social, que considera no solamente la juridicidad sino también la ética de los funcionarios públicos en el desarrollo de su labor (Lenardón: 2004, p. 23).

1. Responsabilidad: concepto y tipos

La clasificación tradicional de la responsabilidad se desarrolla en torno a las

características de la normativa incumplida, y distingue cuatro tipos: penal, civil, administrativa y política, las que resultan acumulables sobre un funcionario o sobre una misma acción, entendiéndose que la primera implica por lo menos a una de las otras.

La responsabilidad política emana de la máxima norma legal en todo país, como es la Constitución. En Argentina, al definir el sistema representativo de gobierno democrático (lo que implica que se está ejerciendo un mandato otorgado por el pueblo), la manera de hacerla concreta es el escrutinio popular, más allá de que se prevea el juicio político.⁸¹ Éste no requiere necesariamente de la inobservancia de una norma legal, sino que resulta suficiente que se defina que el funcionario juzgado no ha cumplido cabalmente con su representación. En estos casos, puede acumularse a los demás compromisos (Lerner y Groisman: 2010, p. 6).

Aquí, si bien es preciso dejar expreso que la democracia es el mejor sistema de gobierno, de cualquier manera también es claro que el diagnóstico respecto al accionar de los funcionarios públicos efectuado a través del voto popular no resulta suficiente para sancionar la inacción, la incapacidad e incluso la corrupción existente en la actividad del Estado. A la vez, al menos en Argentina, es muy complejo que se inicie un proceso judicial requiriendo cualquiera otra, hasta tanto un sujeto no haya dejado su función pública.

La responsabilidad administrativa nace al incumplirse leyes, decretos y sus normas reglamentarias. Autores como Lerner y Groisman (2010, pp. 6-7) incluyen a los deberes éticos del funcionario, lo que resultaría viable dentro de las potestades de las auditorías generales. Sin embargo, en el ámbito de las provincias argentinas, como esta faceta es juzgada generalmente por los OCE (dado que, como se verá

⁸¹ La destitución por juicio público está prevista en el art. 59 de la Constitución Nacional Argentina y también se legisla en la mayoría de las constituciones provinciales.

luego, estos no poseen potestad para analizar el mérito y la conveniencia de las decisiones tomadas), resultará muy difícil que la verificación incluya el análisis sobre la *responsabilidad*, si ésta no queda determinada en una norma positiva.

El procedimiento tradicional ha sido el juicio administrativo de responsabilidad pero ceñido siempre a un hecho objetivo como es el daño al erario público. Al respecto, y si bien distintos tribunales de cuentas aún mantienen esta potestad, a otros se les ha cercenado (esto se verá en el capítulo siguiente) y por ende, de manera residual, hoy en día generan los antecedentes para que la Fiscalía de Estado inicie, en caso que lo estime pertinente, las acciones judiciales atinentes al injusto detectado. Un hecho que siempre se critica de esta potestad es la reducida cantidad de trámites de este tipo iniciados por los TdC lo que, de alguna manera, contradiría que se trate de una ventaja. A nuestro criterio, este análisis contra fáctico no considera las causas por las que se obvian estos juicios, que se refieren más a cuestiones de tiempo y recursos de los responsables de llevarlos adelante como, asimismo, de la complejidad del estudio que requiere. No obstante, esto se solucionaría estableciendo clara y concretamente los términos del procedimiento y, definiendo expresa y severamente las responsabilidades consecuentes para los funcionarios del OCE que no cumplan diligentemente con su obligación, en tanto permiten que un perjuicio fiscal deje de ser juzgado y, a la vez, impidiendo el resarcimiento del patrimonio público (Cortes de Trejo: 2008, p. 65).

Como se indica, la exigencia de responsabilidad civil procura compensar el perjuicio provocado al erario por la acción antijurídica. En primer término, las EFS podrán requerirla mediante el juicio de cuentas, si se trata de un cuentadante. Caso contrario, se seguirá el procedimiento del juicio de responsabilidad o su sucedáneo (Velázquez: 1988, p. 26). No obstante, la Fiscalía de Estado podría, tomado conocimiento de un hecho irregular que ha ocasionado daño económico a la Administración, iniciar la acción civil, aun cuando el OCE no le haya

comunicado nada e, incluso, no haya iniciado procedimiento alguno.

En tanto, la comisión de un injusto tipificado en el Código Penal activa la responsabilidad consecuente, siempre y cuando pueda demostrarse que la irregularidad que perjudicó a la hacienda pública se ha cometido con dolo o, al menos con culpa o negligencia.

Claramente, estos resultados provocados por actos anómalos hacen nacer una responsabilidad por parte del Estado hacia los particulares afectados, aun cuando queda claro que el daño ha sido ocasionado por sus agentes. Pero ésta es totalmente independiente de la que debe exigirse a la persona infractora y, por tanto, resultaría muy importante que la Administración luego accionara contra el funcionario o empleado que provocó un perjuicio al erario (Gordillo: 1963, p. 54).⁸²

1.1. Evolución histórica

La responsabilidad del agente público ante el Estado que lo contrata se ha ejercido desde antaño, inclusive en los regímenes en donde el rey encarnaba al Estado. Sin embargo, recién a partir de los sistemas democráticos de derecho se ha establecido que la misma puede ser reclamada por los particulares. El primer hito destacable en tal sentido resulta la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, aprobada por la Asamblea Nacional incoada por la Revolución Francesa de 1789; la que otorgó a la ciudadanía la facultad – deber de requerir cuentas a todo y cualquier funcionario público (Lerner y Groisman: 2010, p. 7). Sin embargo, esa responsabilidad política no se hacía efectiva en los hechos, a tal punto que la propia Constitución del año VIII de la Revolución Francesa convalidó

⁸² Gordillo (1963, p. 54) observa, sin embargo, que “en ningún repertorio de jurisprudencia se encuentran más de uno o dos casos de efectiva *responsabilización* de un servidor público”.

esa salvaguarda de manera expresa, al decretar en su artículo 75 que, ni el Estado en su rol de poder público ni los funcionarios que lo representaban, podían ser sometidos a reclamos del pueblo sin el consentimiento previo del Consejo de Estado.

Recién en 1870 se suplantó esta previsión, eliminando este último requisito aunque manteniendo la facultad para que las máximas autoridades del gobierno pudieran liberar a los funcionarios públicos de su responsabilidad, cuando estimaran que la falta cometida surgía de manera inevitable de un acto administrativo (Sánchez García: 2006, p. 43). Efectivamente, pasó un importante lapso de tiempo para que en el derecho francés la responsabilidad de los agentes pudiera concretarse efectivamente (Hauriou: [1921] 1976, p. 57).

Similar fue el proceso que debió seguir el control judicial sobre la actuación del Gobierno. Los avances se dieron sucesivamente: desde una primera etapa, cuando no se podía demandar al Estado si actuaba como poder público, pasando por un segundo estadio en donde se habilitaba la acción pero previa autorización legislativa, para llegar a la situación actual en donde es viable la denuncia judicial, con excepción de ciertos actos que siguen eximidos, especialmente aquellos que se entienden ligados con la responsabilidad política (donde se habrá de “castigar con las urnas”) (García de Enterría: 1962, p. 65-69).

La mutación fue incitada por la doctrina, al definir que la necesidad de control se sustenta justamente en principio de responsabilidad de los funcionarios, en virtud de su mandato (entendido como orden emanada del pueblo), antes que de la necesidad de una correcta administración, la que de cualquier manera se consideraba implícita (Alessi: 1955, p. 48). No obstante, la responsabilidad efectiva por el accionar público recién se determinó normativamente a finales del siglo XX aunque, aún hoy, resulta complejo hacerla efectiva en los hechos, sobre todo

aquella ligada con la falta de idoneidad o de diligencia. Por eso, se sigue demandando al Gobierno antes que a sus administradores.

Demos un ejemplo: supongamos que para atender el problema de un vecino al que un gran y añoso árbol que ocupa la acera le destruye el piso de la vereda, un funcionario ordena quitarle las raíces y, de esa forma, queda sin sustento y en una tormenta cae sobre un auto. El propietario del vehículo reclama a la Municipalidad que, luego de perder el juicio, no solamente debe pagar los daños sino también los honorarios letrados. Aquí debería reclamarse al funcionario que dio una orden equivocada, pero asimismo debe establecerse responsabilidad para aquel que enfrentó al ente público a un proceso judicial que aumentó el perjuicio municipal, a sabiendas que en ese supuesto concreto, la responsabilidad estatal era clara. Sin embargo, en los hechos, no se produjo otro corolario que la sola pérdida de recursos por parte de la Administración.

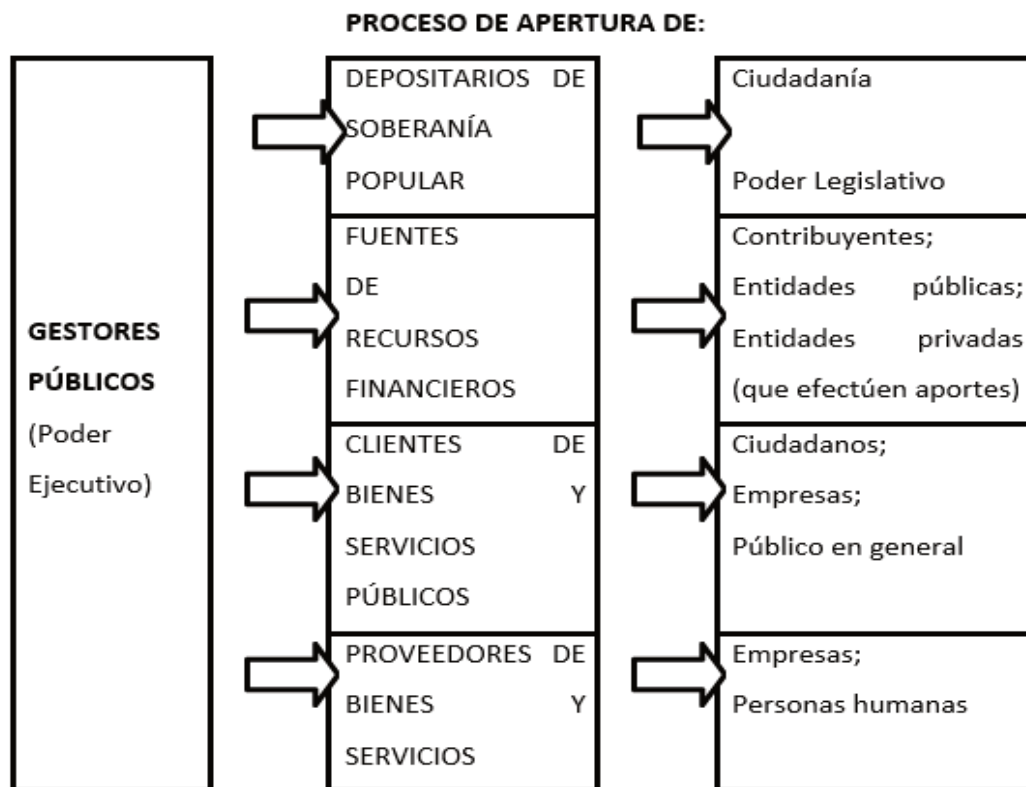
Este resultado negativo se produce, en parte, por las facultades limitadas de los OCE tradicionales, restringidas al campo legal y formal (aunque también debe agregarse que muchas continúan operando con metodologías desfasadas en el tiempo). Por otra parte, la conclusión no será muy disímil aunque el caso sea analizado por una auditoría general, ya que, a pesar de su excelente diseño presentan una restricción de potestades tal que prácticamente la transforman en una herramienta de la política. Para acudir a un ejemplo conocido, el mencionado accidente de la Estación de Once en la Ciudad de Buenos Aires, mostró claramente un trabajo correcto de la AGN, que había anticipado las deficiencias del servicio y los peligros que representaba. Este fue ignorado (o al menos silenciado) en la Legislatura porteña, lo que imposibilitó que se tomaran medidas preventivas que, tal vez, hubieran evitado el desastre (Pernasetti: 2014; p. 16).

La finalidad de coadyuvar con la gestión administrativa en procura de alcanzar la

excelencia (en términos de Las Heras y según se verá más adelante), implica la necesidad de agregar a los controles clásicos (regularidad y legalidad) otros criterios, procedimientos y herramientas de control.

1.2. Rendición de cuentas

La rendición de cuentas resulta la principal manera en que se expresa la responsabilidad de un funcionario público por el manejo de los fondos confiados a su cargo por el pueblo. (Montesinos: 2013, p. 57). No solamente debería ser una obligación legal sino también moral que todo agente del estado con un grado de responsabilidad ponga a disposición de las autoridades y del público (tanto porque financian con su aporte el accionar estatal como porque son los destinatarios del mismo) la información respecto a su tarea. Esta visión puede representarse de la siguiente manera esquemática.



Fuente: elaboración propia en base a Cruz (2008)

Más adelante veremos que, a partir de una ligera adaptación de la definición, se habla de “rendición de cuenta” para implicar un alcance superior, al relacionarlo con los nuevos objetivos que se atribuyen actualmente a la administración pública, vinculados con la gobernanza. Ante los distintos tipos de usuarios los agentes públicos deberían asumir como paradigma la *responsabilidad* que, como se indica, incluye no solamente la tradicional rendición de cuentas, definida normativamente sino también, y especialmente, a una vocación por transparencia en la actividad que llevan adelante, con permanente verificación de los logros y desvíos ocurridos, a partir del contraste entre presupuesto y ejecución. Esta debe ser oportuna y relevante, y además ser sometida a los controles, especialmente el de las EFS (Cruz: 2008, p. 43).

2. ***Accountability***

El término *accountability*, traído del inglés, refleja la existencia de normas positivas que imponen la rendición de cuentas pero también la voluntad (obligación) ética de cumplir con los mandatos del pueblo. Ambos elementos transforman al funcionario en responsable de un acto o una gestión (Oszlak: 1999, p. 35).⁸³ En primer lugar, la responsabilidad requiere que un tercero la asigne, lo que normalmente se establece en una norma. Esta ha sido la visión histórica que, si bien resulta importante, no es suficiente, especialmente para pensar en herramientas idóneas contra la corrupción. Lo mismo sucede con la “rendición de cuentas” en tanto se entiende solamente como cumplimiento de una obligación legal. Es por ello, que se avanza hacia “rendición de cuenta”, que se utiliza como “dar cuenta de” y, por eso, se alinea con el concepto de *responsabilización*.

⁸³ Como no existe una traducción concreta al español, los autores han usado diferentes acepciones, llegando incluso a crear neologismos: “responsabilidad”, “rendición de cuentas”, “rendición de cuenta”, “responsabilidad”, “responsabilización”.

De este primer confronte surge la diferenciación entre la rendición de cuentas objetiva y la subjetiva⁸⁴. En la primera, un sujeto debe responder “ante alguien”, de una manera formal y en virtud de procedimientos normados, por “algo” que realizó. En la segunda se patentiza, además y en virtud de una vocación por el servicio público, una voluntad de rendir, incluso cuando no están previstas las pautas legales para hacerlo (Lerner y Groisman: 2010, p. 6). El término “responsabilización” incorpora al cumplimiento de la ley en los actos llevados a cabo, la voluntad de alcanzar los objetivos previstos en la planificación, lo que resulta más amplio que el término tradicional de responsabilidad pues es un hecho consabido que muchas veces se puede cumplir la ley y aun así no alcanzar el mandato popular.

En tanto, el neologismo *responsabilidad*⁸⁵ (también proveniente del mismo origen) añade un aspecto moral y personal al tradicional de responsabilidad, puesto que incorpora la voluntad de hacer las cosas bien. Significa “responsabilizarse” (Lerner y Groisman: 2010, p. 4); lo que se reflejará no solamente en las aptitudes necesarias (técnicas y éticas) para ejercer el cargo sino también en una actitud de compromiso permanente. La obligación no solamente surge de la ley sino que es impuesta por la propia conciencia. La primera se evalúa luego de la rendición pero la segunda puede analizarse continuamente (Marienhoff: 1974, p. 30).⁸⁶

⁸⁴ Definición planteada por el profesor C.E.S. Franks, citado por Marienhoff (1974, p. 43). Esta definición explicaría por qué, aun cuando existan condiciones sistémicas que no favorezcan la rendición de cuentas, pueden encontrarse diferentes actitudes ante la responsabilidad por parte de distintos agentes estatales.

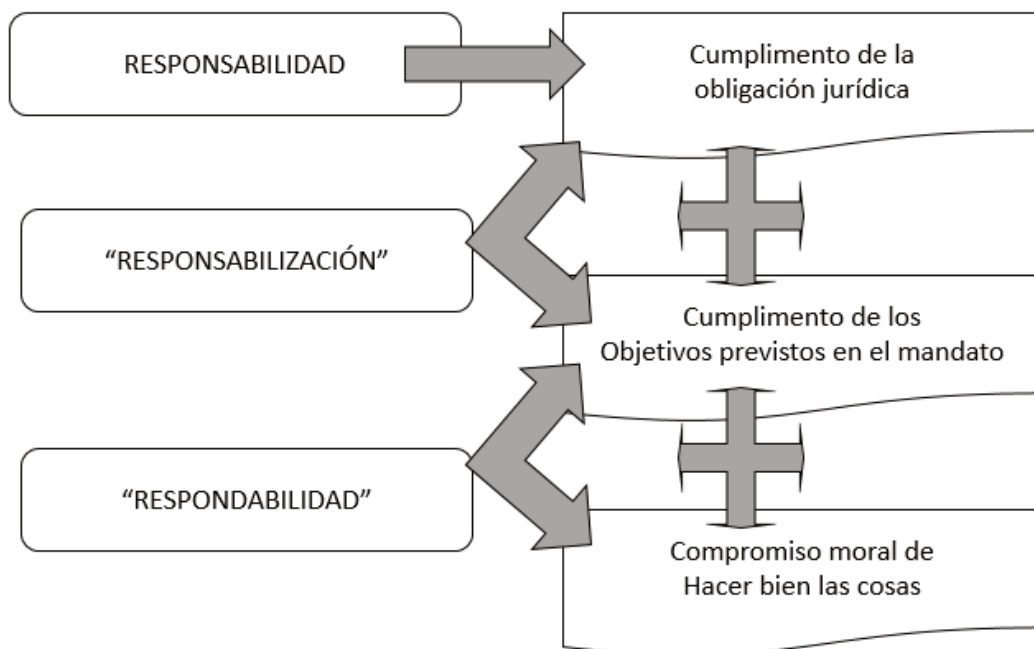
⁸⁵ González Malaxachaverría (1994, p. 36) traducía el término como “responhabilidad”, es decir la habilidad para responder, indicando con ello, un deseo de rendir cuenta de lo actuado por sobre la mera obligación legal. Pero dejamos el término utilizado principalmente por O’Donell (1997, p. 113), es decir, sin la h.

⁸⁶ Salvo que se aclare expresamente, aquí se utilizarán los términos *responsabilidad* y *responsabilización* como sinónimos, a diferencia de responsabilidad que se mantendrá con su significado tradicional, es decir más acotado.

Recuperamos aquí el concepto de *responsabilidad*, que fuera descrito por González Malaxacheverría (1994, p. 15) como:

“... 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...”

Veámoslo en términos gráficos:



Fuente: elaboración propia en base a González Malaxacheverría (1994)

Aquí se presenta un requerimiento adicional. Para hacer efectiva esta responsabilidad se requiere de mecanismos que la exijan y puedan evidenciar su cumplimiento o la falta de ellos, no solamente en lo que hace a las normas sino también al alcance de los objetivos públicos. Y estas herramientas no deberían solamente permitir su diagnóstico sino también ejercer las medidas correctivas y sancionatorias que, en definitiva, serán una de las maneras de prevenir hacia el futuro. En un territorio como Argentina, solo resultaría viable a partir del diseño de un sistema que delimite (sin eliminar el grado de discrecionalidad que toda

toma de decisiones requiere) el accionar de los gestores públicos en procura del fin previsto en la planificación estatal y donde la medición de los logros, identificación de los desvíos y sanción de aquellos injustificados o indebidos, se torna posible. Tales condiciones sistémicas son, entre otras:

- Normas que definan objetivos (presupuesto por programas);
- Pautas legales que detallen las responsabilidades consecuentes del incumplimiento, para toda la pirámide institucional;
- Normas que exijan transparencia (lo que incluye la publicidad de los actos);
- e
- Independencia funcional de los organismos encargados de determinar las responsabilidades (Petrei: 2005, p. 96).

Como se aprecia, se está planteando un mecanismo para hacer efectiva la *responsabilización*. Mientras, la falta de responsabilidad solo podrá percibirse a partir del incumplimiento doloso o culposo (incluyendo aquí la falta de idoneidad) de los objetivos planteados. Cerrando el círculo, el Grupo de Trabajo de los Organismos Donantes para Mejorar la Administración Financiera en América Latina y el Caribe⁸⁷ define que la *responsabilidad* nace como reaseguro del régimen democrático, y depende de la percepción que el pueblo tenga al respecto.

También se ha definido el término *accountability* como:

“la obligación de responder ante la responsabilidad que ha sido conferida. La rendición de cuentas supone la existencia de al menos dos partes: una, que confiere y otra que acepta esa responsabilidad con el sobreentendido que deberá reportar sobre la manera en que la llevó a cabo” (Informe del

⁸⁷ Compuesto por el Banco Mundial, FMI, BID, ONU, PNUD, UNCTAD, OEA, USAID, CIDA, JICA, DSE y GTZ.

Wilson Committee).⁸⁸

Este concepto relaciona tres elementos: responsabilidad, rendición de cuentas y concreción de esa responsabilidad. Responsabilidad ante el mandato otorgado, rendición de cuentas referida a dicha responsabilidad (y, también, respuesta por los posibles incumplimientos), originada tanto por el imperativo jurídico como legal, considerando especialmente la disposición personal (Lerner y Groisman: 2010, p. 5).

En síntesis, la responsabilidad y la *responsabilización* se pueden controlar y exigir. En tanto, la *responsabilidad*, propia del ámbito personal de los funcionarios públicos (incluso de los que llevan adelante el control) si bien, como hemos dicho, deseable y hasta exigible en cuanto a actitud, no es posible identificar por medios formales sino hasta cuando su carencia provoca irregularidades. No obstante, el atributo más claro, que adicionalmente puede servir como tópico identificador, es la transparencia con la que se concreta la labor de gobierno.

3. Gobernanza

Se ha definido a la gobernanza como el conjunto armónico de relaciones mutuas entre la dirección de un ente u organización, los propietarios del mismo y los *stakeholders* (sea que se relacionen como aportantes de capital, es decir accionistas o prestadores de dinero; o como clientes, proveedores, empleados o como miembros de la comunidad en donde la entidad interactúa). En función de la práctica que se ha relevado a nivel internacional, el buen gobierno corporativo (que es otra manera de expresar la gobernanza) habrá de alcanzarse a partir de

⁸⁸ Vid: Comisión Independiente de Revisión de la Oficina del Auditor General de Canadá: "Rendición de Cuentas, Informe de Rendimiento, Auditoría Comprensiva - Una perspectiva integrada".

una conjugación de elementos, entre los que resultan necesarias las regulaciones pero también la voluntad de las entidades y personas involucradas (Instituto para el Gobierno Corporativo: 2001, p. 43).

En una primera aproximación, el término puede percibirse en dos sentidos: como práctica de gobierno y como materia de estudio. Desde esta segunda mirada, se aplica al análisis de las normas, configuraciones y procedimientos mediante los que se ejercita la potestad política, administrativa y económica de una organización (pública o privada), por lo cual, procura discernir la conformación del comportamiento institucional a través del entramado de normas (formales e informales) y de agentes que influyen en ella (Carbajales: 2003, p. 51). Aquí, no solamente es importante el análisis institucional, la identificación de su diseño estructural, en función de las pautas legales y reglamentarias sino también los incentivos, las relaciones interpersonales y, especialmente, los condicionantes éticas y culturales que rigen la conducta de los funcionarios, considerando adicionalmente la influencia de los *stakeholders*, es decir todos aquellos actores ajenos a la institución pero que presentan un interés que es afectado por y que impacta en la Administración (Johnson: 2016, p. 33-36).

En cuanto práctica de gobierno, en los últimos cincuenta años, la Administración Pública en general y la argentina en particular ha verificado movimientos pendulares, desde un movimiento de privatizaciones, iniciado en la década de 1970, que transfiguró no solo al Estado sino que, principalmente, modificó la forma en que se gestionan los intereses públicos, en virtud de la proliferación de organizaciones no gubernamentales sin fines de lucro (ONG); hasta la “vuelta a lo público” iniciada a mediados de los '90 (aunque con marchas y contramarchas) en respuesta al crecimiento de las exigencias sociales respecto a un Estado más presente y responsable de prácticamente todo lo que le sucede a sus ciudadanos (Olábarri: 2002; p. 7). En esos procesos, quedó claro que debían abandonarse dos

viejas ideas ancladas en el inconsciente colectivo: en primer lugar, dejar de lado el paradigma que proyectaba la figura del éxito en el logro del mayor lucro posible, para sí o para los dueños de la empresa sin importarle los efectos en los grupos relacionados, para avanzar hacia aquel que procura un resultado beneficioso para todos los sectores involucrados y de manera sustentable, lo que supuso las bases del concepto de “responsabilidad social” (Jensen y Meckling: 1976, p. 311); y en segundo término, el archivo de la imagen del funcionario público que solo actuaba en procura del bien común, originado en el mandato popular, que ya para esa altura resultaba demasiado ingenua. La gobernanza puede situarse en un plano en donde los intereses públicos y privados se alinean, no por pura bondad sino por el entendimiento de que este es el mejor camino hacia un desarrollo sustentable en donde la conveniencia y la responsabilidad social de establecer mejores condiciones para la comunidad son conjuntas.

Aplicado a la administración pública, el concepto de gobernanza no es unívoco y, como ha sucedido con la mayoría de las ideas sobre este particular campo de análisis y acción, es el resultado de diversas corrientes, algunas convergentes y otras que se separan entre sí. A partir de 1950 y hasta finalizar prácticamente la década de 1970 la idea dominante fue la de “jerarquía”, en donde la autoridad guiaba al gobierno, cuya operatividad se sustentaba en la normativa, con tomas de decisiones racionales y objetivas que imponían, a su vez, una clara división de tareas. La década siguiente ve el desarrollo de la gobernanza de mercado, que hace centro en el precio, la eficiencia y la descentralización y que se basa en los principios de la nueva gerencia pública (Zurbriggen: 2011, p. 2). No debe omitirse en esta etapa la idea de “gobierno corporativo” (*corporate governance*), proveniente del ámbito empresarial, que representaba la idea de optimizar la calidad del staff directivo y la forma en que se tomaban las decisiones, en procura de proteger a los accionistas, pero también a los clientes y trabajadores de la firma ante errores graves (Jaime: 2009, p. 1).

A posteriori, se identifican cuatro influencias que depositaron el concepto en el primer plano que hoy tiene:

- En la década de 1990, asociado a “nueva gestión pública” (NGP), con el movimiento que propugnaba la reinención del gobierno en EEUU, a partir de la interrelación de la burocracia con el colectivo de entidades civiles del ámbito público - privado⁸⁹.
- En ese mismo período, definido como “*policy networks*”, que centralizó la necesidad de creación de redes de desarrollo que permitieran coordinar las políticas públicas (Thompson *et al*: 1990; Peters: 1998; Kickert: 2003), puesto que se entendía al gobierno como la tradicional burocracia jerárquica (Hajer y Wagenaar: 2003, p. 63).
- Ya ingresados en la nueva centuria, se puso énfasis en la gerencia de los entes sin fines de lucro y de los sectores corporativos, cuando Fishel (2003) entre otros, sugieren las características que deberían tener las comisiones directivas de esos entes para ser competitivas mediante los vínculos en red.
- Por último, en Europa se vio a la gobernanza como una forma de representar un diseño más democrático de las políticas públicas en el proceso de construcción de la Unión Europea.

Tales visiones del mismo término, brindan la posibilidad de generar un marco de estudio amplio que permite explicar todas las combinaciones viables en un lugar y momento determinados las que estarán, de cualquier modo, condicionadas por el acervo normativo y por la dinámica de cada sociedad, por lo que, para definir la gobernanza de cada país, deberá primero conocerse el estado de cosas imperante en el ámbito socio – político institucional, lo que precisa interpretar el proceso histórico que lo moldeó.

⁸⁹ Vid Osborne y Gaebler.

Surgen diversos elementos a considerar:

- Pluralidad de actores involucrados que participan con objetivos divergentes;
- Sinergia para originar, impulsar y alcanzar objetivos comunes;
- Intercambio de aprendizaje, insumos, doctrinas y reglas;
- Complejidad del proceso de toma de decisiones (Zurbriggen: 2011, p 46).

Para Jaime (2009, p. 15) la síntesis de las diferentes visiones que existen al respecto de este concepto enuncia que el papel del Estado, en tanto administración pública, ha mutado puesto que ya no puede decidir en forma autónoma las políticas ni imponer sus objetivos a la economía privada que, en contraposición, ha abandonado su posición pasiva o indolente para ocupar un rol más activo en la relación decisoria. En tal sentido, se destaca la interacción permanente y dialéctica entre los actores público y privados, para poner coordinar y conciliar los intereses mutuos y la forma de resolver las diferencias.

Pierre y Peters (2000) definen gobernanza como:

“la totalidad de las interacciones entre organismos públicos, sector privado y sociedad civil, destinadas a resolver los problemas sociales o la creación de oportunidades de la sociedad. Desde esta visión, el concepto incluye todos los modelos de gobernanza, incluyendo la jerarquía (Zurbriggen: 2011, p. 47).

Por nuestra parte, asimilamos el término *governance*, a la expresión “buena

gobernanza”⁹⁰ ya que, si como opinan Peters y Pierre (2018, citados por Castillo Salas: 2020, p. 2) existe una relación vital entre Gobierno y democracia, preservar al primero de la ocurrencia de irregularidades ha de ser una forma concreta de salvaguardar ese bien fundamental que constituye la vida política en igualdad y libertad. Este nuevo paradigma no ha logrado desarrollarse concretamente en nuestro país, más allá de la amplia difusión teórica; debiendo nutrirse, para avanzar en el proceso, de mayores valores morales para todos los actores, incluyendo el aporte de una dosis superior de preocupación por el bien común, abandonando el exclusivo y egoísta interés particular o de clase. Tal escenario exige un rol mucho más protagónico del Estado, no en términos jerárquicos (imposición) sino dotado de una legitimidad ganada merced a mayores y mejores capacidades estratégicas para gestionar los recursos e influir en los demás protagonistas, procurando lograr de manera más eficiente y eficaz los fines colectivos (Peters: 2010, p. 16).

3.1. Introducción al concepto de prácticas de buen gobierno

Las organizaciones más exitosas, especialmente en los países desarrollados, han incorporado ya hace años, una guía de mejores prácticas, conformadas por normas para mejorar la dirigencia empresarial, en procura no solamente de eficacia en la gestión, sino también de integridad, transparencia y responsabilidad de sus funcionarios.

Las razones básicas que justifican la adopción de tales pautas de comportamientos, son las siguientes:

⁹⁰ Esta concepción surge públicamente en el “El África Subsahariana: de la crisis al desarrollo sustentable”, publicado por el Banco Mundial en noviembre de 1989. Sus ideas centrales fueron retomadas después en 1992 en el ensayo, “*Governance and Development*”. En el medio académico, su aparición emblemática se debe al libro, coordinado por Jan Kooiman, “*Modern Governance: New Government – Society Interactions*”, publicado en 1993, del que se han desprendido numerosas publicaciones (Jaime: 2009, p. 2).

- i) la necesidad de mayor capacidad competitiva en los mercados internacionales, lo que requiere que las empresas deban adecuar sus estructuras a las que demuestren mejor performance;
- ii) la posibilidad de acceso a los mercados de capital a nivel global, lo que implica estar preparados para los requerimientos de información de más calidad por parte de los potenciales acreedores o inversores;
- iii) el reclamo de trato igualitario por quienes, a pesar de ser minoría en la composición del capital, han efectuado igualmente aportes útiles para la empresa;
- iv) una exigencia generalizada de que las empresas con fines de lucro sean más responsables, en virtud de la gran repercusión que tienen (en especial las grandes empresas) en la vida de sus *stakeholders*.

Estas mutaciones han sido motorizadas fuertemente por las exigencias de mayor integridad, transparencia de su accionar y equidad en el trato con los terceros relacionados, impuestas a los proveedores de capital a nivel internacional; lo que ha llevado, a su vez, a que los países necesitados de aportes externos de capital, adecuen su normativa regulatoria en tal sentido, debiendo, en consecuencia, fortalecer los organismos de control, tanto de la actividad privada como pública.

En tal contexto, el sector privado (empresas y ONGs) de los territorios más desarrollados ha asumido, de manera voluntaria, normas de gobernabilidad que, aún diferenciadas por sectores o por las experiencias pasadas, presentan cierta homogeneidad en cuanto a sus contenidos centrales. Este proceso, si bien tiene asociado un costo para las entidades que lo implementan trae consigo la ventaja de la mejora en su perfil de valor y, especialmente, de riesgo, a tal punto que resultan vitales para mitigar las falencias de marcos normativos débiles.

Demostrada no solamente la necesidad sino también la utilidad de avanzar en

procesos de buen gobierno, deben definirse las condiciones fundamentales:

- a) **Transparencia:** continua apertura de la información referida de la actividad del ente a todo usuario con interés legítimo (en términos del Estado, aquí se incluyen a los proveedores, deudores, contribuyentes y ciudadanos, en general);
- b) **Equidad en el trato a todos los accionistas y proveedores de capital:** la entidad debe proteger a sus acreedores y respetar por igual los derechos de los accionistas (aún los minoritarios). Traducido en términos gubernamentales, estos resultan los ciudadanos.
- c) **Confiabilidad del directorio:** la idoneidad, capacidad y honestidad de quienes dirigen a la entidad debe estar fuera de dudas, y su actitud permanente y cotidiana debe permitir mantener esa visión. Resulta este un requisito cumplido exiguamente en el ámbito público.
- d) **Determinación clara de la misión y responsabilidad de las máximas autoridades:** así como en el ámbito de las empresas, los dueños o sus representantes deben definir los objetivos y, en función de ellos, la metas anuales; en el ámbito público, el Parlamento, como representante del Pueblo, debe diseñar la estrategia y delinear los planes y demás decisiones de política coadyuvantes. Esto es tan vital que no debería delegarse (como es práctica ya habitual en Argentina) en el Ejecutivo. De cualquier manera, esta potestad implica, como contrapartida, la asunción de la responsabilidad consecuente, tanto sea por comisión como por omisión. Por ende, el Poder Legislativo debería supervisar la acción del Ejecutivo de manera efectiva y disponer, adicionalmente, que los órganos públicos de control cumplan cabalmente con su misión.

Los relevamientos realizados a nivel internacional son contestes en afirmar que la implementación voluntaria de prácticas de gobernanza resultan las más exitosas, pues superan la mera formalidad para transformarse en canales eficaces para la

consecución de los propósitos institucionales.

3.2. Gobernanza en el sector público

En las naciones adelantadas, las ideas generadas en el sector privado se aplican a la administración pública, cuyo desempeño más eficiente resulta un punto de partida para mejorar la productividad del Estado, en términos de desarrollo integral y sustentable.⁹¹

Para Felcman y Blutman (2011, p. 30) hace falta un nuevo Estado, sustentado en un nuevo paradigma y modelo organizacional de gestión (apuntado en tecnologías pertinentes), que facilite y promueva el desarrollo social; finalidad para la cual debe trabajarse directamente sobre sus estructuras organizacionales, procurar la excelencia e incorporar técnicas modernizantes (Kliksberg: 2011, p. 25). Ésta es una nueva concepción, que “suma” los roles claves para la comunidad, vinculados con las demandas esenciales, las potencialidades del mercado, y los aportes múltiples que pueden provenir del tercer sector. En esta perspectiva, es imprescindible llevar a cabo el esfuerzo de reconstruir un Estado que funcione eficientemente⁹² para lo cual debe actuarse con sinergia con el sector privado (que debe apoyar y motivar a crecer, en un marco de responsabilidad social), como un factor de promoción e incentivo del desarrollo integral del país (Johnson: 2016, p. 41).

Esto requiere un primer elemento esencial: la planificación estratégica y participativa, elaborada integralmente (debe contener todos los elementos que componen el proyecto de país y en línea con el ello, el modelo de administración

⁹¹ En Argentina, este proceso tiene una aplicación incipiente, con resultados disímiles.

⁹² Solamente a los fines de evitar redundancias, en algunas partes de este trabajo se toma a la palabra eficiencia como un sinónimo del logro de las “6E”, que equivale a “excelencia” (Las Heras: 1999).

pública requerida) e integradamente (deben tomar parte todos los sectores sociales). Esa cooperación no debe verse limitada solamente a la etapa del diseño, sino que también debe verificarse en la ejecución, en el control y, sobre todo, con generación de acciones que permitan asignar responsabilidades y aplicar sanciones por desvíos. Todo esto implica, a su vez, compromiso ciudadano.

3.2.1. Gobernanza y nueva institucionalidad

Agregadas a las ideas sobre gobernanza, la definición de “nueva institucionalidad” ha ganado espacio al momento de pensar soluciones para un estado de excelencia (Martínez Nogueira: 2010, p. 23). La primera propone una moderna alternativa de gobierno, que se aparta del estilo burocrático y jerárquico pero también del de mercado. Este nuevo diseño se caracteriza por una mayor interrelación armónica entre Gobierno (lo político) – administración pública (lo operativo) y los actores privados (empresas y sociedad civil) en procura de políticas públicas inclusivas y progresivas, racionales y sustentables.

Doctrina reciente sostiene que esta nueva forma de elaborar las políticas, con consenso y participación integrada de todos los actores permite arribar a mejores resultados, a partir de una mayor gobernabilidad del sistema (Zurbriggen: 2011, p. 34-35). Desde esta perspectiva, la gobernanza consistiría en la capacidad del gobierno para consensuar alianzas estratégicas que permitan planificar objetivos de mediano y largo plazo y, en concordancia con ellos, la ejecución de políticas conducentes hacia las metas requeridas (Peters y Pierre: 2003).

En este contexto, el accionar público asume una nueva legitimidad, sustentada en la sinergia interna (entre los diferentes estratos de gobierno) y externa, con los actores privados, tanto de las entidades civiles como empresarias (Prats: 2006, p. 16). Aquí, la noción histórica sobre el gobierno como actor principal, se desplaza

poniéndolo en igualdad de protagonismo con los demás actores sociales, que adquieren relevancia. Pierde peso, por ende, el concepto de un sector público omnipotente, controlador y regulador absoluto (Peters y Pierre: 2005).

El origen formal de esta nueva visión puede seguirse hasta Habermas (1998, pp. 43-47) y su concepto de que, en la era de la globalización, en donde los países han debido abrir sus fronteras, descentralizar su gestión y cuando las TICs han pasado a tener un rol protagónico, el Estado ya no es indivisible y el accionar público debe confrontar nuevos retos, provocados por los cambios ambientales (y por la importancia que la población le está dando a los mismos), lo que impone atenderlos sin poder abandonar del todo los anteriores servicios. En virtud de ello, el espectro de actividades se acrecienta y diversifica, provocando que las estructuras organizacionales ya no puedan interpretarse como la única lectura posible; lo que debe llevarlas a ser capaces de adecuarse a la transversalidad de los procesos. (Pollit y Bouckaert: 2000, p. 85).

El problema con este transcurrir de sucesos es que, al menos en Argentina, el sector público inició y continua este proceso de transformación desde la administración tradicional hacia la nueva institucionalidad con métodos anacrónicos en muchos casos y con aptitudes deficitarias en diversos aspectos.⁹³ En este contexto, las estructuras burocráticas diseñadas originariamente siguiendo las pautas weberianas han sufrido todas las modificaciones propias de un devenir histórico que, según observaciones particularmente críticas, se han preocupado muy poco por el accionar de la administración pública y menos por la formación de recursos humanos adecuados (Oszlak: 2007, p. 33).⁹⁴

⁹³ Dada la diversa realidad del amplio territorio argentino, este diagnóstico no puede ser uniforme pero se sustenta en la generalidad de las provincias aunque, también es dable identificar debilidades en los ámbitos más avanzados, como en la órbita de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y del gobierno de la Nación.

⁹⁴ Por citar solo un ejemplo, en el año 1984 se creó la Escuela de Administradores Gubernamentales que tenía por objetivo dotar a los gobiernos nacionales de un cuerpo de

No obstante, una ventaja importante de la gobernanza es su metodología de implementación, la que propicia ámbitos organizacionales aptos para la deliberación, el debate y la argumentación, con miras a construir de manera consensuada y democrática, pero planificada, un nuevo diseño institucional con los correspondientes incentivos para viabilizar su alcance. De esta manera, la administración pública puede analizar sus potencialidades, criticar su funcionamiento actual y ejecutar las acciones correctivas requeridas para avanzar hacia un paradigma de excelencia (Prats: 2006, p. 37).

Esta modificación del estado de cosas se propone desde la perspectiva de su aporte a relaciones sinérgicas y a la concreción de procesos de gobernanza que, sin embargo, no implican la eliminación de los modelos de gestión previos (burocracia y nueva gerencia) sino, por el contrario, su compaginación y coordinación. Los cambios introducidos en la estructura de las organizaciones procuran obtener flexibilidad en la acción, perfiles competitivos de los funcionarios y ámbitos habilitados de manera sistémica y sistemática para la dialéctica doctrinaria y la acumulación de experiencias. Hace especial hincapié en el *resizing*, aunque no para “empezar de nuevo” como se proponía en la vieja concepción del término, sino en un rediseño que parte de lo existente (tanto en materia organizacional como en personal, procedimientos e instrumentos de planificación y ejecución) para mejorarlo y lograr una operación más eficiente (Prats: 2006, p. 41).

3.2.2. La nueva gestión pública

Si se acepta que la utilización de las ideas de la responsabilidad social aplicadas a

funcionarios con idoneidad y profesionalización pertinente para una acción pública de excelencia. En su máxima expresión, llegó a contar con más de 300 participantes, de los que hoy solo quedan un poco más de 60 socios activos.

la actividad gubernamental es una forma de volver a la esencia del Estado, es decir a la preocupación por cuidar a todos los individuos que integran un país, la NGP es un elemento coadyuvante, en tanto promueve el progreso de sus instituciones, sustentado en cuatro bases estructurales:

1. apertura del proceso de toma de decisiones a la participación ciudadana;
2. canales de detección y satisfacción de las inquietudes sociales;
3. permanente relevamiento de la opinión de los *stakeholders* referida a la acción y a los resultados de la organización, en los diferentes perfiles de la RS (esa toma de opinión se incluye en la rendición de cuentas y el grado de cumplimiento);
4. reacción positiva (y, en lo posible, proactividad) respecto a las demandas de la población y sus entidades representativas, lo que requiere prestar atención a las mutaciones sociales y a la creación de la problemática pública (Gaete Quezada: 2015, p. 3).

Surge de lo anterior, una serie de conceptos centrales que es preciso definir:

- **Relación con los *stakeholders*:** la organización necesita crear formas colaborativas y de mutuo aprendizaje con los “terceros relacionados”⁹⁵, lo que implica tener una idea cabal y detallada la composición y apetencias de la población en general y de los grupos e instituciones más influyentes en particular, para entender sus necesidades y las formas de acercamiento.
- **Rendición de cuentas:** como se ha dicho, la Administración debe adoptar el concepto de *responsabilización*, lo que, sin embargo puede no ser suficiente. Debe trabajarse para generar un mayor interés y acercamiento por parte de los grupos de interés, para requerir, analizar y difundir información relevante sobre las acciones estatales y la logística de los recursos.
- **Gestión de impactos:** debe avanzarse en mecanismos que tornen explícita

⁹⁵ Ya nos hemos referido a la idea de redes de desarrollo al hablar de *accountability*.

la responsabilidad en primer lugar de la Administración pero poniendo también en primer plano la de sus funcionarios, quienes deben dar cuenta de los desvíos de su actividad con relación a los objetivos definidos en la planificación. Estos procesos deben llegar a resultados concretos de una manera mucho más expedita y efectiva, tanto se trate de aprobar la faena como, sobre todo, de considerarla insuficiente o con sustento para iniciar una acción de lesividad, en el ámbito que corresponda.

- **Garantía de los derechos universales:** el respeto de todos aquellos derechos reconocidos por la Constitución Argentina, especialmente al adoptar las convenciones internacionales (derechos humanos, laborales y medioambientales) debe considerarse una prioridad de la administración hacendal.
- **Desarrollo sustentable:** la preocupación por el contexto, de acuerdo con los principios anteriormente descriptos, normativa y política consistentes y coherentes, propiciarán un desarrollo humano que no se agote en el corto plazo sino que considere a las generaciones futuras (Gaete Quezada: 2015, p. 4).

Como se aprecia, esta corriente se sustenta en una relación armónica del Estado (y sus funcionarios) con la ciudadanía, procurando generar una sinergia que potencie la administración, merced a la apertura de su accionar (lo que habilita el control ciudadano) con más transparencia (*responsabilidad*) y, principalmente, alineando los objetivos de la política oficial con aquellos de la actividad privada, definidos en el planeamiento estratégico. Esto conlleva recuperar el concepto de servicio público por lo que el funcionamiento de un organismo estatal solo será correcto si conlleva el cuidado de la población, lo que implica adicionar a la rendición de cuentas legal y financiera, el reporte de la performance (positiva y negativa) de la actividad y la comparación con los objetivos previstos en la planificación.

Así, los preceptos de responsabilidad social que se encuentran en la teoría de la NGP forman parte de su sustento puesto que diseñar políticas considerando esta perspectiva no significa otra cosa que hacer expresa la razón misma por la que se ha creado al Estado. De esta manera, si se cumple con los denominados “principios de la responsabilidad social”⁹⁶, se estará siendo económico, eficaz y eficiente, dando lo que la gente necesita en el momento en que ésta lo requiere. En definitiva, los funcionarios serán probos y el Estado estará siendo ético pues cumplirá los fines para los que fue creado (Auditoría General República de Colombia: 2000, p. 35). A la vez, si la actividad se regula definiendo los objetivos consecuentes, entonces las EFS podrán controlar su ejecución y analizar los alcances, las desviaciones, verificando los efectos consecuentes.

3.2.3. El *procurement*⁹⁷

Las entidades internacionales de apoyo a los países han exigido históricamente la aplicación de estrictas medidas de transparencia en la aplicación de las remesas de asistencia. En cuanto a las contrataciones que realizan los estados beneficiarios de aportes, el FMI especialmente requiere asegurar una competencia leal y que respete la igualdad en el trato para todos quienes estén en condiciones de ofertar. Las mismas condiciones se imponen para las compras que realice el mismo organismo y por esto resulta interesante considerarlas como un ejemplo de buenas prácticas. Allí se establecen estándares de conducta por los cuales se pretende que su propio personal que participe de tales procesos (y que tengan algún tipo de decisión al respecto) evite cualquier tipo de acción que pueda ser

⁹⁶ De acuerdo con Volpentesta (2009, p. 15) estos son: rendición de cuentas; transparencia; comportamiento ético; respeto a los intereses de los *stakeholders*; respeto a la legalidad; respeto a la normativa nacional e internacional y respeto a los derechos humanos.

⁹⁷ La traducción más adecuada del término inglés resulta “adquisiciones”. En este caso, se trata de las disposiciones que una organización dicta para regular este primordial proceso.

perjudicial o que, incluso, tengan la apariencia de serlo. En virtud de esto, no pueden aceptar obsequios, entretenimiento, excursiones, viajes u otros artículos de valor de los proveedores, ya sean actuales o futuros (con algunas excepciones concretas). A la par, y dado el carácter confidencial de este tipo sensible de información, se prohíbe que la misma pase de un proveedor a otro, aunque se excuse que sucedió casualmente.

La normativa del FMI obliga al personal con autoridad en materia de adquisiciones a mantener una integridad impecable en las relaciones con terceros, debiendo mantener altos estándares de ética, cortesía profesional y competencia. Mientras, en el procedimiento selectivo se procura aquél que presente el mayor valor general, asumiendo que el mismo se logra con el menor precio pero sumado a otros factores importantes, como la forma de pago, la calidad de los bienes o servicios ofrecidos, los plazos de entrega.

A ello se adicionan la estabilidad financiera del candidato, la capacidad de gestión, la experiencia previa, el desempeño pasado (principalmente el cumplimiento de las cláusulas contractuales) (FMI: 2020). Luego, establece “Directrices para la elección de Proveedores”, que desarrollan todas estas cuestiones de manera minuciosa fijando, como se dijo, pautas de similar rigurosidad (sino mayor) para las contrataciones que realicen los países asistidos con especial referencia a la obra pública.

Transfiriendo estas consideraciones en vistas a la labor de las EFS, se genera una posibilidad clara de realizar un control adicional y sencillo, simplemente verificando las normas de conducta implantadas y su cumplimiento de manera interna.

3.2.4. *Due diligence*

Traducido al castellano como “debida diligencia”, este concepto ha tenido recepción en Argentina a partir de la Ley 27.401, denominada de “Responsabilidad de las personas jurídicas”. En su artículo 1º, se define:

“Un régimen de responsabilidad penal aplicable a las personas jurídicas privadas, ya sean de capital nacional o extranjero, con o sin participación estatal, por los siguientes delitos:

- a) Cohecho y tráfico de influencias, nacional y transnacional, previstos por los artículos 258 y 258 bis del Código Penal;
- b) Negociaciones incompatibles con el ejercicio de funciones públicas, previstas por el artículo 265 del Código Penal;
- c) Concusión, prevista por el artículo 268 del Código Penal;
- d) Enriquecimiento ilícito de funcionarios y empleados, previsto por los artículos 268 (1) y (2) del Código Penal;
- e) Balances e informes falsos agravados, previsto por el artículo 300 bis del Código Penal.”

En la norma se establecen penas pecuniarias y sobre la empresa, que podría llegar a perder la personalidad jurídica. A la vez, se les recomienda a los sujetos establecer un Programa de Integridad en procura de prevenir hechos ilícitos o, en su defecto, detectarlos y corregirlos.⁹⁸

⁹⁸ El Programa de Integridad exigido consistirá en un conjunto de acciones, mecanismos y procedimientos internos de promoción de la integridad, su supervisión y control; que deberá guardar relación con los riesgos propios de la actividad que la persona jurídica realiza, su dimensión y capacidad económica, de conformidad a lo que establezca la reglamentación. Deberá contener, al menos, los siguientes elementos:

- a) Un código de ética o de conducta, o la existencia de políticas y procedimientos de integridad aplicables a todos los directores, administradores y empleados, independientemente del cargo o función ejercidos, que guíen la planificación y ejecución de sus tareas o labores de forma tal de prevenir la comisión de los delitos contemplados en la ley;
- b) Reglas y procedimientos específicos para prevenir ilícitos en el ámbito de concursos y procesos licitatorios, en la ejecución de contratos administrativos o en cualquier otra

Por último, el art. 25 establece un Registro Nacional de Reincidencia (dependiente del Ministerio de Justicia y Derechos Humanos de la Nación) en donde se asientan las condenas recaídas por la comisión de los delitos previstos en la ley. Si bien esta política hoy resulta exigible solamente para los proveedores del Estado Nacional, creemos que resulta otra buena práctica que se debería establecer a nivel provincial, y especialmente debería ser implementada en las propias oficinas de contrataciones públicas. Nuevamente, para el caso de los OCE, se brinda una herramienta para verificar su implementación y cumplimiento y, en su caso, advertir las falencias que en tal sentido se detecten.

3.3. El aporte del control

Para iniciar este tema, debe considerarse especialmente que la actividad de

interacción con el sector público;

- c) La realización de capacitaciones periódicas sobre el Programa de Integridad a directores, administradores y empleados.
- d) Asimismo también podrá contener los siguientes elementos:
 1. El análisis periódico de riesgos y la consecuente adaptación del programa de integridad;
 2. El apoyo visible e inequívoco al programa de integridad por parte de la alta dirección y gerencia;
 3. Los canales internos de denuncia de irregularidades, abiertos a terceros y adecuadamente difundidos;
 4. Una política de protección de denunciantes contra represalias;
 5. Un sistema de investigación interna que respete los derechos de los investigados e imponga sanciones efectivas a las violaciones del código de ética o conducta;
 6. Procedimientos que comprueben la integridad y trayectoria de terceros o socios de negocios, incluyendo proveedores, distribuidores, prestadores de servicios, agentes e intermediarios, al momento de contratar sus servicios durante la relación comercial;
 7. La debida diligencia durante los procesos de transformación societaria y adquisiciones, para la verificación de irregularidades, de hechos ilícitos o de la existencia de vulnerabilidades en las personas jurídicas involucradas;
 8. El monitoreo y evaluación continua de la efectividad del programa de integridad;
 9. Un responsable interno a cargo del desarrollo, coordinación y supervisión del Programa de Integridad;
 10. El cumplimiento de las exigencias reglamentarias que sobre estos programas dicten las respectivas autoridades con poder de policía de la jurisdicción competente que rija la actividad de la persona jurídica.

fiscalización se conecta esencialmente con los fines de la Administración, influyendo y siendo afectada por el modelo de gestión que se selecciona. En línea con esta concepción, las funciones de los organismos responsables de esta tarea se han venido amplificando y, en línea con las exigencias detalladas para la gestión estatal, también se le requiere el logro de los principios de la excelencia (Las Heras: 1999, p. 33). Esto implica verificar la forma y cuantía de la recaudación y, por el lado del gasto público, la forma en que se invierten los fondos y, particularmente, si la erogación es conducente al logro de los objetivos; es decir el denominado “control de gestión” (De Gournay: 1983, p. 516).

En el enfoque sistémico, las EFS están diseñadas como un elemento esencial del gobierno, pues tienen el propósito de alentar, además de las “6E”, la transparencia y la rendición de cuenta de la gestión del Estado. Con ello, deberían limitarse las oportunidades de corrupción (Melo et al: 2009; Santiso: 2007; Stapenhurst Titsworth: 2006; Naciones Unidas: 2011). Mediante el fortalecimiento de los marcos institucionales y limitando la aplicación arbitraria de leyes y regulaciones, deberían procurar que las prácticas corruptas sean más riesgosas y menos ventajoso (Lorenz y Voigt: 2007).

El problema radica en que la eficacia de estas organizaciones para frenar la corrupción y supervisar las finanzas de la Administración depende de una serie de cuestiones, algunas de las cuales van más allá de las capacidades de las EFS (Khan y Chowdhury: 2008).

Por esto, para desarrollar eficazmente esta actividad, se requiere más que una simple mejora en las metodologías actuales. Esta concepción implica avanzar en un profundo cuestionamiento acerca del desempeño histórico del control público. Esta nueva visión requiere de un modelo orientado a la asignación de responsabilidades basada en las metas alcanzadas y en los logros cumplidos, más

allá de continuar exigiendo el cumplimiento de las normas legales y contables.

Las tareas de los organismos de control externo de la administración pública deben contribuir a la generación de una buena gobernanza, en la medida que procuren los siguientes objetivos:

- a) dotar a los usuarios legalmente establecidos (órganos legislativos, encargados de la gobernanza y población en general) de información relevante y confiable, mediante reportes emitidos de manera oportuna, objetiva e independiente;
- b) coadyuvar con el perfeccionamiento constante de la actividad estatal, abonando de esta forma la confianza en la administración adecuada de los recursos y patrimonio estatal;
- c) exigir y brindar mayor transparencia tanto en la rendición de cuentas como en la tramitación y análisis de los expedientes;
- d) fortalecer la eficacia propia en todas las tareas de control a llevar adelante, tanto en la administración central como en los organismos autárquicos, descentralizados y en las empresas públicas;
- e) profundizar las tareas que, directa o indirectamente, refuerzan el control interno y generan obstáculos al desarrollo de la corrupción;
- f) redoblar los esfuerzos para detectar irregularidades en tiempo más oportuno, aplicar sanciones de manera efectiva y resarcir (o colaborar en esta tarea) al erario, lo que lleva consigo establecer las responsabilidades de los gestores de la cosa pública (SPTCRA: 2019, p. 19).

Como se ha visto, el concepto de *responsabilización* requiere implementar un código de conducta que, más que servir a los fines sancionatorios, reinstale los valores y principios que resulten el marco de actuación de los funcionarios que desarrollan la labor de auditoría pues su función debe también ser analizada

permanentemente. Al respecto, la INTOSAI ha aprobado un Código de Ética para los Auditores del Sector Público (1998).⁹⁹

4. Excelencia en la gestión. Las “6E”

Como consecuencia de las políticas implementadas en la década del 1990, al Estado nacional solo le quedó reservado cumplir con la provisión de servicios esenciales¹⁰⁰ (y un poco más) mientras que se transfirió a los gobiernos subnacionales la generación de servicios tales como educación y salud y se reservó prácticamente la totalidad de la actividad productora al sector privado. Pero ello

⁹⁹ CÓDIGO DE ÉTICA DE LA INTOSAI PARA LOS AUDITORES DEL SECTOR PÚBLICO

Principios:

- **Seguridad, confianza y credibilidad:** el poder legislativo y/o ejecutivo, el público en general y las entidades fiscalizadas tienen derecho a esperar que la conducta y el enfoque de la EFS sean irreprochables, no susciten sospechas y sean dignos de respeto y confianza.
- **Integridad:** la integridad constituye el valor central de un Código de Ética. Los auditores están obligados a cumplir normas elevadas de conducta (p.ej. honradez e imparcialidad) durante su trabajo y en sus relaciones con el personal de las entidades fiscalizadas.
- **Independencia, objetividad e imparcialidad:** los auditores no sólo deben esforzarse por ser independientes de las entidades fiscalizadas y de otros grupos interesados, sino que también deben ser objetivos al tratar las cuestiones y los temas sometidos a revisión.
- **Neutralidad política:** es importante mantener la neutralidad política (tanto la real como la percibida) de la EFS. Por lo tanto, es importante que los auditores conserven su independencia con respecto a las influencias políticas, para desempeñar con imparcialidad sus responsabilidades de fiscalización.
- **Conflicto de intereses:** cuando los auditores están autorizados a asesorar o a prestar servicios distintos de la auditoría a una entidad fiscalizada, hay que procurar que estos servicios no lleven a un conflicto de intereses.
- **Secreto profesional:** la información obtenida por los auditores en el proceso de auditoría no deberá revelarse a terceros, ni oralmente ni por escrito, salvo a los efectos de cumplir las responsabilidades legales o de otra clase que correspondan a la EFS, como parte de los procedimientos normales de ésta, o de conformidad con las leyes pertinentes.
- **Competencia profesional:** los auditores tienen la obligación de actuar en todo momento de manera profesional y de aplicar elevados niveles profesionales en la realización de su trabajo, con objeto de desempeñar su responsabilidad de manera competente y con imparcialidad.
- **Desarrollo profesional:** los auditores deben ejercer la profesionalidad debida en la realización y supervisión de la auditoría y en la preparación de los informes correspondientes.

¹⁰⁰ De acuerdo con Villegas (1999, pp. 2-4), los servicios esenciales son los destinados a satisfacer las necesidades públicas absolutas, que son defensa exterior, la justicia y el orden interno.

se modificó luego de la crisis del año 2001, a partir del cual los requerimientos ciudadanos hicieron necesario que el Estado nacional retomara para así las actividades tendientes a recuperar la calidad de vida de la población, aunque más no sea a niveles básicos. Además de la política asistencial, inevitable en esos momentos de crisis, la administración aprovechó la plétora generada por una revolución de precios de los *commodities* que cambió el sentido histórico de los términos del intercambio (RTI), tras muchas décadas (Asensio: 2020), e incentivó el consumo interno, que motorizó la actividad económica del país. Con ese impulso, más los ingentes recursos provenientes de los derechos de exportación ligados al fenómeno expuesto, el Gobierno retomó la actividad empresarial, estatizando aquellas actividades que creía esenciales, como aerolíneas, puertos, ferrocarriles, producción petrolera y carbonífera, entre las principales. Ello requirió proporcionar a la Administración los recursos que permitieran, al menos en teoría, una labor acorde con los tiempos y los objetivos enunciados. Así, y dejando de lado la dialéctica referida al diseño y dimensión que tomó el sector público, fue palpable un rol más protagónico que el que ocupara en la década anterior. Lógicamente, eso elevó el gasto público de manera considerable.

Una vez ingresados en el siglo XXI, un nuevo gobierno nacional intentó desprenderse de la actividad empresarial y reducir el gasto social, sin embargo, su debilidad política sumada a una cantidad importante de derechos empoderadores preexistentes hicieron inviable este objetivo, lo que tuvo como corolario casi inevitable un incremento significativo de las erogaciones públicas, y llevó, a su vez, a la generación de un alto nivel de endeudamiento.

En la instancia de concluir esta investigación, interpelado por la pandemia del coronavirus, que ha llevado al establecimiento de una cuarentena que en los hechos implica, prácticamente, el congelamiento de la actividad privada y la necesaria aplicación de una fuerte política asistencial para todos aquellos sujetos

y empresas afectados por la falta de recursos, el nivel de desembolso público sigue subiendo. Esta curva ascendente en el gasto público, motivada por las circunstancias críticas que estamos atravesando, implican la necesidad de un control mucho más cercano respecto a la cuantía pero también y especialmente al destino dado a los fondos. En épocas como las actuales, en donde reinan las urgencias, es muy probable que venza la tentación de comprar todo lo que la gente necesita, sin considerar el precio u otras cualidades de los insumos que se adquieren. Esto genera el peligro de pagar sobreprecios o de no obtener la satisfacción pretendida con los insumos comprados.

Es verdad que tales situaciones pueden producirse, igualmente, en épocas de calma (si es que en Argentina existen) o, por definir las de otra forma, momentos en donde no existen tantas urgencias. Cualesquiera sean las circunstancias que rodean a la gestión pública, las erogaciones deben estar planificadas y ejecutarse en procura del cumplimiento de los objetivos públicos, y, en función de ello, deberán cumplir con requisitos definidos, que le permitan al Estado ser un conducto idóneo para promover al desarrollo integral y sustentable del país.

Con esta finalidad en mente, la Ley de Administración Financiera ha formalizado el objetivo de las “3E”, que ya hemos analizado pero que puede sintetizarse prácticamente como:

- **Economía, gastar menos:** la aplicación de este principio procura obtener los insumos (considerando una calidad adecuada para el destino que se les dará) al menor precio posible. Este es el objetivo inicial de los controles públicos actuales, que viene siendo interpelado por la búsqueda de la adquisición más conveniente a los fines del Estado;
- **Eficiencia, gastar bien:** esta idea requiere lograr una relación conveniente entre la provisión estatal y los medios utilizados para ello;
- **Eficacia, gastar sabiamente:** este concepto implica el cotejo de la

performance lograda con los objetivos planificados.

En este punto, Las Heras (2006, pp. 113-115) incorpora otras dos cualidades en la realización de un gasto público (o, lo que en este caso es lo mismo, de una política estatal), llegando así a sumar las “5E”:

- **Ejecutividad, gastar a tiempo:** uno de los dos conceptos incorporados por Las Heras y que consiste, sucintamente, en la provisión oportuna de bienes y servicios;
- **Efectividad, gastar satisfactoriamente:** otra idea propuesta por el autor citado y que requiere conocer y cubrir las necesidades que la población reclama y darles el orden de prioridad establecido por ésta.

Al cumplimiento de tales atributos, que podríamos considerar formando parte de una buena gobernanza, el profesor las identifica como “gestión de excelencia”. Teniendo en cuenta una idea que viene tomando fuerzas especialmente en el tiempo transcurrido en este siglo, a partir de los requerimientos ciudadanos, como es el cuidado del medio ambiente; se propone adicionar la “E” de ecología (solamente para mantener el recurso nemotécnico) y alcanzar así las “6E”. Entendemos que tal incorporación se justifica por la fuerza de los reclamos, porque es un problema que el Estado aún no ha podido incorporar en su agenda de manera efectiva y porque tiene implicancias duraderas que afectarán a las generaciones venideras. Para cumplir con tal objetivo, el sector público debe desarrollar un doble quehacer: por una parte, evitando dañar la naturaleza con sus propias acciones; por la otra, diseñando políticas que preserven la salud ambiental ante las actividades extractivas y contaminantes (minería, agricultura intensiva, etc.) de manera tal de permitir un desarrollo sustentable en el tiempo, lo que requiere asimismo, de una fuerte campaña de educación al respecto.

Con el propósito de luchar contra un fenómeno deletéreo que parece

omnipotente y omnipresente, se requiere de nuevas herramientas que, a la par de ser viables y plausibles, involucren una visión sistémica y objetiva (Lenardón: 2010, p. 57). En definitiva, si al fin último del Estado se lo puede sintetizar diciendo que dirigirá a la población hacia el bien común, lo que permitirá alcanzar el desarrollo integral, con paz social y de una forma sustentable en el tiempo; entonces, tal fin resulta solamente posible si se cumple la excelencia (Las Heras: 2006, p. 112).

Uniendo este concepto con la ya referida enseñanza del Profesor Wierna (2000) quien manifestara que cumplir con tales preceptos solo le interesará a un funcionario probo, se arriba a una herramienta esencial para enfrentar la corrupción. En efecto, si cada política de Estado es llevada adelante por un servidor público ético, capaz y con responsabilidad social, y éste toma sus decisiones procurando lograr la “excelencia”, las posibilidades de que se produzca una irregularidad se reducen a su mínima expresión y, por ende, se está cumpliendo con el objetivo de esta investigación.

Enarboladas las premisas para la gestión, lo siguiente es verificar su grado de cumplimiento considerando los distintos agregados y es allí donde hace su ingreso la necesidad del control de gestión (y su vertiente operativa, la auditoría de gestión). En tal sentido, y reconociendo la existencia de restricciones legales para que los OCE puedan llevar a cabo esta tarea, resulta innegable que su concreción generará un aporte más que significativo a la mejora de la actividad estatal que justificará por sí misma su ejecución, aunque más no sea en términos de asesoría.

Si lo que se procura son respuestas a las grandes aflicciones de la población, se requiere de un Estado distinto al actual, que gaste racionalmente y en tiempo oportuno, que alcance los objetivos con excelencia y que cuide el medio ambiente, hace falta un mecanismo más eficiente, transparente y productivo, es decir una administración que siga los patrones del sector privado en lo que se refiere al

manejo de la escasez de los recursos para darle el mejor uso posible pero que, a la par, considere que su propósito vital es el de satisfacer a la población con más y mejores servicios (Osborne y Gaebler: 2000, p. 12). Para cumplir debidamente con los procesos de planificación, programación, coordinación, ejecución, supervisión, evaluación y retroalimentación, deben mejorarse ostensiblemente los sistemas y procedimientos administrativos. Esto permitirá que herramientas vitales, diseñadas desde hace tiempo y con previsión legal, adquieran la relevancia que implica una labor de excelencia: ellas son el presupuesto y el control (Dromi: 1995, p. 59).

También es imperioso desarrollar la capacidad de los funcionarios públicos, que debe utilizar estos parámetros para orientar su labor (o que debe ser controlado a través de este cristal) ya que así estará alejándose de las prácticas corruptas que se han criticado. Se ha hecho hincapié en la persona porque su performance es vital. Sin embargo, siendo un requisito necesario no resulta suficiente para lograr la excelencia.

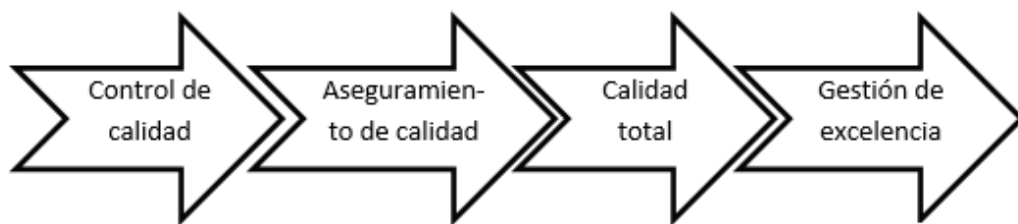
Dada la consabida tendencia al crecimiento que presenta el gasto público, el desafío no pasa por reducirlo sino por generar una política racional en la inversión de los fondos gubernamentales, generando más y no menos servicios, y procurando reducir la presión fiscal sobre los contribuyentes.¹⁰¹ Ello se logra planificando estratégicamente primero, programando en consecuencia los sucesivos planes anuales a través de la Ley de Presupuesto, que determine concretamente las metas físicas y los objetivos de la política pública, todo lo cual permitirá al control verificar si la ejecución se ajusta a lo establecido y, en caso contrario, advertir los desvíos, requiriendo los correctivos que correspondan por

¹⁰¹ Aquí es preciso aclarar, porque habitualmente se lo confunde en las políticas públicas implementadas, que definir un nivel de gasto racional no implica, obligatoriamente, despedir personal para reducir su magnitud. Por el contrario, se trata de lograr el nivel de gasto público mínimo posible y suficiente para lograr la prestación de los servicios que se pretende.

los incumplimientos. A la vez, la propia actividad de las EFS debe ser analizada con los mismos parámetros.

5. Mejora de la calidad de los servicios públicos

La frase “gestión de la calidad” ha venido evolucionando con el tiempo y con la práctica administrativa para transformarse en el paradigma más importante en la actualidad. Incorpora ideas novedosas y deja atrás aquellas que resultan anacrónicas para el siglo XXI. Como se verá, está íntimamente relacionada con la “gestión de excelencia”. En su evolución, es dable percibir cuatro etapas distintas que operaron a manera de escalones para llegar a esta instancia, que se considera la más elevada hasta el momento. Ello podría esquematizarse como sigue:



Fuente: Elaboración propia

Estos estadios se entienden desde una perspectiva que ve a la calidad como un proceso que, en primer término, procura la detección de productos o servicios que no cumplen los estándares deseados, para llegar en la última etapa a congeniar la satisfacción del cliente (ciudadano) con la excelencia, tal como se define en esta investigación.

Tal trayectoria ha promovido la generación de diversos sistemas, como el de las normas ISO 9000 (que nació en la etapa de “aseguramiento de la calidad”) o los

métodos con origen más actual como el de Baldrige¹⁰² o el europeo EFQM¹⁰³; ambos diseñados en la fase de excelencia organizacional. Deming (1986, p. 9-11), considerado el autor principal de las modernas teorías de gestión de calidad, considera cuatro piedras angulares:

- orientación al cliente;
- mejora continua;
- la calidad se define por el sistema implementado;
- el horizonte se establece en el mediano o largo plazo, donde se analizarán los resultados.

El aporte de estas ideas, a diferencia de las anteriores (que consideraban uno o algunos aspectos de la gestión organizacional pero no todos), es que, justamente, presentan una visión integral de las entidades. Surgen de la misma tanto principios como metodologías de mejora, entre los que es dable destacar:

- **Mejora continua:** desde esta perspectiva obtener la calidad en la gestión no es un fin en sí mismo sino un proceso continuo que implica encontrar permanentemente nuevos mecanismos para perfeccionar la gestión. Ello

¹⁰² El modelo Malcolm Baldrige (en honor al Secretario de Economía del Presidente de EEUU Ronald Reagan, que fue su impulsor) es el diseño para la medición de la excelencia preferido en EE UU ya que, además, se utiliza como estándar de referencia para el Premio Nacional de Calidad de ese país. En la evaluación se consideran 7 aspectos centrales: liderazgo; planificación estratégica; orientación al cliente y al mercado; información y análisis; orientación a los recursos humanos; gestión de los procesos y resultados del negocio (Asociación Española para la Calidad: 18/08/2020, por internet).

¹⁰³ EFQM, por sus siglas en inglés de “Modelo Europeo de Excelencia Empresarial”. Resulta un mecanismo de autoevaluación que se sustenta en un análisis pormenorizado de las operaciones de un ente u organización.

Se establece una relación causa-efecto entre los procedimientos que lleva adelante la entidad y su performance, considerando los efectos directos e indirectos en los *stakeholders*.

Los atributos de excelencia, según este modelo se agrupan en dos aristas centrales: las que se refieren a la entidad propiamente dicha y las que analizan los resultados alcanzados.

En el primer grupo se estudian: el liderazgo, la estrategia, la política de recursos humanos, las alianzas externas y los procesos que se cumplen. En el segundo, se toma consideración de: la sociedad relacionada, los clientes, los empleados, los resultados clave para la organización (Fundación Europea para la Gestión de Calidad: 18/08/2020, por internet).

exige poner en el centro la creatividad y la atención permanente hacia la aparición de alternativas de solución para y por la organización. Un elemento central para que esta idea prospere es el liderazgo claro y decidido de la dirección (tal vez esa sea su debilidad al pensar su aplicación en el sector público).

- **Orientación hacia el cliente:** considera que de nada sirve cumplir los procedimientos con excelencia si ello no va en línea con la satisfacción oportuna de las necesidades de los clientes¹⁰⁴ que son, en definitiva, quienes percibirán la calidad que brinda la organización en cuanto a sus provisiones y serán ellos quienes indiquen el norte.

- **Participación:** uno de los errores más habituales que se cometen al introducir procedimientos de cambio y mejoras es intentar obligar a los empleados a aceptarlos, sin comprometerlos en el logro de los objetivos perseguidos. En tal sentido, es imprescindible que todos quienes forman parte del ente comprendan, en primer término, la finalidad perseguida y, en segundo lugar, pero casi igual de trascendente, que tengan claro su rol en el diseño y la importancia que éste tiene. Ello permitirá una apertura hacia los cambios e, incluso, la posibilidad de que aporten su experiencia en el proceso de mejora continua, evolución que habrá de ser secuencial y ascendente pues la obtención de un resultado superior habrá de utilizarse de punto de ignición para el siguiente tramo. Dos cosas habrán de considerarse especialmente en este punto: la primera es que tal planteo requiere necesariamente cierta descentralización en las decisiones, lo que determina un diseño “plano” de la organización.

¹⁰⁴ Esta visión como cliente del Estado en cuanto a la percepción de los bienes y servicios, ha sido criticada al considerar que aleja al ciudadano de su rol de “dueño del Estado”, con el ánimo de que no perciba su verdadero poder de influencia y control sobre la actividad pública. Sin embargo, bien diseñada y utilizada, genera más y no menos obligaciones al funcionario. En el caso de nuestra Administración Pública impone otra concepción de la actividad hacendal, tan proclive a verse a sí misma fuera de todo requisito de eficiencia técnica.

- **Gestión del conocimiento:** aplicando estas ideas, la entidad, oficina u organismo debe enfocarse en el aprendizaje constante, con dos valores centrales: la información abierta y disponible para todos los integrantes y la orientación hacia la innovación incesante por parte de todos. Si ambos atributos pueden interactuar debidamente pueden generar la fuerza motriz que impulse el proceso de mejora continua. En este nuevo ámbito, las TIC resultan vitales para facilitar y potenciar el trabajo primero y el crecimiento organizacional después.

No quedan dudas de que la implementación de estas metodologías, resultarían un aporte enorme en la administración pública, en la medida que logre adaptárselas a las idiosincrasias propias de Argentina, lo que requiere en primer término, conformar un cuerpo de dirigentes públicos comprometidos con el logro de las “6E” por la acción pública.

En tanto, para que su utilización sea factible como base para las tareas de verificación de las EFS habrá de requerirse indicadores que definan en términos concretos los alcances que deberían lograr las distintas instancias que lo integran en las distintas etapas por las que deben transcurrir. Esto no resulta un impedimento, ya que la existencia de parámetros de medición es parte de la esencia de cualquier sistema de calidad, que además habrá de establecer los parámetros temporales, los alcances previstos en cada etapa y los desvíos aceptables. Lo que se medirá, para luego tomar decisiones respecto a la necesidad de mejora, es la performance (habitualmente en términos cuantitativos pero puede ser también cualitativamente) de cada proceso de la actividad que afecta en la calidad de los servicios que recibirá el destinatario.

Es indudable que la aplicación de este proceso de mejora aportaría valor agregado en la guerra contra la pandemia, permitiendo a través de los éxitos que puedan

lograrse, que se habiliten fondos hasta entonces desperdiciados para lograr un más eficiente suministro de soluciones para la población.

Para demostrar de manera sintética las mutaciones que ocurren en una organización que asume el concepto de gestión de calidad con respecto al modelo tradicional, se elaboró el siguiente cuadro:

COMPARACIÓN ENTRE GESTIÓN TRADICIONAL Y GESTIÓN DE LA CALIDAD

TRADICIONAL	CALIDAD
Las necesidades de los usuarios son definidas por especialistas.	Orientación al cliente: son los propios usuarios quienes definen su demanda.
Los errores y el derroche se toleran si no superan ciertos estándares.	No se toleran los errores, el derroche ni el trabajo improductivo.
Decisiones adoptadas habitualmente sobre simples intuiciones.	Decisiones adoptadas mediante procedimientos racionales y basadas en hechos y mediciones.
Planificación a corto plazo.	Planificación a largo plazo que persigue maximizar los resultados totales del proyecto.
Control y perfeccionamiento por especialistas individuales.	Grupos de trabajo que incorporan gestores, técnicos, empleados, usuarios, etc.
Estructura vertical y centralización de las decisiones.	Estructura horizontal de la organización y descentralización de las decisiones.

Fuente: Contaduría General de Colombia (2007)

Esta comparación torna evidentes las limitaciones de los modelos tradicionales de control, enfocados casi exclusivamente en la legalidad de los actos públicos y en los aspectos financieros de la rendición de cuentas. A la vez, justifica la implantación de nuevas técnicas de contabilidad y de análisis (Contaduría General de la República de Colombia: 2007, p. 44).

Por último, es necesario considerar especialmente que en los años venideros la “administración en papel” dejará lugar a la “e-administración”, lo que no resulta meramente un cambio en la forma física del expediente y de los trámites en general, sino que, bien utilizado (planeado y ejecutado) debe beneficiar la actividad pública y flexibilizar la relación con el ciudadano. Allí es donde se hace útil el aporte las EFS, en la supervisión, medición y consecuente dictado de recomendaciones sobre los procesos de mejoras.

Todas estas tareas habrán de ser realizadas en procesos virtuosos porque, obviamente, cuando se detecten otras actitudes deberán activarse las facultades de sanción pertinentes. Asimismo, será un elemento vital para agilizar la tarea de control, y constituirá un reto novedoso al momento de diseñar los mecanismos de auditoría a implementar, por lo cual luego se propondrá el uso de sistemas de análisis de datos.

En definitiva, y como lo señala la Convención de las Naciones Unidas Contra la Corrupción (2021), “Establecer un sistema de gestión de las finanzas públicas justo, transparente e imparcial es un requisito previo para el gasto público eficiente y para la provisión efectiva de servicios públicos y prevenir la corrupción.” En esa dirección, además, resulta imprescindible la publicidad de las acciones de Gobierno, lo que se refleja en el artículo 10 de la Convención, que obliga a los Estados partes a tomar medidas para mejorar la transparencia en su administración pública. Específicamente, establecer procedimientos efectivos para que el público pueda obtener información sobre la organización, funcionamiento y procesos de toma de decisiones de su administración pública (tanto políticas como operativas); facilitar el contacto de los ciudadanos con las autoridades decisorias competentes; y difundir activamente la información, incluyendo reportes periódicos sobre los riesgos de corrupción en su gestión pública, todos aspectos que serán incluidos en nuestra propuesta de mejora.

VI. LA PROPUESTA: DISEÑO INSTITUCIONAL

Introducción

Al justificar el objetivo de esta investigación, es decir, la necesidad de perfeccionar los mecanismos de lucha contra la corrupción, se ha desarrollado un concepto amplio del problema (que fue desde el aspecto moral hasta la mirada jurídica) y se han determinado los perjuicios que ocasiona, desde el punto de vista económico pero también social y político. Este primer abordaje fue el mismo utilizado para la corrupción que se da en el ámbito del sector público.

Se ha adelantado ya que para luchar contra la pandemia social y cultural deberán regenerarse tanto el sistema económico como el político, atacando decididamente a los monopolios (de mercado y de decisiones trascendentes¹⁰⁵). A la vez, es vital fortalecer y devolver la independencia a la Justicia, en todos sus ámbitos, de manera tal que vuelva a ser concreto y tangible el riesgo de ser enjuiciado y castigado por causas de corrupción (para quien da y para quien recibe). Incluso deberá analizarse la real influencia de aumentar las penas consecuentes.

Una estrategia plausible en pos de una mayor gobernanza se centra en lograr un ambiente de *responsabilidad* por parte de los servidores públicos, en donde se fortalezca la labor del estado y, también los órganos de control. En este devenir,

¹⁰⁵ Denominamos “monopolio decisional” a la posibilidad que tiene una persona o un grupo reducido de éstas para tomar decisiones selectivas, con impacto económico o generadores de ventajas de algún tipo para sí mismos o para terceros, y que cuentan con cierta discrecionalidad, habilitada por un débil ambiente de control y un deficiente o nulo sistema de control, lo que provoca mínimo riesgo de exigencia de responsabilidad.

resultan de consideración las recomendaciones de “ESTRATAC”¹⁰⁶, a la que nosotros incorporamos otras:

- El desarrollo de un Sistema Integrado de Gestión Financiera (SIGEF) que opere efectivamente bajo el paradigma sistémico, respetando el presupuesto por programas que una ley habrá de aprobar, definiendo metas físicas, y los objetivos de la política que se integren con una contabilidad que mida los costos, el cumplimiento de las “6E” y, en definitiva advierta, a través de la Cuenta de Inversión, los alcances de la ejecución anual (Comisión Parlamentaria Mixta Revisora de Cuentas y AECl: 2005, p. 54).
- La generación de un ambiente de control organizacional sano y un control interno fuerte en toda la estructura gubernamental, que esté firmemente asentado en los principios éticos y el paradigma del servidor público;
- El establecimiento de una cultura en donde no se acepten ni se oculten las maniobras fraudulentas y los delitos de “cuello blanco”, sino que se detecten, divulguen y denuncien en sede penal.
- La vigorización de los OCE de la administración pública, responsables de llevar a cabo auditorías profesionales e independientes, apoyadas en normas y procedimientos de auditoría generales o específicas, y con una relación armónica y sistémica con el órgano de control interno.
- El diseño de un procedimiento de investigación de crímenes que involucren los delitos de corrupción en el ámbito público y la presentación de éstos ante la justicia, con definición de plazos sumarios.
- La habilitación del control ciudadano, de una manera sistémica y a partir de la implantación del principio de transparencia tanto en los órganos de

¹⁰⁶ ESTRATAC (Estrategia de acción para lograr la responsabilidad - Síntesis Ejecutiva). Estrategia desarrollada por el Proyecto AID/LAC/RFMIP 1 y presentado y discutido en el Grupo de Trabajo de los Organismos Donantes para Mejorar la Administración Financiera en América Latina y el Caribe (compuesto por el Banco Mundial, FMI, BID, ONU, PNUD, UNCTAD, OEA, USAID, CIDA, JICA, DSE y GTZ). En www.respondanet.com, 1999.

ejecución como en las EFS, que debe incluir la obligación de informes periódicos con un detalle dotado de objetividad y claridad respecto a los alcances logrados y la explicación justificada y minuciosa de las desviaciones.

- La generación de un canal de comunicación seguro y eficiente en cuanto a la atención a la comunidad, en donde se puedan realizar denuncias, con obligación de reportar el resultado logrado en la investigación, sea por la acusación o por la inocencia.

Sin perjuicio de lo necesario de estas medidas, resultan demasiado genéricas a nuestros efectos y, por ser ajenas al ámbito de actividad de las EFS, no forman parte de esta investigación.

Ya hemos dicho que crear un organismo con los poderes necesarios para perseguir tanto las causas como las consecuencias de la corrupción sería, desde la visión institucional, sumamente complejo además de inconveniente ya que se estaría dotando a un grupo de personas reducido de un conjunto de facultades que irían desde determinar normas de prevención, de juzgamiento administrativo hasta la posibilidad posterior de analizar las evidencias que pudieran surgir del incremento patrimonial (justificado o no) ocurrido a lo largo de la función de los agentes gubernamentales. Entendemos que se estaría creando prácticamente un extra poder con la facultad de auscultar a los tres poderes republicanos, durante y después de que cumplan sus funciones, potenciando riesgos de abuso quizá mayor al provecho que se procura lograr.

Para pasar al otro objetivo de esta investigación, es decir la actividad de las entidades fiscalizadoras superiores, se tornó preciso precisar el concepto hacia los hechos de corrupción que se producen en los actos administrativos que son, precisamente, materia de trabajo del sistema de control en general y de los entes

de control externo en particular.

Por ende, el modelo de entidad fiscalizadora superior que habrá de diseñarse parte de conocer la existencia de órganos especializados en la lucha contra aspectos específicos de la corrupción, como son la Fiscalía de Investigación Administrativa en algunas jurisdicciones, las oficinas anticorrupción en otras, y la misma Justicia penal, por lo cual deberá funcionar en ese contexto. Sin perjuicio de ello, en su actividad diaria y cotidiana las EFS son una de las organizaciones con mayores posibilidades de éxito para atacar no la corrupción en términos globales sino muchas de las manifestaciones que tiene este injusto en la actividad oficial. Eso, siempre y cuando pueda desarrollar con mejores recursos y con más eficiencia su tarea de coadyuvar en una mejor gestión pública. En este escenario, la transparencia del propio órgano de control externo será vital.

El resumen de nuestro planteo, parte de interpretar que si se logra atacar las deficiencias en la toma de decisión política (presupuesto) o, aunque más no sea, identificarlas cuando se rinden (cuenta de inversión); si se evita la gestación de nichos de decisión arbitraria en las contrataciones del estado o en las acciones de recaudación; si se logra advertir los casos en que las decisiones no cumplen con los principios previstos en la legislación pero no solamente desde la arista meramente formal sino en cuanto a la obtención de la excelencia; y si todo ello se desarrolla utilizando los avances tecnológicos de manera de lograr también un control igualmente investido de excelencia, con una actividad planificada, transparente, interrelacionada con los organismos especializados (oficina anticorrupción, ministerio público fiscal, otras EFS y el responsable del control interno); con libre acceso de la comunidad (que incluya canales de denuncia) y control social, lo que implicará profundizar en transparencia en la gestión del control, entonces se estará configurando un órgano de control externo que pueda cumplir más acabadamente con su mandato normativo y, a partir de la

minimización de las irregularidades en los actos administrativos, estará combatiendo la corrupción (Kaufmann: 2019, p. 215).

1. Cuestión previa: el mandato legal

Plantea Fernández Díaz (1999, p. 34), de manera taxativa, que los OCE argentinos no tienen como misión directa y específica luchar contra la corrupción. Luego, aclara que, en cambio, durante sus tareas de auditoría bien pueden recolectar información y detectar irregularidades que brindarán como insumos a los organismos especializados. Por el contrario, Arnedo (1999, p. 67) destaca que el combate contra la corrupción forma parte del mandato constitucional siempre y cuando se interprete como tal a la actividad de verificación, detección y sanción del uso irregular de los recursos públicos que, por esa deficiencia intencionada o negligente incumple los principios de economía, eficacia y eficiencia han de estar incorporados en la normativa presupuestaria.

De cualquier manera, el mismo autor citado advierte dos limitantes en las posibilidades de detectar este problema. En primer término, el esquema tradicional de trabajo, sustentado en la rendición de cuentas y que consiste en analizar la misma y su documental base (expedientes, cajas de ingresos y egresos, etc.). Por otra parte, la imposibilidad de acceder a los libros y documentación de los particulares (registros impositivos, contables, extractos bancarios, etc.) salvo que estos lo autoricen de manera voluntaria.¹⁰⁷

En cuanto a la primera cuestión, no resulta a nuestro criterio, un impedimento tal que imposibilite desarrollar la tarea puesto que, aunque los tiempos del control se alejen del acto (lo que lógicamente elimina la viabilidad de prevenir), también es

¹⁰⁷ La única excepción que puede apreciarse es el caso de los sujetos que manejen fondos públicos o sean perceptores de subvenciones de esta naturaleza y con exclusiva relación a ellos.

dable pensar a la actividad como una cura hacia futuro: se sanciona la irregularidad y se comprueba el acatamiento de las correcciones organizacionales para evitar repeticiones. Esto es lo que sucede en los hechos, habitualmente (Arnedo: 1999, p. 70). Claro está que mejoraría mucho la performance si se pudieran anticipar el análisis, esperando que el acto se cumpliera¹⁰⁸ pero sin esperar a la rendición.

En lo que hace a la segunda restricción, que un Tribunal de Cuentas no pueda tomar contacto con la documentación del presunto corruptor privado, dificulta sobremanera la investigación acerca de ciertas erogaciones públicas, en procura de conocer si existieron irregularidades, hasta, incluso, tornarla inviable. En tal supuesto, se hace necesario desarrollar un trabajo interrelacionado con otros organismos del Estado como AFIP o los entes recaudadores provinciales (dirección general de rentas, agencia provincial o municipal de ingresos público o el nombre que tome en cada jurisdicción), lo que requiere, a su vez, una definición legal de que esa actividad conjunta debe ser cumplida diligentemente por todos los partícipes.

Las limitaciones señaladas son consecuencia del diseño orgánico definido en la legislación como asimismo del exiguo relacionamiento sistémico con otros organismos administrativos (como la Contaduría General o la Oficina Anticorrupción o bien en el ámbito judicial como el Ministerio Público Fiscal) que también tienen atribución de efectuar verificaciones sobre algún aspecto de la actividad gubernamental, incluso cuando se relacionan con sujetos de la economía privada (Martín: 1999, p. 101). La jurisdicción administrativa y contable no está específicamente pensada para una lucha directa contra la corrupción, según ya se ha analizado antes. No obstante, el campo de lo contable es lo suficientemente amplio e importante para lograr acceder a la protección del patrimonio público y

¹⁰⁸ Estamos pensando en todo aquello que no sea contratación de alta significación económica, que se trata por separado.

la persecución de actos irregulares, en tanto se realicen los procesos informativos necesarios a tal efecto (Martín: 1999, p. 103). Así, la tarea de los OCE resulta uno más de los posibles frenos a la corrupción.

A la vez, es preciso destacar que en otros países, las repercusiones negativas de esta enfermedad han llevado a diversos procesos de reforma tanto de los organismos de control como de los organismos judiciales, "... pero también ha obligado a crear nuevas instancias, con una mayor presencia de representaciones de la ciudadanía, como la Comisión Nacional de Ética en Chile, la Comisión Cívica Anticorrupción en Ecuador, la Oficina de Ética en Puerto Rico" (Santos Galarza: 1995, p. 74). La relación formal y sistémica de las EFS con tales organismos es imprescindible, y esa experiencia debe replicarse en Argentina con las fiscalías de investigación administrativa, el ministerio público fiscal, las oficinas anticorrupción y, resolviendo un problema añejo, con los órganos de control interno de la administración pública, cuestión de importancia vital para que el sistema preventivo funcione adecuadamente.

Aportando valor agregado a esta tarea, y siempre bajo la consigna de considerar el marco normativo vigente, se considera que las EFS bien pueden desarrollar una actividad más integral y transparente y, por esa vía, de mayor eficacia.

2. Diseño mejorado de una entidad fiscalizadora superior

Una democracia sustentable requiere de una gobernanza sólida, que sea capaz de satisfacer de manera adecuada y oportuna las necesidades públicas y, a la vez, organizar y articular la vida en común, coordinando los esfuerzos y urgencias de la comunidad. Tales bases dependen, a su vez, de varios aspectos, la mayoría de ellos de naturaleza política y social pero uno indispensable es la existencia de organismos de control eficaces e independientes.

En esta línea de razonamiento, los OCE, como un escalón importante en el andamiaje estatal, están llamados a cumplir una tarea central, cual es velar por la inversión legal y legítima¹⁰⁹ de los recursos públicos. Dadas las falencias ya definidas, es preciso generar propuestas para que el control externo público pueda coadyuvar a fortalecer los procesos de transparencia y de gestión. Se torna necesario avanzar, sobre la base de los controles existentes, en nuevos paradigmas, otros procedimientos y novedosas tecnologías, para lograr que se concrete efectivamente la rendición de cuenta (*responsabilidad*), único camino posible hacia una verdadera gobernanza sustentable. A la vez, es una oportunidad importante que se les presenta a las EFS (especialmente los tribunales de cuentas).

Aquí se sustenta que más transparencia, impuesta formalmente (control legal, operativo y también social) y voluntaria (*accountability*), reducirán las posibilidades de corrupción, encorsetando a los funcionarios, que deberán mostrar el cumplimiento de su mandato y una razonable y legítima administración de los fondos delegados por el pueblo.

Este requisito, hemos dicho, es esencial: si el OCE detecta una irregularidad debe sancionarla o efectuar la denuncia pertinente. Si no lo hace, por las razones que sean, debe existir un mecanismo que pongan en evidencia la omisión en su gestión. Por lo tanto, debe imponerse la obligación de publicar todos los resolutorios del organismo pero también la posibilidad de que determinadas entidades intermedias, como por ejemplo, los colegios profesionales de contadores y/o abogados puedan tener acceso a los expedientes ya cerrados y, en representación de la ciudadanía, efectuar un análisis crítico del accionar. Complementariamente, una normativa podría establecer que los expedientes sean analizados por el Ministerio Público Fiscal o por la Oficina Anticorrupción. En

¹⁰⁹ En este caso se utiliza el término legítimo como indicativo del cumplimiento de las “6E”.

este sentido, claramente no podrían estudiar el cúmulo de trámites que transcurren pero un criterio de selección por riesgo o por el monto económico invertido o recaudado pueden ser suficientes para tomar una muestra significativa que genere la sensación del control por la negativa a la hora de tomar una decisión de archivar una investigación que ha mostrado irregularidades. Paralelamente, el periodismo habrá de tener también un rol importante en el seguimiento de los trámites y en la difusión de la performance.

Con esto en mente, se desarrollan las propuestas que se estima pertinente instrumentar, dividiéndolas en tres secciones: en primer lugar, las que resultan un aporte a ambos modelos; en segundo término, las que se proponen para las auditorías generales; y finalmente, la que describe aquellas que pueden resultar de utilidad para los OCE del modelo tradicional. Debe aclararse que este desarrollo no implica que determinado organismo incluido en uno de los modelos no pueda contar actualmente con algunas de las características o virtudes reclamadas. Su inclusión se debe a que se pretende identificar aquellos atributos con los cuales deberían contar todas las EFS de Argentina, cualquier sea el esquema de control que desarrolle. Este es el *plus ultra* de la investigación.

2.1. Aspectos comunes a ambos modelos

Más allá del diseño que presente la EFS, es necesario resaltar determinados atributos y requisitos imprescindibles para dotarla de fortaleza y seguridad jurídica en las actividades que debe desarrollar. Estos no se contradicen con las características actuales (como se indicó, es probable que ya algunos organismos cuenten con uno o algunos de ellos). La idea de detallarlos aquí es que se estandarice una base de criterios que todos los OCE de la República Argentina deberían ostentar en aras de lograr el objetivo señalado de presentar una lucha

más eficiente contra aquellas manifestaciones de corrupción que caen bajo su actividad.

2.1.1. Independencia

Este atributo, exigido en todo estudio en donde se delinear los requisitos fundamentales de un OCE, fue enunciado lúcida y contundentemente por la Declaración de México de la INTOSAI, en el XIX Congreso de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (2007). Allí se detallan los principios que constituyen la esencia y el sostén de la independencia de una EFS:

- Previsión constitucional y normativa apropiada, que incluya procedimientos estandarizados y sistémicos que habiliten su aplicación en la realidad y sin posibilidad de ser ignorados por los obligados. La normativa debe especificar clara y concretamente las características y significado de la independencia.

Diversos tribunales del país han visto modificada su estructura, conformación y potestades al adolecer de falta de previsión constitucional¹¹⁰. Incluso, algunos de los que contaban con esa fortaleza, vieron reducidas sus facultades a través de una reforma legal. En tal sentido, la Constitución debería establecer un sistema de mayorías especiales para habilitar una reforma de tal tipo, ya que de lo contrario, la seguridad jurídica se esfuma ante el primer intento de control que se efectúe.¹¹¹

- Autonomía económica, presupuestaria y funcional de las EFS.

Deben poder determinar y ejecutar su presupuesto. Ninguno de los poderes debe condicionar la operatoria de la EFS limitando la disposición de sus recursos. A la Legislatura le corresponde velar por el correcto y oportuno acceso a los fondos requeridos por parte del órgano de control externo.

Se ha verificado que, cuando el control molesta al Ejecutivo, éste tiene la

¹¹⁰ Ejemplo de ello son la Nación y la provincia de Salta.

¹¹¹ Entre otros, Entre Ríos y Jujuy.

sencilla maniobra de limitar las transferencias de recursos (aunque estén previstos en el presupuesto). Incluso, en determinados casos y aun cuando la autonomía legal establece que el OCE es autoridad de designación, interrumpir los procesos de nombramiento de personal, generando una verdadera sangría en la planta de personal y, por ende, limitando severamente la capacidad de control.¹¹²

- Autonomía funcional de las autoridades de la EFS, lo que implica garantizar la seguridad jurídica en el cargo.¹¹³

La experiencia histórica demuestra que aunque el diseño del sistema sea correcto, éste fracasará si no se garantiza la independencia de criterio y neutralidad de quien ha de aplicarlo. Así, la jurisprudencia entrerriana ha mostrado en la causa denominada de los “contratos truchos” que las autoridades del organismo de control dispusieron de un equipo y un sistema de auditoría funcional a las autoridades bajo verificación, llegando incluso a consultarle los períodos y conceptos a analizar. En este caso, debe manifestarse que las autoridades del OCE provincial fueron designadas por el Poder Ejecutivo con acuerdo del Senado, proviniendo tanto el Presidente como uno de los vocales de la militancia partidaria de la mayoría.

Una forma de revertir esta situación que, en los hechos, altera la autonomía normativa, consistiría en cumplir el mandato constitucional a partir del cual los funcionarios deben asumir mediante un proceso público, transparente y que

¹¹² Ejemplo de ello son los tribunales de Buenos Aires, en la década de 1990, de Chaco y más recientemente, de Entre Ríos.

¹¹³ La legislación aplicable debe especificar las condiciones para las designaciones, reelecciones, contratación, destitución y retiro de la autoridad superior de la EFS y de los "miembros" en las instituciones colegiadas, quienes son:

- designados, reelectos o destituidos mediante un proceso que asegure su independencia del Poder Ejecutivo (ISSAI-11 Pautas Básicas y Buenas Prácticas Relacionadas con la Independencia de las EFS);
- designados por períodos lo suficientemente prolongados y fijos como para permitirles llevar a cabo su mandato sin temor a represalias; e
- inmunes frente a cualquier proceso por cualquier acto, pasado o presente, que resulte del normal cumplimiento de sus obligaciones según el caso.

habilite la competencia, con jurados técnicos de reconocida trayectoria, a partir del cual el resultado más probable es que el cargo sea tomado por el candidato con mayores aptitudes (capacidad) y actitudes (honestidad, diligencia, transparencia).¹¹⁴

Si bien la permanencia indeterminada en el puesto indudablemente brinda seguridad a los miembros de la OCE, debe evitarse que esta tranquilidad reduzca la diligencia y comprometa la contracción al trabajo. Por ello, debería habilitarse una instancia de reválida en las mismas condiciones exigidas para su nombramiento (aptitudes y actitudes) pero que incluya un diagnóstico de las actividades desarrolladas en su mandato bajo la lupa de las irregularidades surgidas a la luz en ese período. Para ello, nuevamente la actividad de las instituciones profesionales y de los medios de comunicación, como asimismo de la Justicia, son elementos imprescindibles.

- Autoridad suficiente para cumplir debidamente con el objetivo de la EFS. Así como se propone un control crítico de su accionar también se les debe dotar de las herramientas necesarias para poder lograr acabadamente su cometido.

Deben poder auditar:

- la inversión de los recursos públicos (incluyendo en este término a los bienes) realizada por el beneficiario, se trate de personas humanas o jurídicas.
- la recaudación tributaria;
- la recuperación de las ayudas financieras que el gobierno otorga con cargo de devolución;
- la confiabilidad, integralidad y oportunidad de la contabilidad referida a la actividad financiera del Estado, tanto en la administración central, como en

¹¹⁴ De cualquier manera, debe efectuarse una advertencia: la normativa actual le otorga al Gobernador la posibilidad de elegir entre una terna de los mejores clasificados, lo que ha demostrado que habilita cierta discrecionalidad, permitiendo que, por ejemplo, éste elija no al primero en puntaje sino a una persona con una performance 20% peor (concurso para Vocal N° 2 del Tribunal de Cuentas de Entre Ríos, cuya elección recayó en 2019).

los organismos autárquicos y descentralizados, como los fideicomisos, públicos, las empresas públicas como asimismo en todo ente en donde se administren fondos estatales.

- la performance de la administración financiera, que implica medir el logro de las “6E”.

Cuando este punto no fuere viable, en función de no estar previsto en la legislación, entonces se debería exigir el cumplimiento de las pautas previstas en la ley de administración financiera que imponen la planificación de las metas físicas a lograr en el ejercicio presupuestario y la explicitación de los objetivos de política a lograr con los programas (Presupuesto por Programas, PPP). Esto debe poder controlarse tanto en todas las etapas de la vida presupuestaria (proyecto, ley, ejecución e informe, mediante la Cuenta de Inversión).¹¹⁵

- Libertad para poder elegir la metodología y los plazos y oportunidad de control (sea como auditorías o como otras formas). Aunque las EFS están condicionadas, como es lógico, por las normas que reglamentan su ejercicio, deben mantener su autonomía frente a todo intento de injerencia de cualquiera de los poderes, especialmente en lo referido a:
 - los organismos y temas objeto de auditoría (ya nos hemos referido brevemente a este punto);
 - la planificación estratégica del control de la EFS, luego la planificación anual y por último los planes de auditoría de cada organismo, con definición de la metodología y demás criterios a seguir para la labor, incluyendo el contenido y fecha de los informes. Si un organismo no puede delinear su misión y visión y ajustar su plan de trabajo a ellos, estará supeditado a las urgencias de turno y, especialmente, no se podrán contrastar los logros de su actividad contra los resultados, elemento clave para evaluar la eficacia de su propia performance;
 - el momento y las características técnicas y cualitativas de sus informes de

¹¹⁵ Estos puntos serán profundizados luego.

auditoría. Partiendo de la premisa de un accionar idóneo, las formas y la oportunidad con la que las EFS comunican sus resultados a los usuarios de la información, forman parte del acervo de elementos que dotan a éstas de la autonomía suficiente para lograr sus objetivos. Siempre habrán de respetarse la integridad de los procesos y los derechos de los juzgados.

Es recomendable que, antes de emitir sus informes, se le dé oportunidad a los auditados de volcar sus impresiones y disidencias con las observaciones realizadas y los compromisos de mejoras a tomar en los plazos que se consensuen.

Como ya se ha dicho, los OCE deben presentar sus informes a la Legislatura¹¹⁶. El reporte debe incluir el detalle de los puntos que presentan una oportunidad de mejora, como asimismo la manifestación del funcionario respecto a las formas y plazos en que se realizaran las correcciones sugeridas,¹¹⁷

- la selección de su personal, la emisión de su reglamento interno de funcionamiento y todo lo relacionado con la operatoria del organismo. Nuevamente aquí se ha verificado la aceptación de condicionamientos por parte de los poderes legislativo y ejecutivo, incorporando funcionarios inidóneos o con una clara falta de independencia de criterio, reduciéndose significativamente y de antemano las reales posibilidades de éxito del control. De la misma manera, un reglamento interno que no prevé el aprovechamiento integral de las facultades normativas del OCE resulta de por sí un primer obstáculo autoimpuesto;
- Superintendencia sobre el trabajo de auditoría de su personal, estableciendo pautas y procedimientos para evitar la generación de vínculos cercanos con los organismos controlados de tal manera que las tareas

¹¹⁶ Al Senado, cuando se trata de TdC o a la Comisión Parlamentaria Mixta la AGN.

¹¹⁷ En el caso de los TdC lo harán en conjunto, sobre el acervo de actividades desarrolladas en un período de tiempo, que no debe superar el año.

preserven su objetividad. Esto está en línea con el anterior punto;

- Diseño y empleo de normas de auditoría y procedimientos de trabajo adecuados para las distintas tareas a realizar y en consonancia con el contexto jurídico y cultural donde se desarrollan;
- Elaboración de un Código de Buenas Prácticas de Auditoría y de un Código de Ética¹¹⁸ (Díaz: 2017, p. 10);
- la imperatividad de sus decisiones a ser cumplidas por los agentes del estado, independientemente de su rango o posición. De nada valen, los mejores procedimientos y las observaciones más consecuentes con la mejora de la eficiencia de los órganos ejecutores si éstas no son cumplidas y si tal ignorancia no es sancionada. Ejemplo claro de ello es el accionar de la Auditoría General de la Nación cuyos informes de auditoría son sumamente reconocidos por su calidad técnica pero que, al no contar con poder coercitivo no conducen necesariamente a mejoras en la gestión¹¹⁹;
- En línea con el acápite anterior, la generación de instancias de seguimiento de las recomendaciones efectuadas que permitan su control, la apreciación de la corrección o, en su caso, la aplicación de advertencias o sanciones, si es que daña o pone en riesgo el patrimonio estatal.

Las EFS deben mantener su propio sistema de supervisión respecto de las recomendaciones efectuadas, para asegurarse que los entes controlados las cumplan en los plazos previstos.

En los TdC la forma de realizar esta tarea puede modificarse en algún grado respecto a las auditorías, lo esencial es que éstos pueden y deben efectuar el análisis continuado y sistémico de las observaciones e, incluso, y

¹¹⁸ Estos textos deberían estar inspirados en los documentos oficiales de la INTOSAI, la *International Federation of Accountants* (IFAC) pero adaptadas en función de las especificidades de la organización, de la administración en donde funciona la EFS y del contexto social al que pertenece.

¹¹⁹ En tal sentido, meses antes del accidente de Once, uno de los más trágicos de nuestro país, se había emitido un Informe que advertía respecto de los riesgos del FFCC. Sin embargo, la Legislatura no tomó ningún recaudo al respecto.

aprovechando sus facultades, imponer sanciones (o, alternativamente) publicar los incumplimientos de los funcionarios que pongan en riesgo cierto la hacienda pública.

- Trabajo cooperativo y coordinado con las demás oficinas e, incluso, con las instituciones civiles cuyo objetivo resulta la mejora de la acción gubernamental. Como se ha dicho, es improbable que un solo organismo, aunque esté dotado de un cúmulo de facultades, pueda combatir con éxito todas las manifestaciones de la corrupción y, por ende, habrá diversas oficinas encargadas de atacar algunas de ellas. Ello impone la necesidad de interrelaciones que eviten duplicación de esfuerzos e, incluso, esfuerzos estériles ante superposiciones en las tareas. La comunicación efectiva y oportuna y el uso compartido de información obtenida en los procesos de investigación, siempre con responsabilidad y salvaguardando los derechos de los investigados, es un camino que permitirá mayor eficacia en la actividad de cada uno de los entes.
- Acceso irrestricto (en la medida que corresponda con los objetivos de su trabajo) a las fuentes de información requeridas para sus auditorías, en tiempo oportuno.
Esto debería incluir la posibilidad de solicitar a un juez, cuando el caso lo justifique, el acceso a la documentación de los privados que estén relacionados con la oficina o funcionario sospechado (por ejemplo, proveedores).
- Obligación legal de rendir cuenta de su trabajo: tanto en la selección de los organismos y metodologías de control como en los resultados alcanzados. Este tema, que luego se profundizará, está relacionado con el deber de todo funcionario de transparentar su gestión y con la potestad de la ciudadanía del acceder libremente a la información.

En la práctica, los principios rectores que deben cumplirse para una independencia real, son:

- imparcialidad y objetividad para entender y decidir las cuestiones de su competencia;
- evitar que intervenciones previas lo inhiban de juzgar con la debida objetividad propia de su función jurisdiccional¹²⁰;
- prescindir de expresarse públicamente sobre las tareas que están en curso.

Este requisito esencial de independencia fue ratificado por la Declaración de Lima de la INTOSAI, que concluye:

“Aunque una independencia absoluta respecto de los poderes estatales es imposible, por estar ellas mismas insertas en la totalidad gubernamental, las Entidades Fiscalizadoras Superiores deben gozar de la independencia funcional y organizativa necesaria para el cumplimiento de sus funciones.”

Como es dable apreciar, se aboga aquí por una autonomía que vaya más allá de lo normativo y que pueda cumplirse en la práctica, lo que requiere autoridades de la EFS formadas en valores y con la capacidad e idoneidad suficiente, tanto en temas de su especialidad como también en la gestión de organismos. El reaseguro de este sistema es la transparencia, sistematizada a través de la publicidad permanente de sus actos y de la reválida periódica de su actuación y de sus aptitudes.

2.1.1.1. Relaciones institucionales

Al analizar la realidad argentina (tanto en Nación como en las provincias) debe concluirse que existe, a lo sumo, una autonomía formal de las OCE con respecto a los poderes, debilidad que, no obstante, tendría que quedar superada al ser la

¹²⁰ Es por ello que no recomendamos que las EFS dispongan de la facultad de control preventivo *per se* y en general, dado que las intervenciones previas generan recusaciones que provocan interrupciones del proceso con las consiguientes demoras y con recargos de tareas para la función jurisdiccional, obstruyéndose injustificadamente el curso de la justicia.

propia Constitución la que establece el estado jurídico y la forma de interrelación, marco legal fuerte que permitiría, en principio, sostener la independencia de criterio. Tal situación debería, por tanto, propiciar niveles elevados de responsabilidad y proactividad, incluso en los casos en que resulten órganos auxiliares del Parlamento. En tal sentido, las leyes que reglamentan la Carta Magna, deberían definir concretamente las condiciones en que habrá de gestionarse la interacción entre la EFS y los poderes ejecutivo y legislativo, especialmente en cuanto a los aspectos operativos (sobre todo en lo atinente a la dotación de recursos en forma oportuna).

Paralelamente, la actividad de las máximas autoridades de los tres poderes¹²¹ debe estar bajo la auditoría del OCE. Claro que ello no puede implicar nunca que la responsabilidad de estos funcionarios pueda verse diluida por la acción u omisión del control externo. El administrador debe asumir siempre la total e íntegra responsabilidad por las actividades que lleva adelante y por las falencias que se verifiquen en su accionar. Ello no implica avanzar sobre la independencia de los poderes ni, tampoco, imponer las facultades del órgano de control externo sobre aquellos. La actividad de auditoría se limitará a las acciones que forman parte de las potestades, la recaudación e inversión de los fondos públicos.

2.1.2. Facultades de verificación

Enunciado en distintos elementos del ítem anterior, se desarrolla este elemento por cuanto hoy en día resulta una debilidad de su accionar. En efecto, si bien queda claro que el ámbito es la gestión pública, sucede en innumerables oportunidades

¹²¹ En el Ejecutivo, sea el Presidente, el Gobernador, sus ministros o las estructuras dependientes que tienen a su cargo algún tipo de decisiones con incidencia económica o financiera. En el Poder Legislativo, los presidentes de las cámaras y todos los diputados y senadores, como asimismo, los funcionarios de los servicios administrativos contables. En el Poder Judicial, desde el Tesorero hasta los miembros del Superior Tribunal.

que una investigación se ve paralizada cuando es necesario contar con información que obra en empresas o personas del sector privado, cuyo acceso solo es viable a partir de un pedido de colaboración pero sin posibilidad de exigir el aporte de las pruebas pertinentes.

Resulta menester para los OCE tomar contacto con todo y cada uno de los elementos de análisis relativo a las actividades y hechos bajo control (art. 10 de la Declaración de Lima de la INTOSAI), lo que genera la necesidad de contar con la potestad de requerir a otras oficinas (públicas y privadas) la información y constancias necesarias para llevar los juicios administrativos, siempre claro está cuando la información tenga relación con la investigación y los dos tengan un vínculo jurídico, ya sea comercial o financiero con el Estado.

Otra facultad que deben tener es la de fijar las formalidades y los plazos que deben cumplir los funcionarios para presentar la información referida a su gestión, que le sea impuesta desde el órgano rector del control externo. Ello es así, excepto donde, por la vital importancia de la rendición (como resulta el caso de la Cuenta de Inversión) las condiciones están fijadas por ley. Para garantizar el cumplimiento eficaz de la actividad de verificación, las oficinas bajo control deben contestar a los requerimientos y pedidos de información en tiempo y forma (dentro de los plazos legales y con las formas y contenidos allí previstos o, en su caso, determinados por la reglamentación renditiva de la EFS). Asimismo deberán informar oportunamente respecto a las acciones correctivas llevadas a cabo como consecuencia de las observaciones y recomendaciones anteriores del órgano de control externo.

El universo de las operaciones de contenido patrimonial y financiero del sector público debe estar bajo la supervisión del órgano de control externo, incluso cuando no se cumpla con el registro presupuestario de las operaciones. Una

omisión de la ejecución presupuestaria no puede convertirse en premio para el infractor y permitir que no se lo audite sino que, a la inversa, deberían provocar un control más profundo (Hernández Celis: 2012; p. 56).

2.1.3. Planificación estratégica

Un aspecto esencial en toda organización que pretenda desarrollar exitosamente sus funciones es la planificación estratégica, lo que requiere que la acción se desarrolle en función de una planificación previa, que debe iniciarse con el plan estratégico institucional, seguir por la planificación plurianual, continuar por el programa anual del organismo para llegar al programa específico de cada dependencia. En el caso de las OCE, y pensando en el control, todo esto debe ser realizado con la anuencia y colaboración del conjunto de agentes de la entidad (tanto los que forman parte de los equipos de auditoría como de aquellos que realizan tareas de apoyo). Esto fomentará la apropiación de la visión organizacional y permitirá que los miembros del ente asuman el debido compromiso hacia la ejecución concreta de sus tareas como también, el respeto de las pautas temporales y procedimientos establecidos.

En tal sentido, si bien siempre existen imprevistos (incluyendo los pedidos especiales que puedan surgir de las autoridades), las verificaciones consideradas esenciales no deberían modificarse.

2.1.4. Auditoría basada en riesgos

Como es sabido, salvo raras excepciones, las tareas de control (y especialmente la actividad de auditoría) se realiza de manera selectiva. Al margen de los requerimientos antes enunciado, le corresponde a la EFS decidir respecto al método de muestreo a efectuar, el que estará en línea con la planificación de las

tareas. Para que la selección sea lo más representativa posible, será interesante que se avance en el aprovechamiento de programas de análisis masivos de datos, que están diseñados para permitir un estudio estadístico del universo de casos y lograr, de ese modo, una muestra científica a partir de criterios predefinidos de manera objetiva y sin la afectación de inclinaciones personales.

Como sobre este punto se profundizará al analizar las mejoras que se proponen para los órganos del tipo TdC, aquí solamente se anticipa que resulta vital el usufructo de las tecnologías en general y las que permiten el análisis sistémico de datos, en particular.

2.1.5. Estandarización de los procedimientos de auditoría

Resulta muy importante que el personal técnico y profesional del OCE opere bajo las mismas modalidades y directrices, similares metodologías y criterios operativos, por lo que es recomendable que, además de la normativa típica referida a competencias, formas y plazos de cumplimiento (destinadas a los cuentadantes) el organismo pueda elaborar sus manuales de auditoría y normas de procedimiento en lo que refiere a las tareas de campo. Tan importante como ello, es la forma en que deben elaborarse dichos documentos, en donde lo conveniente es que antes de su aprobación por parte de las autoridades, sean discutidos, consensuados y puestos en común por todos los auditores y miembros de los equipos de control.

2.1.6. Política de recursos humanos

Aptitud y actitud son elementos indispensables en cualquier labor profesional. En la primera se incluye la necesaria calificación en cuanto a conocimientos de base para desarrollar la tarea encomendada, eliminando el nepotismo, vicio tan

habitual en la administración pública. Una forma de promover esos valores es cumplir con la previsión constitucional de que el ingreso a los cargos públicos se efectúe previo concurso de antecedentes y, luego, que se habilite la carrera profesional. Esto ha sido recalcado por las organizaciones internacionales que nuclean a las EFS, cuando se consideran las capacidades y formación del personal que habrá de ingresar a prestar sus servicios en un ente de control externo, se deberá establecer requisitos superiores al promedio así como un *expertise* adecuado, considerando que se estará analizando la actividad de otros profesionales (Declaración de Lima: 1977).

También es necesario recalcar que tanto las autoridades como los agentes de las EFS deben poseer, además, integridad moral, aspecto que debe evaluarse con los antecedentes previos al ingreso pero asimismo en todo el trayecto de sus funciones en la organización. Como se ha dicho anteriormente, la implantación de un Código de Buenas Prácticas y un Código de Ética deben considerarse especialmente.

La Declaración de Lima ya mencionada, agrega una encomienda personal para los funcionarios y auditores pero también una prescripción para el órgano de control en su conjunto (en realidad, es una norma a ser cumplida por toda organización y que generalmente se omite), como resulta la necesidad de un perfeccionamiento constante, tanto teórico como práctico, conformado por capacitaciones realizadas puertas adentro como a nivel académico. Pero ello no es suficiente si no lo promociona y se lo estatuye como uno de los requisitos para el crecimiento dentro de la carrera profesional. Tal capacitación debería exceder los contenidos típicos de naturaleza jurídica y económica, y los de contabilidad y auditoría, para incluir todos aquellos capaces de dotar a los profesionales de una formación amplia y una condición dinámica y perspicaz (además de los específicos sobre control, estudios de morfologías y metodologías del fraude y la corrupción, temas de

administración, análisis electrónico de datos, juntos con otros necesarios para mejorar las relaciones con los *stakeholders* internos y externos (PNL¹²², coaching, entre otros).

En efecto, la formación debe ser una de las mayores preocupaciones de cualquier OCE en donde tendría que procurarse un trabajo de calidad. Se propone, incluso, la creación de una titulación específica para los auditores del Sector Público, que debería ser un requisito de ingreso. En los temas específicos del fraude y la corrupción, habría que utilizar la docencia de personal especializado, sea de la justicia, de las fuerzas policiales o de cualquier organismo público o privado con reconocida trayectoria en el seguimiento e identificación de casos. El objetivo es lograr profesionales que obtengan y sostengan los más altos estándares de idoneidad; para lo cual también se requiere de parte de ellos la voluntad de formarse y actualizarse continuamente pero también que forme parte de la estrategia organizacional. En Argentina, estas capacitaciones son cubiertas en parte por las entidades que nuclean a los profesionales que prestan servicios en las organizaciones de control (colegios y consejos de profesionales) y, en lo que refiere a la temática específica, el SPTCRA, la AGN y la SIGEN (amén de los esfuerzos que realizan cada uno de los tribunales de cuentas) cubren tales requerimientos a través de planes de formación más o menos sistemáticos. En este proceso resulta necesario atender permanentemente a las demandas del público objetivo, tanto en la temática como en los capacitadores y, asimismo, en el diseño de la metodología a emplear. Esto también requiere programación y, a la vez, su evaluación a la luz de la performance alcanzada en el desarrollo de las tareas de control.

¹²² PNL es la sigla de “programación neurolingüística”, una de las corrientes más difundidas en la formación de capacidades para el desarrollo de las personas, tanto en el aspecto individual como en el contexto de una organización y en las relaciones humanas en el ámbito laboral que, especialmente, hace mucho hincapié en la necesidad de comunicaciones fluidas y eficientes.

Una táctica de mucha utilidad, tanto desde la perspectiva económica como de la potenciación del alcance, es formar una agenda común a nivel de las EFS del país o de una región. Además de la formación académica, encuentros de profesionales de distintos entes, permite compartir experiencia y una más accesible transferencia de las mejores prácticas. A la vez, abre las puertas para el futuro control de pares, práctica que será vital en el futuro. No obstante todos estos esfuerzos, puede suceder que para determinados temas específicos no se cuente con el capacitador indicado, en cuyo caso, la primera medida sería acudir a un profesional con tareas en otro OCE. De no resultar ello viable, lo mejor será consultar peritos independientes con probados conocimientos.

Dentro del tema de las actitudes y aptitudes profesionales, se hace hincapié brevemente en un aspecto que se entiende pertinente para integrar el acervo con el que ha de armarse el profesional de auditoría y que, en línea con esta investigación, servirá para combatir con mayor eficacia los distintos modos que asume la corrupción administrativa, como es el escepticismo profesional, concepto que requiere que “el auditor desarrolle sus tareas reconociendo la posibilidad de que pudiera existir una representación errónea de importancia relativa debida al fraude” (NIA 240)¹²³.

Esto genera la necesidad de desarrollar procedimientos para obtener información que sea útil para identificar los riesgos mencionados, sea a nivel de toda la información como de los estados financieros y a nivel de aseveración, como asimismo para auscultar los controles diseñados por el organismo, especialmente en lo que refiere a las actividades relevantes de operación y de verificación, lo que permitirá determinar si se han implementado los censores pertinentes o, en su

¹²³ Esto debe ser así aun cuando la experiencia del mismo auditor en la entidad pueda inclinarlo a sentirse seguro sobre la honradez e integridad del ente controlado y de los encargados del gobierno corporativo.

caso, las áreas con mayores debilidades en lo que refiere al ambiente de control.

Un último tema merece un breve recordatorio, pues ya fue tratado. Tan importante como la capacitación y la ética resulta la correspondencia de tales atributos por parte de los superiores y por parte de la institución. La política de incorporaciones, ascensos y reconocimientos debe estar ligada a las cualidades técnicas y éticas de los agentes y miembros de los OCE. En este último tema, el aspecto que cierra el ciclo virtuoso es la remuneración. Específicamente, la Declaración de Lima sobre las Líneas Básicas de la Fiscalización (1977), dice:

“Como contrapartida, y para garantizar una alta calificación del personal controlador, debe aspirarse a una remuneración acorde con las especiales exigencias profesionales.”

2.1.7. Transparencia

La entidad rectora del control externo está obligada y, a la vez, tiene el derecho a rendir cuentas de su tarea, publicando el reporte. Esta facultad–obligación hoy se encuentra grabada en la Constitución como un deber sistemático y periódico. De esta suerte, se garantiza una difusión y discusión lo más abierta y amplia posible, a la par que se incrementa significativamente la potencialidad de auscultar las tareas realizadas por la EFS.

Tal imperativo que, como indicamos, también es un derecho, pone en grado de igualdad al controlado con el controlante en tanto también se le exige a éste último que rinda cuenta de su actividad, lo que se tornará aún más importante cuando el pueblo (directamente o a través de sus representantes) efectúe un análisis real de lo informado por el OCE. Caso contrario, se cumplirá con el formalismo sin posibilidad de mejoras.

A la vez, la entidad debe estar habilitada para confeccionar y divulgar informes sobre temas de importancia, cuyo tratamiento no puede demorarse hasta el próximo reporte anual. Obviamente que, para ello, deben tomarse los recaudos que eviten el prejuizgamiento.

2.1.7.1. Rendición de cuentas al Parlamento

Concomitantemente con la “obligación–derecho” descrita, existe el imperativo legal de presentar la rendición de cuentas junto con la Memoria anual de la gestión de la EFS. Esta se presenta a la Legislatura, la que debería analizar tal documentación y emitir un dictamen aprobando o desaprobando la gestión.

En su memoria renditiva, el OCE debe brindar un reporte detallado de toda la actividad desarrollada en el año, lo que no quita que determinados temas, por su sensibilidad o la afectación de intereses que realmente deban ser protegidos, puedan ser tratados de manera diferente y, hasta inclusive, ser presentados por separado a la Legislatura sin publicación masiva.

2.1.7.2. Mecanismos efectivos de *responsabilización*

Ivanega expresa con acierto que control y responsabilidad pública son elementos necesarios para la sustentabilidad del estado de derecho (2003, p. 3). Agrega Hutchinson que el control se ejerce en busca de lograr la responsabilidad (2005, p. 112). En ese sentido, el Fondo Monetario Internacional ha aprobado un Código de Buenas Prácticas de Transparencia Fiscal (1998) en donde la transparencia fiscal consiste en “mantener la apertura al público respecto de la estructura y funciones de gobierno, intenciones de la política fiscal, cuentas del sector público y proyecciones fiscales.”

Este concepto señala como un principio rector la indemnidad y publicidad de la información, lo que conlleva el mandato de tenerla disponible para el análisis independiente y objetivo de la población. En tal sentido, se detallan las buenas prácticas a observar por las EFS:

- debe emitir informes de auditoría oportunos respecto las cuentas públicas, tanto a la Legislatura como al público en general;
- debe contar con herramientas de auditoría de legalidad y formalidad pero también de rendimiento o gestión;
- debe emitir opinión escrita sobre los hallazgos;
- debe gozar de autonomía respecto al poder administrador e independencia de criterio.
- si la EFS depende de la Legislatura (o de una Comisión formada por los legisladores) la misma debe ocupar un rol activo y responsable en el estudio de las cuentas públicas, atender concreta y diligentemente los informes de la auditoría y hacer responsable al poder administrador por la corrección de las falencias individualizadas.¹²⁴
- despliegue de auditorías con criterio profesional e independencia de criterio, sustentadas en normas de auditoría reconocidas (Lerner y Groisman: 2010, p. 36). Por ello resulta vital que todo OCE apruebe sus propias normas de auditoría, para lo cual proponemos como base las emitidas por SPTCRA en 2019.

¹²⁴ Se aclara que este punto lo indica el Código de Buenas Prácticas del FMI (1998, p. 36), que no contempla otras situaciones jurídicas de las EFS. En nuestro caso, creemos que una mejor posición ostentan los TdC autónomos, que no dependen de la Legislatura para imponer sus recomendaciones al Ejecutivo y que, incluso, tienen facultad sancionadora ante incumplimientos renditivos y jurisdicción administrativa ante irregularidades. Si bien Lerner y Groisman (2010, p. 14) afirman que existe consenso acerca de que la ubicación de las Entidades de Fiscalización Superior en la órbita del Poder Legislativo tiende a su fortalecimiento, las últimas constituciones provinciales sancionadas con posterioridad a 1994 (incluso a la luz de la Carta Magna) definieron órganos de control autónomos, aunque supervisados en sus acciones por parte de la legislatura provincial y con la revisión jurisdiccional de sus actos administrativos.

Si se cumplen las estipulaciones referidas, la *responsabilización* se hace viable aun cuando las EFS solo sigan ostentando en sus leyes orgánicas el control que hemos denominado “tradicional” (de legalidad, formalidad, financiero y documental). Sin perjuicio de ello, es menester recalcar que, tan importante como el diseño técnico de los sistemas de control, resulta que las atribuciones se ejerzan de manera efectiva y eficaz.

De cualquier manera, es dable efectuar determinados aportes para fortalecer la acción de los controles de los TdC. Debe exigirse un incremento al máximo posible de los niveles de transparencia, lo que también importa efectuar cambios en los organismos de control externo, referidos a la calidad y oportunidad de sus informes, y nuevamente analizar la posibilidad de auditar la actividad gubernamental desde la perspectiva de las “6E”. Por ejemplo, un TdC debería comunicar inmediatamente a la Legislatura y a la opinión pública, cuando la Cuenta de Inversión no presenta información referida al cumplimiento de las metas y objetivos previstos en la Ley de Presupuestos ni, tampoco, efectúa la comparación de lo planificado con lo ejecutado y, por tanto, no determina los desvíos y sus consecuencias (Lenardón: 2017, p. 47).

Esta propuesta ha recibido críticas por considerar que se corre un serio riesgo de cogestión y, por ende de “corresponsabilidad” generadas por las recomendaciones para mejorar la administración (Regodesebes: 1984, p. 12). Sin embargo, otros autores indican que tales opiniones no consideran que las propuestas no resultan imposiciones sino justamente aportes de valor agregado (Lerner y Groisman: 2010, p. 20). De cualquier manera, en el futuro debería avanzarse hacia procedimientos que establezcan responsabilidad expresa ante el incumplimiento de las “6E”.

La incorporación de este especial tipo de verificación generará sin lugar a dudas

un importante valor agregado. Pero, para ello se requiere considerar los ámbitos institucionales en donde se aplicará. Los controles tradicionales resultan, en primera instancia, suficientes para generar responsabilidad (Cortes de Trejo: 2008, p. 134). Sin embargo, para lograr la *responsabilización* sería necesario incorporar el análisis de los resultados, ya que resulta fundamental que las actividades cumplan no solo con las metas fijadas: cantidad de vacunas a comprar e inyectar, bancos de escuela adquiridos, rutas asfaltadas, pero también capturas de barcos que realizan pesca ilegal en zona marítima exclusiva, armamento policial) sino que especialmente hayan logrado los objetivos planificados (reducir la tasa de infección en un porcentaje determinado, aumentar la cantidad de alumnos egresados elevando a la vez el nivel mínimo de conocimientos, reducir la tasa de accidentes y los costos del transporte terrestre, y también reducir las pérdidas de la riqueza marina argentina, aumentar la eficiencia policial en la prevención del delito, por seguir el detalle dado anteriormente (Las Heras: 1999, p. 155).

En orden con esta necesidad, no alcanza con que los OCE modifiquen su estructura interna, ni tampoco con meramente disponer realizar las nuevas tareas. Resulta imprescindible que, por un lado, se transforme el modelo de gestión ejecutiva, para incluir en sus metodologías y procedimientos estos aspectos, que debieron considerarse siempre (Torga: 2009, p. 23). Por otra parte, y para coadyuvar a la actividad de control, hará falta que se genere la interrelación que ya hemos planteado, con otros órganos de la hacienda pública pero además, que participen otros actores ajenos pero relacionados con la Administración pero relacionados, para que sumen su acervo de experiencia e información de interés (medios de comunicación, partidos políticos, entidades civiles). Ello requerirá de una adhesión generalizada a pautas éticas compartidas.

En tal sentido, se han sugerido mecanismos novedosos de control. Entre los más llamativos se rescata un “sistema de presunciones en contra del funcionario”

(Nino: 1995, p. 239). En el mismo, una vez que se constata que se ha comprado un bien con precios superiores a los de mercado (o de una base de precios testigos), aunque el procedimiento no tenga ningún tipo de objeciones desde el punto de vista formal, el funcionario responsable deberá explicar que tenía conocimiento de los excesos en lo contratado y, sobre todo, justificar las razones. Caso contrario, se le efectuará un cargo por el perjuicio fiscal.

Entendemos que cambios como éste serían un paso adelante y que costaría mucho instrumentarlos. En cualquier caso, se requeriría una ley que precise tanto el proceso como los derechos y garantías de los controlados. No obstante, compartimos la opinión de Crozier (1984, p. 33) quien indica que “no se cambia la sociedad por decreto” y que la corrupción no se mitigará solamente emitiendo normas que la combatan pues el rol que juega el cuerpo jurídico vigente en un país y en un momento determinado siempre dependerá de los criterios para su interpretación y aplicación, y en este punto son esenciales los valores e intereses de los funcionarios de la gestión y del control (Lerner y Groisman: 2010, p. 46 y Wierna: 2000, p. 3). Por tal motivo, es vital que el acatamiento de las normas no responda únicamente al temor al castigo sino que surja de la plena convicción que al cumplir con ellas se está afianzando el proceso democrático y, con ello, coadyuvando a mejorar la calidad de vida de la población toda.

De la misma manera en que la democracia necesita ciudadanos que la protejan, los sistemas de control requieren funcionarios públicos honestos y diligentes, que se hagan responsables personalmente de los fines del gobierno al que pertenecen. Lógicamente que si las expectativas se depositan solamente en las aptitudes personales de los agentes del estado, el riesgo de fracasar será grande. Por ello habrá de instalarse una cultura que induzca y premie las conductas sustentadas en valores. Montesquieu (1942, p. 26) enseñó que “en un Estado popular no basta la vigencia de las leyes ni el brazo armado del príncipe siempre levantado; se

necesita un resorte más, que es la virtud”. Este esquema debe replicarse en las EFS porque tan importante como la virtud del ejecutante será la del controlante. En ambos casos, la transparencia es fundamental, pues si tanto quien recauda o invierte como también quien los controla deben publicar los resultados de la actividad que les corresponde, la presión social habrá de operar como un condicionante positivo (Ivanega: 2003, p. 35). Claro está que el rol ciudadano debe ser proactivo (para eso el canal de denuncias) y más sistemático (por ello la actividad de las instituciones profesionales).

Un ejemplo a imitar es el de Canadá. Allí, cualquier persona o grupo, puede escribir a la Auditoría General de Canadá y proponer una investigación sobre un tema en particular. El trabajo de la Auditoría es verificar si el gobierno realmente está haciendo lo que prometió que haría por sus ciudadanos. Básicamente, se trata de llevar a cabo una averiguación y luego informarles a los altos funcionarios del gobierno qué están haciendo mal y cómo deberían modificarlo. Luego, los auditores y los funcionarios del gobierno aparecen en público para explicar, respectivamente, cuáles fueron los hallazgos de la auditoría y qué se hará para mejorar la situación (Clark: 2021).

Como hemos señalado, la contracara del dado necesita que los medios masivos de comunicación difundan debidamente estas actuaciones y que la población no solamente tome conocimiento sino que se involucre, analice críticamente y exija las respuestas (Lenardón: 2001, p. 77). Esta segunda parte, si bien es difícil de considerar viable si se piensa al ciudadano aislado, creemos que aumenta su posibilidad de concreción a partir de la participación de las instituciones intermedias, especialmente los consejos y colegios profesionales que deberían ver en esta actividad una forma de cumplir con su responsabilidad social. En todo caso, la presión ciudadana es uno de los pocos aliados que pueden tener los organismos de control cuando la cultura de los funcionarios no se alinea con los valores

morales deseados (Salvo: 2016; p. 45). Esa misma influencia deberá activarse sobre los controladores. Para que ello realmente funcione se requiere de herramientas adecuadas para la toma de razón de los datos, su procesamiento en un lenguaje accesible, y luego la suficiente discusión del contenido (Verón: 2009; p. 21). Aquí, es donde el rol de las instituciones de profesionales, con un estudio permanente y crítico de la gestión pública, constituirá un aporte vital para la ciudadanía y, en sí misma, una actividad de responsabilidad social (García: 2015, p. 46).

En la transición, de cualquier manera, es posible avanzar en determinado tipo de controles, y esto es lo que se propone a continuación.

2.1.8. Control sobre actividades específicas

Deben atenderse especialmente los siguientes aspectos de la actividad estatal, pues es donde se han detectado más habitualmente acciones irregulares. La inclusión aquí de estos aspectos no se basa en la inacción actual pues las EFS efectúan algunas de estas tareas. Lo que se propone es el desarrollo integral, orgánico y sistematizado de las mismas, con la mirada sistémica y la incorporación de nuevas metodologías de control, para acercarnos nuevamente al ente mejor preparado para cumplir con el objetivo de la investigación.

2.1.8.1. Control sobre los ingresos fiscales

En los últimos treinta años los OCE comenzaron a realizar, primero de manera incipiente, y luego ya con mayor profundidad, tareas de fiscalización sobre las actividades generadoras de ingresos. Al margen de la toma de conciencia de la existencia de un vastísimo campo para la ocurrencia de irregularidades, cuestiones de índole macroeconómica también vinieron a justificar el desarrollo del control

sobre los ingresos públicos como instrumento para:

- Coadyuvar a la contención del déficit del Estado y el consiguiente endeudamiento público;
- luchar contra el fraude fiscal (cohecho para reducir ajustes en una inspección, disminuir deudas por parte de quien maneja el sistema, etc.);
- promover conciencia social, haciendo hincapié en los postulados de solidaridad y equidad en la contribución a financiar el gasto público.

La falta de controles ha permitido la ocurrencia de una gran cantidad y variedad de irregularidades llevadas a cabo por los responsables de la recaudación, tanto a nivel de mandos superiores como de los mismos inspectores. En el Anexo I se incluyen algunas de las que tuvieron mayor conocimiento público. Aquí, luego de efectuar las propuestas sobre un correcto sistema de control, se desarrollarán de qué manera es dable prevenir, detectar o sancionar algunas de tales maniobras.

En este sentido, la Declaración de Lima (1977) indica que “las EFS deben ejercer un control lo más amplio posible, de la recaudación de los ingresos fiscales.” Aunque actualmente las labores se asientan en el control de regularidad y de legalidad, también resulta importante que las EFS controlen la relación costos–beneficios de las políticas de recaudación tributaria como la efectividad en el logro de lo previsto en el cálculo de recursos (Lerner y Groisman: 2010, p. 49).

A la vez, también es preciso verificar el trámite de toma de créditos, especialmente cuando se lleva a cabo en mercados externos, ya que los servicios inherentes (profesionales, consultoras, garantías, colocadores en las bolsas extranjeras) se contratan directamente, con altos costos, y generalmente nominados en moneda extranjera.

2.1.8.2. Control sobre los ingresos tributarios

Tradicionalmente el control de los diferentes procesos por los que el Estado se hace de recursos para financiar su actividad, no ha tenido la misma atención que su contracara, es decir la inversión de los mismos. En lo referido a los de carácter tributario, este tratamiento insuficiente proviene de una serie de cuestiones, algunas de índole jurídica y otras de eminente raíz práctica:

- la autorización para recaudar que contiene la Ley de Presupuesto es siempre estimativa;
- los procedimientos tributarios, especialmente los de inspección, ajustes y reclamos judiciales, son complejos, al igual que el trámite administrativo y el registro contable;
- la reducida importancia que otorga el marco normativo al control de aquellos procesos;
- la celeridad con la que se utilizaron las TICs en el sistema de cobranzas pero sin la consiguiente generación de mecanismos de control seguros y automáticos (lo que generó verdaderos feudos de conocimiento de determinadas rutinas);
- la realidad imperante en cuanto a que la mayor parte de los tributos son de autoliquidación;
- La escasa relevancia que se le otorga a la auditoría operativa para verificar los resultados previstos (aunque sean estimados, resultan un parámetro de lo que se esperaba cobrar y se pueden comparar con lo que se logró) (ASOCEX: 2008, pp. 11-12).

En esta tarea, el control de legalidad y la auditoría financiera son necesarios pero resultan claramente insuficientes, debiendo las auditorías evaluar si los procedimientos de recaudación son adecuados y eficaces para generar el mayor volumen posible de recursos por esta vía.

Como aspectos que seguramente habrán de generar algún tipo de restricciones a la auditoría operativa llevada a cabo sobre la actividad de recaudación de tributos, deben destacarse:

- la complejidad del sistema administrativo de recaudación (desde el ingreso por ventanilla bancaria o boca de cobro hasta la carga en la cuenta corriente del contribuyente y su impacto en el acumulado de cada tributo para luego decantar en el total de la recaudación);
- los complicados programas de computación, ya sean adquiridos o desarrollos por el propio organismo de recaudación, que por lo general no consideran las funcionalidades necesarias para los OCE;
- la falta de compatibilidad entre los programas de ejecución utilizados y los de control disponibles o la falta de disposición de los “códigos fuente” para poder generar un programa de verificación a medida;
- la continua actualización de los archivos (bases de datos) en donde se vuelcan los créditos y pagos de los contribuyentes, lo que complica obtener datos históricos, si el sistema no está debidamente diseñado;
- el desfasaje entre los registros de la administración tributaria y el órgano encargado de contabilizar y realizar el control interno, incluyendo criterios disímiles de imputación (distinto momento para considerar el “ingreso”, por ejemplo, en las compensaciones o en los pagos sin identificación del contribuyente);
- el galimatías del derecho sustantivo, con normas poco claras para definir hecho imponible y, especialmente, el quantum por tributo y por contribuyente;
- la vorágine con la que se modifica la norma tributaria (leyes, decretos y, especialmente, resoluciones) que alteran constantemente el escenario objeto de auditoría;
- la caprichosa reglamentación de los procedimientos que tornan complejo el

cumplimiento por parte del contribuyente y habilitan nichos de discrecionalidad;

- la ausencia de estadística comparativa, sea con períodos anteriores o sea con otros entes similares (de otras provincias, por ejemplo);
- en los entes municipales (especialmente en los más pequeños), las dificultades propias de la actividad tributaria sumada a la escasez de personal capacitado y de recursos materiales.

Sin perjuicio de tales limitaciones, o tal vez por ella, el profesional que lleva adelante su auditoría operativa sobre las actividades de recaudación debe desarrollar su análisis con el fin de pronunciarse sobre la performance en términos económicos, especialmente sobre la eficacia para la obtención de los ingresos fiscales, la evaluación sobre el nivel de riesgo (lo que surge de la percepción de la calidad del ambiente de control y de la fortaleza del control interno) y la suficiencia de la actividad desarrollada. En tanto fuera posible (y sin caer en la cogestión) también sugerirá la implementación de mejoras prácticas.

En esa tarea, deberá auscultar cada una de las etapas de la administración tributaria, desde la previsión del estimado presupuestario hasta lo efectivamente recaudado, considerando particularmente:

- proyecciones realizadas para estimar la recaudación anual, por cada impuesto y en total;
- en el caso de tasas, determinación del costo de los servicios a brindar;
- base de datos de contribuyentes;
- relevamiento de las declaraciones juradas en los impuestos auto declarativos y registración del crédito tributario en el sistema de cuentas tributarias;
- confección de las liquidaciones administrativas para los tributos que las requieren y registración del crédito tributario en el sistema de cuentas

tributarias;

- diversos medios por lo que se produce la efectiva registración e información que envían los agentes responsables;
- carga del ingreso a la cuenta corriente, al acumulado del tributo y su contabilización;
- control de declaraciones juradas y del análisis preventivos;
- evaluación del proceso, definición de los contribuyentes a inspeccionar, asignación de inspectores;
- velocidad con la que se detectan los contribuyentes o responsables que no cumplen con sus obligaciones formales o sustantivas, como así también tiempo y forma en que se reacciona;
- resoluciones emitidas: causas, tributos, montos;
- recursos de los contribuyentes: tiempo y forma de resolución;
- actividades especiales y procedimientos diseñados: regímenes de retención, percepción, compensaciones.
- créditos prescriptos por inactividad del fisco;
- procuración de créditos: designación de apoderados, adjudicación de casos, actuación de los procuradores en etapa prejudicial (convenios con contribuyentes deudores y cobro de honorarios) y judicial (desistimientos, caducidad de instancias, montos cobrados, promoción de continuidad);
- resultados de las actividades de verificación y control de contribuyentes: ajustes realizados vs ajustes previstos;
- atención al contribuyente y respuestas a sus consultas;
- logros alcanzados en el período considerado en comparación a los objetivos planificados.

Si bien la descripción de casos reales puede tornar en casuística esta investigación y extenderla en demasía, se desarrollan los casos analizados más paradigmáticos para la propuesta en términos generales que se acaba de realizar.

1. Reducción del ajuste fiscal realizado por un inspector a cambio de cohecho:

es, tal vez, uno de los casos más difundidos en la actividad privada y que, sin embargo, tiene menos casos denunciados. La razón radica en dos cuestiones: por un lado, porque si el fiscalizado accede al injusto, no querrá que se descubra y, por lo tanto, no denunciará el hecho; por lo opuesto, aun no aceptando el arreglo espurio, estará poco dispuesto a exponerse al enojo del agente (y normalmente de su superior) denunciando el intento, sin contar con pruebas.

Del relevamiento realizado a nivel país, este control prácticamente no se ha realizado, ni siquiera a nivel Nación, con la AFIP, lo que solamente deja la prevención al sistema de control interno y, en menor medida, a la denuncia del privado. En este caso, el control de la EFS debe extenderse hasta el quehacer de la fiscalización, verificar selectivamente una serie de inspecciones iniciadas, contar con la documentación que establece preventivamente los ajustes que pueda tener la actividad y luego comparar los logros de la tarea del inspector. Esto requiere de personal dedicado y especializado en temas tributarios.

2. Reducción de montos de deudas, ingresando al sistema de administración tributaria o vía compensaciones espurias:

en estos casos se requiere de un conjunto de personas, algunas de las cuales deben tener contacto con los contribuyentes (o sus asesores tributarios) y otros manipular el sistema informático (normalmente, alguien de área de Despacho también se encuentra involucrada). Además, es preciso un débil sistema de control interno. Aquí, la tarea de la OCE pasará por verificar las modificaciones ocurridas en las cuentas corrientes y analizar si cuentan con los antecedentes documentales necesarios. Una tarea preventiva consistirá en instrumentar programas de prueba respecto al proceso de carga, impacto de las novedades y accesos permitidos para realizar las modificaciones. En definitiva, las propuestas realizadas arriba reducirán la

posibilidad de ocurrencia de estas irregularidades, mejorando la gestión de la recaudación y las importantes pérdidas sufridas, muchas veces sin ser advertidas.

125

3. Demoras excesivas o inactividad de los procuradores en ejecutar las acreencias delegadas: se ha advertido a través de las tareas de control del TdC de la Provincia de Entre Ríos que en esta actividad se producen una serie de irregularidades que, si bien no configuran un perjuicio *per se*, denotan la existencia de arbitrariedad. Entre ellas se encuentra la inexistencia de un criterio uniforme para “pasar” a apremio fiscal a los contribuyentes, verificándose casos con considerable demora en el pago a los que, incluso, ni siquiera se les ha intimado el pago; otra situación se da con la designación como abogado executor a determinados profesionales con vínculos con autoridades políticas, a los que se les asigna la mayor cantidad de casos por montos más importantes. En tales situaciones, se ha advertido sobre las irregularidades procurando prevenir daños a la hacienda pública. Sin perjuicio de ello, las observaciones más profundas radican en la detección de un buen número de abogados con numerosas planillas de apremio sin actividad o con actividad mínima, lo que provoca no solo pérdida de recaudación a partir de la prescripción del derecho fiscal sino que, se adiciona el costo del trámite judicial y de los honorarios del abogado defensor, cuando se produce la caducidad de instancia. Aquí, la tarea de los OCE requiere contar con profesionales de la especialidad que sigan periódicamente la actividad, detecten a los incumplidores y señalen a los funcionarios públicos que, primero los designan (aun cuando ya se ha verificado su negligencia) y luego no supervisan su performance. Nuevamente, las actividades detalladas de manera genérica

¹²⁵ De los casos analizados surgió que las maniobras llevaban un largo tiempo de realización y que, por lo general, no fue posible recuperar todo el dinero no ingresado al erario como así tampoco detectar a todos los contribuyentes involucrados, siendo en algunos casos, solamente posible detener las acciones y atacar los casos más recientes. También es dable decir que, en la mayoría de estas situaciones, las irregularidades salieron a la luz por un empleado leal y no como producto del funcionamiento del sistema de control

anteriormente también están pensadas para estas situaciones.

Además, de las mencionadas, se han registrado pérdidas en otras áreas de la gestión tributaria que, aunque no en todos los casos demostraron una intencionalidad de daño, sí verificaron una negligente administración y, por lo tanto, deben ser analizadas de manera crítica. Existen tareas como el control de montos prescriptos, modificaciones en menos de la base imponible o del propio impuesto, control del accionar de los procuradores y hasta el análisis del sistema de recaudación y de su sustento tecnológico, actividad ya desempeñada en algunos TdC y que han permitido reducir los ámbitos de corrupción en los organismos de recaudación (v.gr. Mendoza, Chaco, Entre Ríos).¹²⁶

2.1.8.3. Control sobre contratos públicos y obras públicas

La obra pública resulta en general una de las áreas que adquiere mayor importancia desde el punto de vista del dinero que involucra, a la que suma una trascendencia por los efectos que tienen en el mercado, especialmente, en el conjunto de proveedores del Estado.¹²⁷ La existencia de irregularidades es un hecho que se da tanto en la connivencia de las empresas que se presentan a pujar como en el cohecho que se establece para adjudicar e, incluso, en áreas descentralizadas (como hospitales o dirección de vialidad, por ejemplo) para pagar las facturas.

¹²⁶ En este sentido, resultará necesario definir una frontera entre el análisis global de política económico-fiscal y el referido a “administrabilidad” (por ejemplo no perseguir a morosos o dejar caer créditos impositivos sobre empresas convocadas o en juicio, etc.). En este sentido, hay aspectos que a nivel nacional sí podría llevar a cabo la Oficina de Presupuesto del Congreso, mediciones entre recaudación efectiva y potencial, etc., por lo que debería efectuarse una serie de definiciones de competencias y roles para evitar redundancias o superposiciones con los denominados Consejos Fiscales (Asensio: 2008).

¹²⁷ Se ponen en juego cuestiones tales como competencia abierta, promoción de la actividad privada, creación de fuentes de trabajo, entre otras.

Por eso es que este tipo de contratación pública adquiere su especial clasificación como una zona en donde el riesgo a la existencia de corrupción es elevado, en virtud de lo cual, el primer requerimiento habrá de pasar por fortalecer el sistema de control interno, amplificar la transparencia del proceso y asegurar el acceso al control, incluyendo las etapas iniciales, en donde se proyecta el trámite (Contraloría General del Estado de Ecuador: 2014, 21). De nuevo, el control de regularidad es importante, al control ex post hay que desarrollarlo pero ambos son insuficientes para prevenir, detectar irregularidades y evitar la ocurrencia de un perjuicio para el fisco. Este análisis puede trasladarse a todo proceso de compra de bienes y servicios.

Aún con las limitaciones harto conocidas de la gestión de compras, el procedimiento de licitación pública sigue siendo hoy, en comparación con aquellos que están diseñados en las normas positivas, el que sigue brindando más posibilidades de que la Administración logre la oferta más conveniente. Por ende, si el organismo interesado en los bienes a adquirir elige un trámite de compras previsto para operaciones de menor monto económico, se deberían investigar las razones.¹²⁸

En lo que hace a obras públicas, una cuestión previa para que la tarea de control tenga éxito es la existencia de normas adecuadas que regulen su administración y construcción. En tal sentido, la estandarización de los pliegos de las licitaciones es importante pero éstos deberían ser evaluados por personal idóneo en el tema

¹²⁸ Aunque no forma parte de los objetivos de este estudio, es preciso advertir que, dadas las características que toman los proveedores del Estado, en donde muchas veces cotizan en conjunto a través de asociaciones de colaboración empresarial (por ejemplo, en obras públicas), en otros casos formando entidades civiles que los agrupan o, simplemente porque se comunican con fines de consensuar posturas, la licitación pública no siempre asegura el menor precio (si bien no se ha realizado un estudio estadístico es posible suponer que sucede lo contrario) por lo que una tarea importante a realizar sería desarrollar otra metodología de compulsas de precios que le permita a la Administración Pública obtener las mejores condiciones que procura, tanto en calidad como en cantidad.

perteneciente a la OCE. Esa verificación previa se torna fundamental en los pliegos especializados (el de “Condiciones Particulares” y el de “Especificaciones Técnicas”), mediante la cual se debería evitar que, por vía de la exigencia de requisitos de imposible cumplimiento para la mayoría se direcciona la contratación hacia un proveedor en particular. Asimismo, resulta útil para impugnar adjudicaciones irregulares mediante evaluaciones amañadas. Si bien, lógicamente, esto es una tarea previa (y preventiva), la incorporación del control desde su origen de las contrataciones de alta significación económica (que ya hemos comentado) dentro de algunas constituciones estadales o provinciales puede resultar un excelente modelo.¹²⁹

Para este tipo de contratación, el control de legalidad sigue siendo necesario, pero nuevamente no suficiente en miras al objetivo que procuramos. Debe incorporarse el estudio sobre los costos de la obra, la calidad de su ejecución y los tiempos empleados para finalizarla. Cuanto mayor es el plazo que media entre su replanteo y su conclusión, más importante se torna el análisis de los recargos financieros y los mayores costos o las redeterminaciones¹³⁰ reconocidas. Se ha tomado nota de hechos en donde el responsable público acepta el pago de conceptos como los indicados sin justificación alguna, a cambio de una porción de éstos. Como no existe actualmente un control interno especializado sobre la procedencia de los mismos, las posibilidades de detección se reducen considerablemente.

En cuanto a los precios abonados y aún en el caso donde a los TdC no se les permite opinar sobre el mérito y oportunidad, es posible efectuar un aporte de valor

¹²⁹ El art. 213 del texto de la Constitución de la Provincia de Entre Ríos, es un excelente ejemplo para utilizar en tales trámites.

¹³⁰ El término “redeterminación” se usa en las contrataciones de obra pública para señalar el proceso por el cual se actualizan los precios de la obra realizada desde la fecha de contratación (u oferta) hasta la de los vencimientos de los respectivos certificados de obra.

mediante la verificación crítica (con personal especializado en construcciones) del estudio económico desarrollado por el ente responsable de la contratación y aceptación de los certificados de obra. Luego, será necesario contrastar el monto adjudicado con el definitivamente pagado y requerir las justificaciones objetivas de los desvíos.

Respecto a la calidad de ejecución, una de las mayores falencias de la obra pública y que ha generado más perjuicios a la población, no solamente en términos económicos sino también en vidas perdidas (rutas y calles), condiciones de vida (cloacas y casas) es la inspección de obra. Aquí, los órganos de control externo deberán desarrollar tareas para disminuir al máximo posible las omisiones en la detección de falencias y llevar a juzgamiento a los funcionarios que, por negligencia o dolo, permitan que los contratistas se enriquezcan a costo de obras que se destruyen o inutilizan mucho antes del plazo de duración para un trabajo correctamente ejecutado.

Otro aspecto a considerar en este tema es que, aunque la auditoría de regularidad debe, como parte del conocimiento del ente objeto de verificación, evaluar la fortaleza del sistema de control interno (primeramente dirigido a constatar el respeto de la normativa y su reflejo fidedigno en la contabilidad), el control de gestión requiere analizar si el sistema organizacional de la oficina contratante brinda una razonable seguridad en cuanto al cumplimiento de las cláusulas contractuales y si éstas se encuentran debidamente orientadas hacia la consecución de la excelencia.

De la misma forma, el control deberá evaluar si el trámite ha respetado los principios formadores que debería reunir todo trámite de adquisición de un bien o servicio, como son: la definición concreta y objetiva de las necesidades públicas a satisfacer; el monto total de la compra; la forma en que se asegura el acceso

masivo a la licitación (publicidad); la transparencia en todo el procedimiento; la igualdad de trato para todos los interesados; la preferencia por la oferta económicamente más ventajosa para el Estado; y la adecuación del precio adjudicado a los parámetros de mercado, etc.

Adicionalmente, y en virtud del incipiente uso de los esquemas de colaboración público – privada, que especialmente se conforman para la ejecución y su correspondiente financiación de grandes obras de infraestructura, la auditoría operativa (en este caso entendida como el control de gestión al que se incorpora la oportunidad y pertinencia, es decir, la concreción oportuna de la obra que la población está necesitando) constituye un instrumento idóneo para analizar el beneficio generado para la población y como asimismo que la obra tenía viabilidad técnica y económica.

En conclusión, una auditoría de estas características sobre las contrataciones públicas permitirá obtener respuestas respecto de las siguientes cualidades del gasto:

Economía: ¿el precio adjudicado era el menor? ¿cuál fue el desvío respecto al presupuesto oficial? ¿este presupuesto oficial se determinó razonablemente conforme los precios de mercado? ¿cuál ha sido el costo real de ejecución del contrato?

Eficiencia: ¿los recursos utilizados guardan relación con los resultados obtenidos en cuanto a la producción de bienes y servicios (unidades físicas)? ¿cuál fue el desvío respecto a la previsión? ¿este análisis permitirá establecer las ineficiencias derivadas, por ejemplo, de negligencia al planificar?

Eficacia: ¿cuáles han sido los efectos logrados? ¿cuál ha sido el desvío entre estos y lo planificado? ¿cómo ha contribuido al programa anual y a las políticas públicas?

Pertinencia: ¿en qué grado la finalidad de la contratación está en línea con la evolución de las distintas prioridades de la población?

Utilidad: ¿qué impacto real ha tenido la provisión contratada en la satisfacción de las necesidades públicas para las que estaba pensada? Este concepto, junto con el anterior, conforma el concepto de efectividad.

Oportunidad: ¿el momento elegido era correcto?, ¿se cumplió con los plazos propuestos de manera que el bien o servicio estuvo disponible cuando la sociedad lo requería? A esto Las Heras lo llama Ejecutividad.

2.1.8.4. Control desde el origen de contrataciones de alta significación económica

Como se anticipó, una novedad que fue evaluada de manera muy positiva cuando fue ejecutada¹³¹ fue el control de las contrataciones de alta significación económica desde su origen (es decir desde que se efectúa el requerimiento por parte de la oficina interesada y se comienza con el trámite de la compra que concluirá con la licitación) (Lenardón: 2017, p. 54). Esta posibilidad se estableció para los procedimientos de provisión de bienes y servicios que, por su naturaleza, afecten grandes recursos en tal entorno institucional.

Entre lo más destacado que puede mencionarse es que la norma referida establecía, a partir de la experiencia en el control de las licitaciones, que los funcionarios responsables de los trámites de compra debían remitir el expediente pertinente al Tribunal de Cuentas con el proyecto de pliego, antes de su aprobación. Con esto obviamente, se procuró evitar la tendenciosidad en el

¹³¹ Concretamente, en la Provincia de Entre Ríos, a partir de la Acordada Nº 284/16 TCER, se aplicó durante aproximadamente dos años.

establecimiento de requisitos, que direccionaran hacia determinado proveedor lo que fue detectado y evitado en procedimientos de singular magnitud.

Siguiendo con el caso comentado, y para evitar la crítica consabida respecto a la gestión, se determinó que las observaciones no resultaban vinculantes pero que, como por mandato legal, el TdC se reservaba el control ex post, todo lo actuado se tendría en cuenta. En tal experiencia, también tuvo un fundamental peso la opinión pública que, al conocer las observaciones realizadas, generó una crítica social que motivó a las autoridades superiores a suspender los procesos que mostraban signos de irregularidades, lo cual ratifica la utilidad y necesidad del control social tanto en lo que refiere a la actividad de los órganos gestores como la de los responsables del control.

2.1.8.5. Control de empresas con participación estatal

Otro tema que debe considerarse es la auditoría sobre las empresas con actividad económica en las cuales el Estado es dueño o socio mayoritario. En tal sentido, Argentina desarrolló en la primera década del siglo XXI una política de estatización de empresas (Aerolíneas Argentinas, algunas líneas férreas, etc.) y mantuvo otras preexistentes, por lo que tales actividades tienen clara incidencia en los presupuestos públicos.

Sea por el mismo proceso o porque mantuvieron la tradición traída desde el siglo anterior, las provincias argentinas también cuentan en su acervo con una cantidad importante de entidades que desarrollan actividades empresarias (eléctricas, de agua potable, es decir de servicios públicos, otras de naturaleza social, como instituto de acción social, compra y venta de tierras para familias de escasos recursos, pero también otras de índoles comercial, como seguros generales y de vida, tarjetas de crédito, aerolíneas, laboratorios medicinales, entre otras que

abarcan un abanico extenso de quehaceres). A ellas podrían sumarse los fideicomisos, las entidades financieras y algunas compañías mineras que existen tanto en Nación como en algunas provincias.

Las que normalmente presentan un desafío son las empresas conformadas como sujetos del derecho privado y, en especial las sociedades anónimas. Aquí se ha argumentado que, por la Ley General de Sociedades, estos sujetos están bajo la superintendencia del registro público de comercio, lo que si bien no deja de ser cierto, en cuanto a las formas que deben cumplir al respecto, no debe habilitar lo que Rezzoagli llama “huida hacia lo privado” (2009, p. 23), en donde los funcionarios pretenden poner bajo el velo de la gestión privada todas sus decisiones, avalados por la aprobación de la Asamblea General Ordinaria tanto de los Estados Contables como de la Memoria. En estos casos, dado que el Socio Mayoritario es el propio Gobierno y que, por tanto, su representante es la máxima autoridad del Poder Ejecutivo, se pretende determinar que las actividades desarrolladas para conseguir los resultados no pueden estar bajo el control de las OCE.

A pesar de su naturaleza jurídica, el hecho innegable del manejo de fondos públicos, delegados para el cumplimiento de una tarea específica, justifica que deban estar sometidas al control y que los directivos de estas empresas (más allá de su encuadre en la Ley General de Sociedades) también sean funcionarios públicos con los deberes de diligencia aplicables a la actuación en el Estado.

El control externo debería ejercerse una vez finalizado el período y efectuada la rendición pero anticipando su conclusión lo más posible a los hechos. A la vez, y de alguna manera, debe lograrse extender las verificaciones a los conceptos que venimos insistiendo respecto a la excelencia de la gestión.

La generación de recursos, la realización de negocios que se apartan de los objetivos estatutarios de la empresa, las operatorias de compras (que muchas veces siguen el camino de la excepción o que cuentan con límites de autorización aún superiores a los del propio Gobernador), pago de publicidad innecesaria o sin un estudio previo respecto a la pertinencia y oportunidad, un régimen de viáticos sin requisitos a cumplimentar, especialmente en cuanto a la justificación del viaje y a las personas que acompañan a los funcionarios, el uso de los vehículos de la empresa, son alguno de los aspectos más relevantes en donde se han detectado irregularidades y es en donde las EFS deben contar indudablemente con capacidad normativa para controlar y sancionar las anomalías detectadas. En el mismo sendero, el control de gestión también será una herramienta poderosa, una vez que se permita contrastar el presupuesto con los logros, principalmente en unidades físicas y objetivos alcanzados (Pernasetti: 2014, p. 34). Nuevamente, en este último sentido se requiere de una norma que habilite las potestades y ésta es la propuesta, si lo que se pretende es evitar la ocurrencia de hechos de corrupción.

2.1.8.6. Control sobre los servicios públicos gestionados a través de entes instrumentales (empresas, fundaciones, etc.) o mediante concesionarios

En lo que ha transcurrido de esta centuria, y con alguna concreta excepción se verifica en América del Sur toda y especialmente en Argentina, un incremento de entes, con diferentes conformaciones sociales pero con patrimonio social mayoritariamente público (cuando no es el único socio) se estatuyen con el objetivo de prestar un servicio público como la energía eléctrica, el gas natural comprimido, aguas y cloacas, sanidad y limpieza, entre los más importantes. Una vez la decisión de que la prestación habrá de ser desarrollada por el Estado, la justificación se sustenta en la mayor eficacia gestora de dichas organizaciones que, presumiblemente, adquieren como consecuencia de su autonomía y flexibilidad,

las que vienen diseñadas así por el derecho comercial.

Empero, aquí también se aplica lo dicho en el acápite anterior, en cuanto la “huida hacia lo privado”, más que con la finalidad de mayor eficiencia y eficacia con la real intención de obviar las formalidades y el consiguiente control previstos en el derecho público (Rezzoagli: 2009, p. 23). Por ende, control debería estar atento e impedir que el aprovechamiento de este tipo de entidades instrumentales habilite la opacidad y el deber de *responsabilidad*. La gestión mixta debe generar más y no menos obligaciones: obtener lucro para ser competitivo y, por ende sustentable, pero también cumplir con el adecuado manejo de los fondos del Estado.

Por ello, se requiere implantar un sistema de control que integre a la auditoría interna, responsabilidad de la autoridad de la organización, con el control externo, lo concerniente a la cuestión operativa. La experiencia ha mostrado la constitución de este tipo de sociedades para justificar el negociado de un funcionario. Por tanto, el control deberá ejercitarse desde el momento en que se decide su conformación, el tipo social electo, el proceso de formación, las inscripciones pertinentes, el aporte de Capital, pasando por la ejecución de sus rutinas hasta llegar a los estados contables y las asambleas que analizarán la gestión anual.

En estos casos se impone, al igual que lo dicho para el caso de las empresas públicas, de una auditoría integral: por un lado, sobre la corrección de la información financiera (y su correspondencia con la documental base) y el acatamiento legislativo; y, por otra parte, constatar que la gestión ha procurado los principios de excelencia. Por último, contrastar logros contra los objetivos planificados y requerir explicaciones de los desvíos, estableciendo en su caso, las responsabilidades consecuentes.

De similar manera, si bien las empresas concesionarias de servicios públicos tienen

un estatus privado, sus tareas (al menos la relacionada con la concesión) deben poder monitorearse, ya que existe un vínculo contractual cuyos resultados habrá de repercutir en la población. En este caso, las verificaciones a realizar son réplicas de las que hemos visto en otros casos:

- Establecimiento de la necesidad de prestar el servicio;
- Análisis de la factibilidad de que lo realice directamente la Administración;
- En caso negativo, definición de los objetivos que se procuran con la concesión y de las características de la empresa que debería asumirla;
- Confección de la documentación necesaria para la convocatoria a oferentes;
- Evaluación del estudio técnico realizado para determinar costos de la prestación, matriz económica y definición de los valores económicos de la operación;
- Proceso licitatorio y adjudicación. Conformación de garantías suficientes;
- Análisis de la ejecución del contrato y de los precios cobrados;
- Análisis de la relación calidad – precio con la que se desempeña el concesionario;
- Quejas y presentaciones de los usuarios;
- Procesos contenciosos (tanto administrativos como judiciales) por los que ha debido atravesar la empresa.

Por otra parte, resulta vital analizar periódicamente la ecuación económica desarrollada por el contratado para validar la tarifa que estipula; lo que servirá tanto para acreditar la sustentabilidad del equilibrio financiero del contrato como para asegurar el uso del servicio por parte de los usuarios (ASOCEX: 2008, P. 21).¹³²

¹³² Como reflexión al margen, parece conveniente efectuar una revisión de la actual organización administrativa del sector público argentino tendiente a limitar y simplificar las múltiples tipologías existentes y a establecer una correspondencia lógica entre la forma jurídica empleada, la normativa general y contable aplicable y la actividad realizada.

2.1.8.7. Control de instituciones e individuos beneficiarios de subsidios

Tal vez constituya ésta una de las primeras actividades que desarrollaron históricamente los organismos de control externo de la hacienda pública. Sin embargo, y con todo lo básico que resulta, aún es dable percibir como, en la mayoría de las provincias, se pierden ingentes recursos por falta de una actividad eficiente en la exigencia de rendición y en la verificación de las realizadas. Así, por aplicación del criterio de selectividad, se dejan sin controlar una cantidad enorme de ayudas financieras de monto poco significativo cuando se las considera individualmente pero que se tornan más que importantes al considerar que se otorgan a un mismo sujeto o grupo familiar, por ejemplo. En estos supuestos, la falta de un registro mínimo de seguimiento de los subsidios, por concepto y por beneficiario, impide efectuar una mejor tarea. A ello, se suma la falta de sanciones para las demoras en la presentación de la rendición y, en función de la extemporaneidad en el control, se pierde la oportunidad de verificar la pertinencia del gasto con respecto a la solicitud realizada. Aquí debe tenerse en cuenta que no se cuestiona la ayuda a una persona necesitada, especialmente cuando se trata de cuestiones de salud pero lo que sí debe verificar el OCE es que, justamente, el destino sea real y luego se cumpla. La irregularidad priva al Estado de su objetivo e impide que otros sujetos que realmente lo necesitan obtengan el beneficio. Por lo tanto, no solamente se trata de cuestiones financieras sino de coadyuvar con los objetivos políticos de la gestión pública.

Como se indica, los OCE deberían contar con la facultad de verificar y opinar si el destino de los fondos transferidos por el Estado se corresponde con el objeto para el que fueron solicitados. Especialmente cuando los montos otorgados son significativos (en valores absolutos o con relación al patrimonio empresarial) la facultad de control debería extenderse a verificar la actividad integral del privado, no para emitir un dictamen aprobando o desaprobando la misma, sino justamente

para corroborar que el destino dado a los fondos públicos se corresponde con el pedido realizado. Antes, también deberían evaluar la documentación que permitió su otorgamiento para verificar que efectivamente se cumplieron los requisitos exigidos y, en su caso, si no existía otra persona con mayores derechos a recibir la ayuda o financiamiento.

Cuando no se cumplieren con los objetivos para los que fue entregado, debería exigirse el reintegro con más los accesorios pertinentes, como asimismo, la inclusión en una base de datos para suspender ayudas oficiales por un tiempo determinado. En línea con ello, debería sancionarse a los funcionarios que otorgan las ayudas sin verificar la realidad del pedido y, en otros casos, aun cuando no se ha rendido y aprobado el subsidio anterior.

2.1.8.8. Control del contenido de las declaraciones juradas patrimoniales

La normativa actual requiere, en general, que todo funcionario que asume en un cargo deba presentar su declaración jurada respecto a los bienes que forman parte de su patrimonio, la que debe modificarse ante cada novedad y, también al concluir su mandato. El problema con tal legislación (provincial)¹³³ es que, bajo la justificación (relativamente razonable) de cuidar la intimidad de las personas, se establece que la documentación habrá de permanecer cerrada, salvo que un fallo de la Justicia habilite su apertura. Este esquema resulta de poca utilidad pensando en utilizarlo como insumo en la lucha contra la corrupción.

Claro está, se piensa como una herramienta para verificar la razonabilidad del patrimonio del funcionario con relación a los ingresos obtenidos en cada año de gestión (sea que provengan de su actividad pública como privada, si la tuviera). Claramente, se presenta una limitación importante al conocerse el uso de

¹³³ Tanto en la Nación como en algunas pocas provincias, son de acceso público por internet.

prestanombres que aceptan, a cambio de un pago, figurar registralmente como titulares de los bienes. Ello deberá combatirse solicitando la justificación de los ingresos de estos, necesarios para las tenencias que denuncian.

Una posibilidad mejoradora de la situación se daría al autorizar a las EFS a que pudieran contar con la información, de manera anual, de tal manera de seguir el crecimiento patrimonial del funcionario (y su grupo cercano), y contrastarlo con los ingresos declarados. En este caso, creemos que el bien jurídico protegido, que es defender la integridad del patrimonio estatal, debe imponerse por sobre un derecho de reserva de personas que han aceptado ocupar un cargo de exposición pública y que, por la particularidad de que administran o toman decisiones respecto a recursos delegados, no pueden tener el mismo tratamiento que un ciudadano común. Por su singular situación ocupacional, se le deben imponer los principios de transparencia y responsabilidad (Contraloría General del Perú: 2010, p. 6). En este caso, si bien parece poco probable que un corrupto informe los bienes adquiridos con recursos obtenidos a partir de actividades ilegales, de cualquier manera es un procedimiento que debe desarrollarse para evitar que luego aparezcan bienes sin justificación (la utilidad de este control se incrementa notoriamente con el transcurso del tiempo y máxime si se estira el horizonte luego de finalizado el mandato).¹³⁴

2.2. Mejoras para la Auditoría General de la Nación

Del diagnóstico realizado con la idea de enfrentar a las EFS con la corrupción administrativa, surge la existencia de debilidades. Por ende, para encarar esta ímproba labor de manera efectiva, deberían promoverse alguna o todas estas actividades:

¹³⁴ En tal sentido, no pretendemos mantener a una persona que ha sido funcionario público bajo una censura eterna pero bien podría prorrogarse la competencia de las EFS por el tiempo de prescripción de la acción pública (diez años).

- Fortalecer el sustento legislativo, acatando el art. 85 CN, de tal modo que la AGN pueda ejercer su rol de órgano rector del sistema de control externo del Sector Público Nacional de manera independiente (Lerner: 1996, p. 125).
- Dotar a la AGN de legitimación procesal activa (Cortés de Trejo: 2008, p. 134).
- Establecer un procedimiento distinto para el nombramiento de quienes forman el Colegio de Auditores (incluido su Presidente), que sea de trámite abierto y con amplia difusión y considere la idoneidad y capacidad puesta de manifiesto en el pasado.¹³⁵
- Cumplido lo anterior, debe trabajarse en habilitar actividades para que el público conozca las tareas que desarrolla y los resultados que se han obtenido hasta el momento, con identificación de las limitaciones que han impedido mejor performance (Verón: 2009, p. 36).
- Deben elaborarse estrategias para lograr *accountability* horizontal, generando confianza en los *stakeholders*, lo que abonará las relaciones cooperativas con las instituciones intermedias en particular (Accifonte: 2013; p. 41).
- Resolver las dificultades que surgen de la falta de conformación de la Comisión Nacional de Ética Pública¹³⁶.
- En el nivel regional, favorecer las instancias de revisión entre pares. Las EFS de Colombia, Perú y España han brindado informes sobre los beneficios de esta actividad respecto de la mejora en su performance (Shalta: 2018).
- Recuperar la contabilidad de cuentadantes: tal sistema tiene por finalidad explicitar y llevar registro de cada instancia de las operaciones hacendales

¹³⁵ Debe considerarse la buena experiencia de la selección por el Colegio de la Magistratura de Entre Ríos, para la elección de vocales y fiscales del TdC, con una integración especial que agregue representantes de colegios y consejos profesionales como así también de los claustros académicos y de entidades civiles sin fines de lucro con interés en temas de control.

¹³⁶ Punto recomendado oportunamente por el Informe del Mecanismo de Seguimiento de la Convención Interamericana contra la Corrupción.

que implique una rendición y explicación fundada y documentada del proceder de los agentes y funcionarios; subsistema que, además, debe compatibilizarse con las otras ramas o subsistemas para cerrar el círculo del control. Su desaparición ha restado transparencia a la gestión nacional, abandonando uno de las más importantes fuentes de información del Estado, a la vez que se eliminaron pistas de auditoría, con lo que se facilitó que más hechos irregulares pasen desapercibidos (2018, p. 136).

2.3. Mejoras para los Tribunales de Cuentas

Los controles típicos de los TdC se orientan a los aspectos legales, formales, numéricos, contables y documentales; situación que plantea restricciones a la fiscalización y que reduce las posibilidades de obtener mayores y mejores logros en la detección y sanción de las irregularidades. En general, las constituciones provinciales o las cartas orgánicas de las EFS, les vedan a estas la posibilidad de emitir opinión sobre el mérito y la conveniencia de las acciones gubernamentales.

En contra de esto, es generalizado el consenso de los OCE de Argentina¹³⁷ que ni la ausencia de mandato ni la restricción explicitada antes, como la limitación referida en el párrafo anterior, deberían impedir que se efectúen valiosas e importantes contribuciones (SPTCRA: 2017, p. 26). Así, del relevamiento efectuado sobre las funciones y facultades que ostentan estos organismos, surge la posibilidad de realizar tareas adicionales a las tradicionales, sea en carácter de asesoría o por pedido del Gobernador o la Legislatura. Estas pueden consistir en auditorías financieras, de conformidad y, también de rendimientos o resultados. Incluso, algunos TdC ya hoy incorporan recomendaciones en sus informes, actitud que ha aportado valor agregado en el proceso siempre dinámico de obtener el

¹³⁷ Cfr.: Secretariado Permanente de Tribunales de Cuentas, IETEI: publicación de trabajos de Congresos Nacionales y de Jornadas de Actualización Doctrinaria.

mejor alcance posible en la administración pública (Salvo: 2016, p. 54).

Desde luego que la mejor situación jurídica para el controlador sería que existiera una ley que habilitase este especial tipo de actividad y la posterior propuesta de puntos de mejora para el auditado, que fueran de cumplimiento obligado, con la definición de responsabilidad ante determinadas falencias en el alcance de las metas previstas. En todo caso, las EFS habrán de reinterpretar si sus leyes orgánicas les brindan el sustento para ampliar sus funciones y, en caso afirmativo, diseñar los mecanismos para ejecutarlas (INTOSAI: 2001, 4).

En la transición, cuando el entorno donde se trate lo haga posible, entendemos que se debe pensar en un procedimiento que viabilice la verificación del logro de las "6E" sin extralimitarse en su mandato legal y sin que se pueda acusar al OCE de intromisión en la gestión (Las Heras: 1999, p. 121). En esta propuesta, las EFS generarán una serie de insumos valiosos que, una vez comunicados a los funcionarios responsables, proveerán un punto de vista profesional y autónomo, de vital apoyo para el funcionario que deba decidir. Y si las mismas se trasladan a las máximas autoridades, les permiten activar medidas correctivas y, de esta manera, prevenir la existencia de irregularidades. Incluso, aun cuando estas observaciones no sean tenidas en cuenta oportunamente, habrán de resultar elementos de cargo cuando un hecho de corrupción se presente en virtud de las debilidades anticipadas.

En paralelo, también es preciso reforzar la contabilidad de responsables. Justamente, una de las omisiones que se han indicado de la norma nacional que implantó el régimen de administración financiera radica en la carencia de tal procedimiento. En efecto, si bien ella se materializa en la expresión de las rendiciones, a través de la misma es posible controlar las acciones de los dependientes públicos y, eventualmente, medir y juzgar las consecuencias.

La responsabilidad de los funcionarios es importante, no sólo para limitar la arbitrariedad política sino también para limitar el poder “invisible” de la burocracia. Sin ella, se torna complejo el respeto de los valores democráticos por cuanto una persona, con un mínimo de poder, puede distraer fondos y perjudicar los fines del Estado en beneficio propio y en detrimento de toda la comunidad (Marienhoff: 1974, p. 366).

En consonancia, todo el sistema de control debe fortalecerse y, por ende, uno de los deberes de las EFS para coadyuvar en este sendero está en apuntalar a los controles internos de las oficinas ejecutoras del presupuesto público (VII Asamblea General de la OLACEFS: 1997, p. 32). Asimismo, las EFS deben seguir el mismo análisis al auscultar su propia tarea de control.

El círculo virtuoso debería cerrarse, como se ha manifestado, con el dictado de leyes claras y específicas que permitan una vigilancia ciudadana que reclame activamente su cumplimiento efectivo, tanto a gestores como a controladores.

2.3.1. Mayor proximidad en los plazos de control

Se ha identificado a la potestad de exigir rendición de cuentas como un aspecto positivo del modelo de TdC. No obstante, también se ha agregado que, legalmente, la mayoría de esos organismos tienen atribuida la facultad del control ex post, una vez presentada la rendición, lo que implica esperar mínimamente cuatro meses después de concluido el período en cuestión. En la cotidianeidad, y dado el cúmulo de oficinas, entidades y tareas de control a realizar, esto provoca que un informe de auditoría determinado llegue a emitirse con más de un año de distancia respecto al cierre.

Tal situación ocasiona, a su vez, y en no pocas oportunidades, que solamente sea posible perseguir el resarcimiento del perjuicio, situación que puede tornarse compleja ante la falta de elementos de prueba y de contraste para cuantificarlo. Piénsese, por efectuar un ejemplo sencillo, en que se sospecha que en un procedimiento de compras se ha pagado un sobreprecio. La naturaleza del juicio administrativo requiere no solamente determinar el responsable y la intención o culpa, sino también cuantificar el posible perjuicio. Si, por las cuestiones enunciadas, esta tarea se está desarrollando un año después, será muy difícil, por ejemplo, encontrar un precio de mercado con el que poder comparar el monto adjudicado en un trámite de provisión de bienes (Pernasetti: 2014, p. 35).¹³⁸

Es por eso que resulta necesario habilitar, para determinados procedimientos de contrataciones, o erogaciones en general, a los OCE para que actúen de manera previa a la rendición de cuentas, verificando especialmente la justificación de las necesidades (cantidad, calidad y destino previsto), los estudios de precios previos (presupuesto oficial) los pliegos de condiciones particulares (evitar direccionamientos injustificados o invitación a empresas sin los requisitos económicos o técnicos mínimos que aseguren la provisión).

En el supuesto de las adquisiciones, la implementación de la posibilidad del control de las contrataciones de alta significación económica desde su origen (que ya hemos tratado como ejemplo de una actividad posible de incorporar), cumpliría con el objetivo de adelantar el momento de la verificación (Martín: 2014, p. 36). En cuanto a las demás erogaciones debería establecerse la posibilidad de auditorías parciales sobre temas puntuales, que permitan adelantar el trabajo, cuyas conclusiones luego se incluirán en el informe anual de la cuenta que se

¹³⁸ Aquí debe insistirse en la necesidad de la existencia de un banco de datos de precios de insumos utilizados por el Estado, que sea actualizado de manera periódica y permanente.

trate.¹³⁹

2.3.2. Mayor capacidad de requisitoria

Dadas las sanciones previstas ante la no comparecencia o la falta de respuestas a los requerimientos de los tribunales de cuentas, habitualmente determinadas en un monto de dinero relativamente bajo, se ha llegado a extremos tales que a los funcionarios que cometieron una irregularidad y que no podrían ocultarla en la rendición de cuentas, les conviene más no presentarla y recibir la multa para, de esa forma, eludir el control. Otras veces, los requisados estiran mucho más de los plazos otorgados la respuesta y la termina entregando de manera extemporánea sabiendo que el organismo de control no iniciará una acción de cobro de la pena por ser económicamente inconvenientes.

Estos casos justifican otorgar a las EFS una mayor capacidad requisitoria, con definición de fuertes sanciones pecuniarias para los incumplimientos, lo que reducirá las prácticas actuales de demorar u omitir las respuestas (o efectuarlas parcialmente) como metodología para complicar la fiscalización.

Por otra parte, cuando se requiere la colaboración de los privados (por ejemplo, cuando hace falta ver el original de una factura cuyo documento rendido aparece como adulterado), no se cuenta con un vía para exigir la presentación del documento y, cuando se acude a los organismos fiscales para que obtengan el comprobante, estos son reticentes a brindar su colaboración. Por ende, debería preverse legalmente la facultad de exigir documentación en determinados plazos,

¹³⁹ Un ejemplo de ello, es la rendición que efectúa mensualmente la Tesorería General de la Provincia de Entre Ríos, referida a los movimientos financieros a su cargo. Ello le permite al TdC adelantar el control de estas operaciones, emitiendo un informe en tiempo más cercano a la ocurrencia de los hechos. Luego, un resumen de las observaciones más importantes es volcado en el Informe de Auditoría de la Cuenta General del Ejercicio

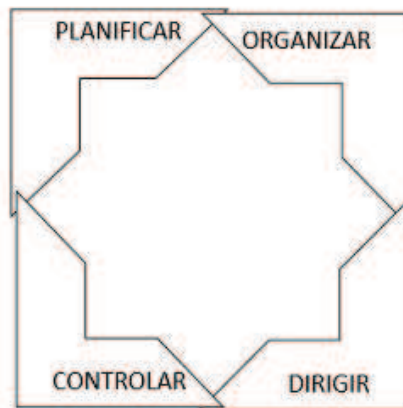
siempre que sea necesaria para una investigación en concreto, bajo apercibimiento de aplicar sanciones importantes o, incluso, de castigar penalmente por obstaculización de la acción administrativa de resarcimiento del erario.

2.3.3. Mejor aprovechamiento del control interno

El esquema de control que hemos denominado tradicional resulta, según se ha dicho, el más endeble y, por tanto, el más proclive a recibir aportes en pos del objetivo buscado. Una de ellas es una mejor y más armónica interrelación entre los órganos encargados de llevar adelante el control interno y el externo, procurando con ello mejorar ambas performances.

Si la administración radica en manejar los hechos de la rutina mediante la dirección, supervisión y control de todas las operaciones orientadas al logro de las finalidades proyectadas por la entidad (Casal: 2004, p. 59), entonces los distintos subsistemas no solo deben preocuparse de desarrollar sus propias actividades de manera eficiente sino que es su responsabilidad ocuparse de generar las sinergias necesarias para que todo el conjunto funcione como corresponde. Administrar consiste, según una de las definiciones más conocidas en:¹⁴⁰

¹⁴⁰ Gulick (1937, p. 34) añade otras funciones: "Crear equipos de estudio y asesoramiento, Informar y Presupuestar", con lo que terminaría acuñando el acrónimo POSDCORB que, en inglés, significa Planning, Organizing, Staffing, Directing, Coordinating, Reporting y Budgeting (POSDCORB), es decir, planificar, organizar, crear equipos de estudio y asesoramiento, dirigir, coordinar, informar y presupuestar. De cualquier manera, lo que interesa aquí es que en ambos casos la tarea de control concluye el ciclo para reiniciar el proceso, que debe entenderse como un continuo dinámico.



Fuente: elaboración propia sobre la base de Gulick (1937)

En este sistema de relaciones, el control resulta vital como herramienta de *feed back* a todas las demás tareas; su visión integra la acción con la responsabilidad, al verificar no solamente el acatamiento de las normas sino el logro de los objetivos y, actualmente, la forma en que eso se logra. Adicionalmente habrá de estar atento a los desvíos, sus justificaciones y los mecanismos de corrección de deficiencias.

Se torna imperioso que los máximos responsables de la Administración establezcan un sistema de control interno consistente, idóneo y sólido que contribuya a lograr una amplia eficiencia operativa. Para ello, será necesario que las autoridades otorguen a esta área vital de la organización, las facultades suficientes para cumplir las tareas consecuentes,¹⁴¹ lo que incluye dotarlo de recursos y mecanismos que conformen su lógica estructura.

Dentro de esta visión sistémica, un control interno eficiente sólo podrá establecerse en un ente que se encuentre correctamente organizado, con sus correspondientes funciones y responsabilidades. Su función primaria se orienta a verificar la correcta actuación del sector ejecutivo y, luego, a analizar la efectividad

¹⁴¹ En algunas provincias se ha otorgado estatus constitucional a la Contaduría General.

de las actividades del ente. Pero, además, es indispensable para proteger el patrimonio público. Por último pero no menos importante, debe contribuir a detectar errores o fraudes.

Las conclusiones de tales tareas deberían utilizarse parte de las autoridades de las oficinas ejecutivas, además de como aporte y punto de partida para el control externo. Por esto, y si bien no quedan dudas de que la auditoría interna forma parte del ente auditado, y por ende, depende funcionalmente del órgano administrador, incumbe a la EFS verificar su eficacia.

Pero, en definitiva, el éxito del control desde la perspectiva sistémica propuesta por la LAF (integral e integrado), independientemente de las atribuciones y actividades que se cumplan, radica en la correcta y diligente relación cooperativa entre la EFS y el ente rector del control interno (INTOSAI: 1977, p. 36). Apoyado en las conclusiones del control interno, el tribunal de cuentas puede orientarse mejor hacia las debilidades del sistema administrativo. Contando con tal conocimiento cercano de la organización y actividad del organismo, se hace más sencilla la selección de la muestra, tanto en sus aspectos cualitativos como cuantitativos. A la vez, se evitan las pérdidas de tiempo lógicas del primer acercamiento al objeto de control.

La esfera de competencia de la OCE abarca el amplio espectro del Sector Público (financiero y no financiero), tanto en su aspecto patrimonial como económico; por lo que, para desarrollar en forma eficiente su cometido, requiere de un control interno vigoroso y de un ambiente de control en donde imperen los valores y la cultura de la responsabilidad (Cortés de Trejo: 2008, p. 2). Ello permite direccionar los controles a realizar (que, por una cuestión de economía y oportunidad serán siempre selectivos) a las áreas que representen mayor riesgo.

La recopilación de experiencias en las auditorías de los TdC ha arrojado como una conclusión mayoritaria la inexistencia de un control interno eficaz, diseñado y regulado sistémicamente (Salvo: 2016; p. 53). Ello no permite tener una razonable seguridad de que se están cumpliendo los principales objetivos de su creación, según ya lo hemos detallado.

El Anexo IV muestra sintéticamente los diseños de control en cada jurisdicción detallando los órganos rectores de cada subsistema, incluyendo la contabilidad pública. Mientras tanto, en los organismos autárquicos y descentralizados se han venido creando departamentos o áreas de auditoría interna, que cumplen una tarea similar a la sindicatura general es decir que su objetivo principal es el de coadyuvar a mejorar el desempeño del ente, incluyendo el sistema de control interno pero no tienen facultad de efectuar observaciones ni, menos, de aplicar sanciones.

Por otro lado, en los municipios la mayoría le atribuye al Contador Municipal (funcionario que depende jerárquicamente de la Secretaría de Hacienda, en el Departamento Ejecutivo Municipal, DEM)¹⁴², la responsabilidad del control interno preventivo, con facultad de intervención y observación de los trámites en donde se ordenan gastos, siempre que no respeten las pautas legales aplicables. Le corresponde el seguimiento y análisis de la actividad presupuestaria, económica, financiera y patrimonial como asimismo firmar la intervención preventiva del presupuesto por el gasto que se tramita, el aval de la orden de pago y, luego, cumplir con la elaboración de la rendición de cuentas.¹⁴³

En paralelo, sobre él recae la responsabilidad del buen funcionamiento de la

¹⁴² Con la minoritaria excepción de aquellos a los cuales se ha trasladado el diseño LAF, es decir se ha creado la sindicatura general como órgano de control interno.

¹⁴³ Cfr. Ley 10.027, orgánica de los municipios de Entre Ríos.

contabilidad, debiendo verificar e intervenir la documentación que respalda los asientos contables. Como responsable del sistema de control interno, debe preocuparse de la fortaleza del mismo en las distintas áreas municipales pero principalmente en aquellas que manejan fondos públicos o información que afecte al erario público. Por ejemplo, debe practicar arqueos periódicos y sorpresivos en la Tesorería, efectuar la conciliación bancaria para las cuentas bancarias del ente. En caso de detectar inconsistencias que puedan reflejar irregularidades, debe denunciar tal situación ante el DEM.

Si bien se considera positivo que cuente con estas funciones de control interno, en muchas ocasiones no pueden ser ejercidas con total independencia. Asimismo, por la cantidad de operaciones y funciones que son desplegadas y desarrolladas en la actualidad, en los Municipios de gran envergadura se dificulta o directamente imposibilita su cabal ejecución. Esta falencia, o sea la inexistencia de un modelo de control interno perfectamente definido en la mayoría de los entes, obliga a que el TdC, al realizar las auditorías, deba efectuar un dispendio de medios y tiempo para evaluar, a través de pruebas de consistencia, los distintos circuitos administrativos (incluyendo el control interno) para verificar su funcionamiento. Asimismo, la ausencia de mínimas actividades de control, como serían la segregación de funciones, conciliaciones oportunas, controles cruzados, determina la necesidad de invertir recursos humanos en cubrir esa falencia, que naturalmente no corresponde a su competencia. Ello provoca una mayor selectividad en los controles, que repercuten negativamente en el resultado final esperado.

La tarea de control externo debe replantearse, sustentándose en la actividad de un reforzado control interno, correctamente estructurado y con las suficientes facultades para realizar una evaluación primaria del quehacer del Ente controlado. Si esa verificación primaria es correctamente organizada y se efectúa dentro de

los estándares preestablecidos, se allana el sendero para la labor de la auditoría externa, pues tiene la posibilidad de basarse en sus conclusiones y enfocar su atención a los puntos débiles detectados (Versino y Torga: 1986, p. 43).

En línea con lo anterior, y grabando a fuego una idea con la que venimos insistiendo, cualquier propuesta en el sentido indicado debe incluir la exigencia de una fuerte *responsabilización* (cuando no sea posible lograr la *responsabilidad*) hacia los administradores del Estado pero también hacia quienes dirigen los órganos de control (Lerner y Groisman: 2010, p. 1).

2.3.4. Auditoría basada en riesgos

“La auditoría es una herramienta de control, a través de la cual los funcionarios públicos que se desempeñan en los OCE ejercerán las atribuciones y facultades de control otorgadas por sus respectivos marcos normativos” (SPTCRA: 2019).¹⁴⁴ Esta tarea resulta importante con vistas a generar información fidedigna y conclusiones independientes en lo relativo a los logros de la administración y a la performance alcanzada.

En este ámbito, si bien los principales usuarios son los gestores de la hacienda pública, los logros de la actividad han de ser usufructuados tanto por la Legislatura como por todo interesado en conocer y analizar estos elementos, incluyendo allí a la comunidad.

De acuerdo con las NCEG (2019, p. 7), la auditoría puede describirse como:

¹⁴⁴ Las Normas de Control Externo Gubernamental fueron elaboradas por el Instituto de Estudios Técnicos e Investigaciones, dependiente del SPTCRA y aprobadas por éste en el año 2019. Puede verse la versión digital en <http://www.ietei.com.ar/wordpress/wp-content/uploads/2018/09/Cuerpo-Normativo-IETEI--07-09-18.pdf>.



Fuente: elaboración propia en base a NCEG (2019)

Si se comparte que éstos son objetivos deseables, las metodologías aplicables deben ordenarse en consecuencia. En pleno siglo XXI no se puede seguir realizando selecciones de muestra de manera intuitiva o basadas en cálculos manuales, de formato prácticamente artesanal. Esta forma de obrar obliga a pruebas cada vez menos profundas y de menores dimensiones con relación al universo que representan. La voluminosidad de la documental que sustenta las rendiciones, el incremento de los cuentadantes y la reducción de los medios materiales y de la cantidad de personal idóneo, provocan un incremento del riesgo de auditoría que resulta necesario atender para encontrar.

Tal situación conduce a una conclusión casi automática: se requiere la incorporación de una tecnología superadora, una solución que reduzca la incertidumbre sobre los resultados del control.

2.3.4.1. El muestreo y la evaluación de riesgos

Partiendo de un planeamiento estratégico, que incluya la visión y la misión de la EFS, la programación de su actividad en el mediano y corto plazo resulta una

piedra angular en un trabajo más eficiente. Recién discutidos debidamente y definidos éstos, es posible delinear los métodos y procedimientos de auditoría.

Recuperando la Declaración de Lima sobre Líneas Básicas de Fiscalización (1977, pp. 74-79), es posible advertir que el análisis de auditoría implica extraer en primera instancia la suficiente información que evidencie los flujos monetarios de los estados contables, para emitir con seguridad, un informe libre de fraudes o errores, de utilidad para que los usuarios conozcan cabalmente la situación financiera y patrimonial del ente.

A los fines de llevar adelante una fiscalización de tal calibre, el auditor tiene tres opciones:

- auscultar el universo de operaciones y documentación;
- inspeccionar solo determinados actos elegidos por un criterio propio del auditor;
- analizar información y documentación elegida mediante alguna técnica objetiva de muestreo.

En virtud de que una de las variables críticas de toda auditoría es la limitación en tiempo y recursos disponibles, se torna preciso seleccionar una porción del universo de operaciones, tanto sea en cantidad (un 20% de las compras, un 30% de las liquidaciones de sueldos) como en períodos a analizar (dos meses, las primeras quincenas de los meses impares, etc.). Esa selección debe cumplir con dos condiciones principales: adecuarse a la planificación previa y ser lo suficientemente representativa, de manera tal que brinde seguridad respecto a las evidencias suficientes y adecuadas que apoyaran la opinión del auditor.

Justamente, el riesgo de auditoría¹⁴⁵ que se genera por aplicación del control

¹⁴⁵ Que presenta una relación inversamente proporcional con la fortaleza del control interno.

selectivo, en base a muestreo, se acrecienta a la par del crecimiento del universo de control. Los riesgos vinculados a las actividades son resultado de condiciones, hechos, circunstancias, acciones u omisiones que pudieran afectar adversamente la capacidad del Centro para alcanzar sus objetivos y ejecutar sus estrategias. El concepto de riesgos vinculados a las actividades es más amplio que el de riesgo de errores materiales en los estados financieros. La mayoría de los riesgos vinculados a las actividades llegarán a tener consecuencias financieras y, por lo tanto, habrán de afectar los estados financieros (Oficina del Auditor General de Canadá: 2012; p. 3).

Hoy en día, con la utilización de sistemas de gestión y registro computarizados, las operaciones a verificar han crecido exponencialmente, por lo que consecuentemente existe mucha más dificultad para definir una muestra significativa con un pequeño margen de error.

A los efectos de morigerar tal riesgo de auditoría, se han creado nuevas herramientas capaces de enfrentar el volumen robusto de información para analizar y cumplir con la fidelidad de los elementos procesados y con el tiempo asignado para cumplir la tarea. Estas consisten, básicamente, más allá del ya acostumbrado hardware en programas para el denominado Análisis Proactivo de Datos (APD) (Jensen: 2017, p. 10).

La muestra de auditoría resulta el producto de una selección de una parte de la población que se desea analizar y que debe reunir determinados requisitos que la tornan representativa del universo. Tales características de la muestra son:

1. La selección puede realizarse sobre criterios cuantitativos o cualitativos; en vistas a los fines de la auditoría, el tiempo y recursos disponibles y, también, los requerimientos de representatividad y de error admitido que se plantearon respecto del objeto de control.

2. La técnica de selección cuantitativa de la muestra se utiliza, principalmente, cuando la auditoría procura obtener conclusiones sobre el universo de control sobre la base de los elementos elegidos. El riesgo de la muestra, en este caso, debe reducirse a un mínimo aceptable, por lo que habrá de requerir una cantidad a analizar importante con relación al total. La conjunción de riesgo y requisito de confiabilidad, torna necesario que para obtener un muestro significativo y con un margen de error aceptable, haya que recurrir al uso de técnicas estadísticas procesadas por programas computarizados.
3. En cambio, el método de selección cualitativo de la muestra resulta un procedimiento deliberado y sistemático (esta es la justificación de su uso científico) para hallar las características distintivas de la muestra con relación al universo a controlar. Se puede obtener un grupo de análisis considerando un grupo de personas (beneficiarios de asistencias sociales), determinadas actividades (obras de asfaltado de más de x cuadras), los procesos a controlar (licitaciones públicas, privadas) o el tipo de funciones que cumple el ente auditado (actividades de salud, de seguridad, etc.). Requiere, en todos los casos, un conocimiento importante del objeto de control y una evaluación minuciosa respecto a la representatividad de la muestra (IFAC - IAASB: 2012).

Para poner en claro cuáles son las consecuencias prácticas que surgen de la elección de cada uno de los métodos anteriores, se torna preciso describir el concepto de “riesgo del muestreo”¹⁴⁶, que es aquel en donde se presenta la incertidumbre dada porque las conclusiones a las que pueden arribarse, sustentadas en la muestra seleccionada por cualquier método, pueden ser diferentes a las que se llegarían al estudiar la población íntegra.¹⁴⁷

¹⁴⁶ Uno de los componentes del “riesgo de auditoría”.

¹⁴⁷ Con la selección de toda la población, el riesgo del muestreo es prácticamente nulo ya que se han revisado todas las operaciones y, por tanto, población y muestra coinciden. A través del

Con el método estadístico se puede conocer y administrar el nivel de riesgo y, si se logra una muestra lo suficientemente representativa, habilita la extrapolación; lo que, a su vez, posibilita la formación de una opinión más sólida referida al objeto bajo control, sea que se trate de una rendición de cuentas, estados financieros, un procedimiento puntual o las cajas de tesorería de un municipio (ASOCEX: 2008, p. 21). Esto, claro está, no reemplaza el juicio del auditor, que sigue resultando definitivo al ponderar tanto los riesgos de auditoría como para definir los demás parámetros (error esperado, umbral de importancia relativa, porcentaje de la muestra, etcétera).

El grado de seguridad que un auditor pretenda para la muestra definirá, por contrapartida, el riesgo aceptable. Por su parte, los riesgos que se hayan identificado y sus respectivas causas, habrán de variar en función del objeto de auditoría (el que incluye el contexto donde se desenvuelve). Una vez determinadas las condiciones previas, pautada la dimensión de la selección y el nivel de riesgo aceptable, se determinará en el programa de auditoría la metodología a utilizar. Ya entrado en el trabajo de campo, se realizará el muestreo, conforme lo diseñado y, en su caso, se realizarán las modificaciones necesarias, debiendo justificarlas. En tal sentido, la NIA 530¹⁴⁸, indica que esta etapa de la labor de auditoría brindará el sustento acorde para luego definir las conclusiones trasladables a la población.

Adicionalmente, si se tiene en cuenta el riesgo de fraude y maniobras corruptas que, por definición, habrán de estar ocultas en el universo de la documental que

muestreo no estadístico o juicio del auditor, el riesgo del muestreo no se puede determinar, ya que los errores detectados en la muestra pueden coincidir o no con los de la población. En el muestreo estadístico, el riesgo está determinado y controlado por el auditor al fijarse previamente los parámetros estadísticos básicos (fundamentalmente, importancia relativa, niveles de confianza y error esperado) que permiten seleccionar la muestra.

¹⁴⁸ NIA 530, de IAASB.

debe analizarse, se deben cumplir pruebas adicionales para intentar detectar tales anomalías. Al finalizar su tarea, “el auditor gubernamental debe exponer en el correspondiente papel de trabajo el margen de error esperado y estimar el nivel de confianza de los resultados obtenidos” (SPTCRA: 2019, p. 46).

A su vez, la consideración de los diferentes factores que, en definitiva impactan en el riesgo de auditoría, resulta un aspecto fundamental para el desarrollo de la labor, desde su planificación hasta la presentación del informe, pasando por la ejecución y el análisis de los hallazgos (SPTCRA: 2019, p. 19), por lo que es recomendable que las entidades responsables de las fiscalizaciones establezcan parámetros concretos y objetivos sobre riesgo aceptable, tamaño de muestra y, especialmente establezcan y provean a su personal de un mecanismo científico de selección. Claramente estos indicadores deberán adaptarse a lo largo de la tarea de auditoría de campo, pero deberán tener requisitos mínimos y máximos a respetar. En este proceso, es indudable el exponencial mejoramiento de la performance al incorporar el uso de las programas para el tratamiento masivo de datos.

2.3.5. Mayor aprovechamiento de las TIC

En línea con el punto anterior, corresponde ahora analizar el invaluable aporte que hoy representa el uso de las tecnologías de la información y la comunicación (TIC). En tal sentido, tanto en el momento de determinar la extensión y profundidad de las tareas de auditoría que se planifican como cuando se define el tamaño y composición de la muestra, es importante acudir a estas herramientas para superar las viejas restricciones referidas a la falibilidad humana y a la imposibilidad de un análisis preliminar del universo de documentación.

De acuerdo con Sacconi (2012, p. 105), el uso de estas herramientas brinda una

serie de aportes positivos, en tanto:

- acumula diferentes fuentes de información (bases de datos) que pueden estar o no relacionadas;
- el órgano auditado no necesita realizar un proceso extra a su información para poder entregarla al OCE, lo que no distrae tiempo ni recursos en el cumplimiento de requerimientos ajenos a la operatoria;
- permite definir el grado de riesgo deseado para que, de manera automática, el sistema determine el grado de análisis a realizar. A la inversa, si no se define este valor, el propio programa evalúa los procesos efectuados y señala el nivel de riesgo.
- permite comparar una cantidad casi ilimitada de datos, acumularlos o concentrarlos, señalando tendencias, patrones y, lo más importante, inconsistencias;
- permite auditar automáticamente los análisis realizados para constatar la correspondencia de las conclusiones arribadas, en función de las pautas de búsqueda definidas;
- detecta señales de riesgos, eventos o transacciones inusuales o extraordinarias;
- brinda información relevante para el decisor, especialmente para la definición de prioridades en el trabajo de control.

Varias son las ventajas relevantes del análisis masivo de datos con respecto al trabajo “manual” (aunque se utilicen programas aplicativos para desarrollarlo, como planillas de cálculos o bases de datos, entre las más comunes):

- se puede analizar el universo;
- se identifican cuestiones que no resultarían evidentes para un ojo humano y muy difícil de detectar cuando la información o documentación se hace voluminosa (o, siendo posible el trabajo, implicaría la afectación de tiempos y personal de auditoría

considerable);

- brinda mayor confianza, posibilitando conclusiones más precisas;
- presenta una superior calidad en la etapa previa y durante la auditoría;
- aporta información de manera más ágil, segura y sistematizada lo que permite formarse un juicio de valor mucho más eficientemente (Mur: 2014, p. 98); y
- reduce el riesgo inherente (KPMG, citado por Saccani: 2012, p. 114).

Esto permite que el auditor se concentre en el análisis de los reportes obtenidos y aplicando su juicio profesional, lo que no solamente reduce los tiempos administrativos (de carga de los datos) sino que libera tiempo para concretar tareas de mayor valor agregado.

De cualquier manera, habrá de tenerse en cuenta que, como toda herramienta, el análisis proactivo de datos resulta solamente un escalón más en la escalera que conforma un trabajo de auditoría pública. Especialmente, habrá de tener presente que no puede dirigirse a través del programa. La capacidad, escepticismo profesional, idoneidad, diligencia y experiencia del autor son irremplazables (Saccani: 2012, p. 112).

Para que esta incorporación sea verdaderamente útil, debe quedar claro que no se está procurando simplemente la automatización o sustitución de los procedimientos actuales (hacer lo mismo usando la computadora) sino el usufructo de un recurso poderoso que contribuirá con los auditores para evaluar riesgos y, además optimizar las rutinas de control y analizar pruebas de manera mucho más veloz y eficiente. Claro está que para poder aprovecharlos, deben comprenderlos y ejercer un juicio importante para determinar cuándo y cómo deben utilizarse (Jensen: 2017, p. 37).

Dadas las ventajas señaladas y puesto que la relación costo – beneficio arroja un claro signo favorable, se torna imperioso el uso de este elemento por parte de los OCE. Para ello, deberán procurar las herramientas informáticas que más se adapten a los usos proyectados, dotar a los profesionales de los conocimientos suficientes para su uso (lo que implica talleres de capacitación), adecuar la reglamentación y habilitar su uso en virtud de la exigencia de rendiciones digitales (Van Schoten: 2016, p. 45).

2.3.6. Control y participación ciudadana

Resulta oportuno señalar un eslabón del control que normalmente se olvida pero que resulta vital para procurar el éxito de estas tareas y, por ende, del propio accionar estatal. Debe profundizarse este aspecto como reaseguro no solamente de las acciones de los poderes del Estado sino también de los órganos de control. Es dable señalar una relación (que muchas veces queda oculta) entre la función del “control” y los derechos de la sociedad. En primera instancia, se evidencia el deber de transparencia de los órganos verificadores que, como se ha dicho, deben informar debidamente los logros de sus tareas. A la vez, como contracara, se presenta la prerrogativa ciudadana del libre acceso a la información pública (UNESCO: 2004, p. 14).

La Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción (2003), establece en su artículo 5.1., que “cada Estado parte formulará y aplicará o mantendrá en vigor políticas coordinadas y eficaces contra la corrupción que promuevan la participación de la sociedad.”

La importancia de esta sinergia es de tal naturaleza que, autores como Santos Galarza (1995, p. 234) sostienen que los reclamos ciudadanos contra la corrupción gubernamental y contra la pobreza (muchas veces generada por el flagelo) han

servido de detonadores principales de muchas de las crisis políticas de que se produjeron a lo ancho del mundo desde 1950. Ejemplos cercanos de ellos lo constituyen el procesamiento de Collor de Melo en Brasil, la destitución de Carlos Andrés Pérez en Venezuela (el denominado Caracazo), la caída de Fujimori en Perú, etc., a los que se podría incorporar el más actual “Lava Jato” (también en Brasil).

De ello puede concluirse en que es posible reconocer ámbitos aptos para el control social, en donde una ciudadanía participativa e interesada por su propio porvenir, asuma una actitud vigilante del quehacer gubernamental, constituyéndose en uno de los apoyos a las estrategias centrales anticorrupción (Santos Galarza; 1995, p. 237). Esta tarea puede posibilitarse de mejor manera a partir de la intervención crítica de los medios de comunicación, quienes deberán exigir la información y comunicarla. Como hasta el momento tal participación no reúne tales atributos, se requiere combinar altos niveles de participación de la población y de las instituciones intermedias, con la creación de instancias directas de control social (Canales: 2000, p. 34).

En lo que refiere a los OCE, corresponde señalar que, por lo general, las normas que los regulan si bien establecen el deber de transparencia no han previsto expresamente la obligación de informar a la opinión pública. No obstante, en las mayorías de las jurisdicciones se han aprobado leyes al respecto, sea de forma directa o por vía incidental, por lo que esta manda puede considerarse expresa.¹⁴⁹

¹⁴⁹ Tanto el derecho de acceso a la información pública, como la obligación estatal de garantizar tal prerrogativa han sido objeto de diversas declaraciones de organismos internacionales (Declaración de Lima de INTOSAI, 1977) como de importante jurisprudencia, entre la que es dable rescatar el precedente de la Corte Interamericana de Derechos Humanos en el caso “Claude, Reyes y otros c/ Chile”, donde se sostuvo: “...el artículo 13 de la Convención (de los Derechos Humanos), al estipular expresamente los derechos de ‘buscar’ y ‘recibir’ informaciones, protege el derecho que tiene toda persona de solicitar el acceso a la información bajo el control del Estado... Consecuentemente, dicho artículo ampara el derecho de las personas a recibir dicha información y la obligación positiva del Estado de suministrarla...”

Esta apertura a la censura ciudadana de su actuación y la performance alcanzada resulta una de las más poderosas formas de lograr que las EFS avancen en su propia *responsabilidad*, siempre y cuando la prerrogativa que se constituye como contrapartida sea ejercida de manera activa y crítica.

Para que ello sea viable, la información brindada por los órganos mencionados, no habrá de limitarse a dar a conocer, sino que debe comunicar en una forma comprensible, ordenada y sistematizada, pues sólo así se hace efectiva la posibilidad de entender. Resulta interesante el neologismo “publicación”, utilizado por el Dr. Despouy ¹⁵⁰ (2012, p. 12), para darle relevancia a la obligación de rendir cuentas respecto de la actividad de la EFS, acción que habilita el control ciudadano sobre los controladores y que, en conjunto con las demás normas sobre transparencia, servían de base para robustecer el sistema de control, la gestión estatal y, en definitiva, el Estado Democrático mismo. Explica el autor, que “*publificar* es brindar información concreta y entendible a la comunidad respecto de la labor gubernamental y de los controles realizados, pero en un sentido más amplio que el que surgiría de la obligación de dar “publicidad a los actos de gobierno”, ya que en este caso la finalidad subyacente es la de estimular la participación del pueblo en la gestión gubernamental, a la vez que hacerlos partícipes del proceso de control del estado, logrando el denominado *accountability* vertical o social” (Despouy: 2012, p. 14).

Sostenida en estas líneas argumentales, la AGN inició en el año 2003 el Programa llamado Planificación Participativa, que tuvo por objeto propiciar la comunicación del órgano con las ONG, dentro del cual las mismas pueden presentar propuestas y organismos a auditar.¹⁵¹ En consonancia con ello, se reglamentó la intervención

¹⁵⁰ Presidente de la AGN, en el período 2011 – 2015, hoy ya fallecido.

¹⁵¹ Como ejemplo de ello es que se realizaron las auditorías de Cuenca Matanza - Riachuelo y en importantes sectores del transporte público.

de la población y de ONGs, encontrándose así legitimadas para realizar ante el organismo, presentaciones sobre posibles irregularidades financieras del Estado. A tales fines se debe consignar identidad del denunciante y acompañar prueba. Las mismas son utilizadas luego como antecedente en las auditorías del organismo, y cuando existen justificativos se da inicio a una investigación y su comunicación a la Justicia competente.¹⁵²

2.3.6.1. Canal de denuncias

Una consecuencia casi lineal del derecho a la participación ciudadanía resulta la idea de establecer un procedimiento seguro de denuncias de irregularidades ocurridas en el sector público, en donde les corresponda a los OCE recibirlas, analizar su seriedad y consistencia y, en su caso, procesarlas e investigarlas.

Si bien la idea no es novedosa, se analizan aquí las mejoras que deberían introducirse para que tengan mejores resultados que los actuales, en donde la gente no utiliza prácticamente esta herramienta. Para cambiar esto sería necesario brindar seguridad:

- para el denunciante, de manera tal que su actitud diligente no le genere mayores contratiempos y, principalmente, no lo exponga ante el denunciado;
- para el denunciado, que brinde las garantías y evite perjudicar su imagen ante presentaciones falsas; y
- para el propio tribunal de cuentas, de manera tal que pueda contarse con la posibilidad de seguimiento en las reales, y desecharse todas aquellas sin fundamento.

¹⁵² Res. AGN N° 50/2004.

Características y beneficios

Más allá de las dudas de algunos autores, referidas a las capacidades operativas para atender una nueva actividad, en función de las restricciones en personal que adolecen, es dable percibir un consenso referido a la utilidad de un mecanismo de atención de denuncias de parte del público en sede de las EFS. Si bien, como se dijo, las experiencias pasadas no han sido del todo satisfactorias, entendemos que se deben a una incorrecta implementación tanto del canal como de las acciones consecuentes, que, en primera medida, no generaron la confianza suficiente para que las personas se acerquen y en segundo término, más importante, que no se verificaron mayores éxitos al respecto. Todo ello, combinado con los gastos de su implementación, generaron una negativa ecuación “costo – beneficio”.

El canal de denuncias ha venido acompañado, normalmente, por la creación de una oficina destinada específicamente para recibir las denuncias, remitirlas a las oficinas correspondientes o, en aquellos supuestos establecidos por la normativa, tramitarlas ella misma; lo que generaba una complejidad que se agravaba por la falta del *expertise* indicado (con el que sí cuentan los OCE), arrojaban magras respuestas. Iniciativas de este tipo se han generado en EFS de América Latina sin alcanzar, nuevamente, los logros esperados, tanto en cantidad de información recibida como en irregularidades detectadas y juzgadas a partir de éstas (ACIJ, “Iniciativa TPA”: 2011). Entendemos que una de las razones para que este mecanismo no haya sido aprovechado por la ciudadanía es la ausencia de un canal seguro que garantice la indemnidad al denunciante.

Sin embargo, pueden rescatarse experiencias positivas en la utilización de esta herramienta. Un ejemplo de ello es posible verificar en la Contraloría General de la República de Colombia. Allí, se ha establecido un mecanismo original de control ciudadano para el caso de incorporación del personal de la repartición. En tales supuestos, y previo a la aceptación del candidato (lo que lo habilita para rendir el

concurso de antecedentes y conclusiones), se difunde el *currículum vitae* presentado por el aspirante, y se dispone de un lapso de tiempo (en días) para que los ciudadanos impugnen (vía correo electrónico), argumenten en consecuencia y fundamenten con las pruebas pertinentes, en caso de disponer de ellas.¹⁵³

Lógicamente que estos procedimientos deben ser legislados para asegurar las garantías tanto de denunciantes como de los denunciados, asegurando un tratamiento serio, objetivo y diligente de las presentaciones. Esta práctica se sustenta con aportes doctrinarios, entre los que cabe mencionar el Principio 9 de las normas ISSAI 21 (INTOSAI: 2016), que aconseja la apertura de canales formales de comunicación por parte del público, mediante los cuales pueda aportar sugerencias y realizar quejas o denuncias relacionadas con probables delitos o irregularidades ocurridos en el sector público, y que podrían ser utilizados como insumos para la tarea de las EFS.

Nuevamente, se rescata la importancia de las TIC, que constituyen una herramienta de extremo valor, ya que la generación de un canal de mail o similar, en donde las personas puedan dejar sus denuncias, dota al ente de control de una serie de indicios que, una vez tamizados por la debida verificación, permitirán generar actividades concretas y con mayores posibilidades de hallazgos. El principal riesgo será, lógicamente, la existencia de denuncias falsas o sin fundamento, cuyo análisis previo requerirá tiempo y asignación de recursos. No obstante, entendemos que el valor agregado que aportará el mecanismo implicará muchos más beneficios que costos. Y esta relación se irá profundizando con el transcurso del tiempo y en tanto se publiquen resultados a la comunidad, lo que permitirá conocer que las denuncias serias no se hicieron en vano y que aquellos

¹⁵³ Un procedimiento como el descrito se ha puesto en funcionamiento en la Municipalidad de Paraná, provincia de Entre Ríos, Argentina, para la elección del Defensor del Pueblo.

que cometen irregularidades son detectados y, en su caso, sancionados.

2.3.7. Coordinación de las EFS entre sí y con otras agencias u organismos

2.3.7.1. Con otras EFS

Así como la sinergia entre Gobierno Nacional y las provincias es fundamental para una acción armónica del sector público a nivel federal, la relación TdC–AGN tiene una importancia similar, en el ámbito de los controles que se deben realizar en el flujo de recursos que, sobre todo, transcurre desde la Nación, como los fondos de la coparticipación federal, los aportes del tesoro nacional, los aportes no reintegrables y demás transferencias.

Sin embargo, este vínculo ha estado siempre complicado por los avatares políticos de nuestro país que, aunque no deberían afectar cuestiones técnicas como las que no estamos refiriendo, habitualmente no han permitido un trabajo coordinado y de apoyo mutuo. Esto ha sido distinto cuando el Secretariado Permanente de Tribunales de Cuentas, cuya intervención ha dado frutos positivos.¹⁵⁴

2.3.7.2. Con la SIGEN: un caso real y exitoso, la Red Federal de Control

La Red Federal de Control Público (constituida por la SIGEN y buena parte de los tribunales de cuentas provinciales) “se instituye como un emprendimiento organizacional que integra y complementa las Estructuras Estatales de Fiscalización y Auditoría, con el fin de evaluar el desempeño de los programas

¹⁵⁴ El Secretariado Permanente de Tribunales de Cuentas de la República Argentina es una entidad civil sin fines de lucro que nuclea a los OCE de todas las provincias y a los tribunales de cuentas municipales (allí donde esté prevista su creación). También ha servido de canal de comunicación fluida y de colaboración entre sus miembros, destacando las actividades de formación y capacitación permanente.

sociales ejecutados por las Jurisdicciones de carácter nacional. Se constituye además, como la garante de cobertura de control en el ámbito nacional, a través de relevamientos y acciones directas en el campo de ejecución de la Política Social” (SIGEN: 2003).

El objetivo allí plasmado fue el de generar una plataforma de sostén al desarrollo de actividades extraordinarias que debe emprender la Nación en el ámbito provincial. Para cumplir con esa finalidad se establecieron distintas metas operativas, que concluyeron en la necesidad de crear la Red, a partir de la cual se hizo posible integrar y coordinar la fiscalización y auditoría pública a nivel nacional, lo que hizo más eficiente la utilización de los recursos asignados a estas tareas, consistentes (además del control financiero) en la medición del impacto social de los programas federales en esta materia. Todo ello bajo un paradigma de las “3E” y de una gestión transparente, previstos en la LAF. Asimismo, se generaron canales de información para los ejecutores de las obras, comunicando los hallazgos y recomendaciones técnicas, para habilitar la adopción de medidas correctivas conducentes a potenciar los impactos buscados y también para los decisores políticos, como aporte para su tarea.

Quizá el valor agregado más importante y trascendente que se logró con esta integración fue la institucionalización de un marco apto para el desarrollo de actividades en conjunto que, aunque inicialmente limitado al control de las políticas sociales, puede servir de plataforma para su ampliación a todos los ámbitos de fiscalización, en uno y otro sentido. En pocas palabras, la Red Federal permite aplicar *in situ*, a muchos kilómetros de la sede la SIGEN las metodologías que utilizaría, con similar diligencia, profesionalismo y compromiso pero con menores condicionamientos temporales y económicos. La sinergia es clara, los TdC prestan un servicio importante al control interno nacional y, a cambio, no solamente se nutren de recursos financieros sino que obtienen capacitación para

sus profesionales intervinientes, especialmente en metodologías no habitualmente utilizadas.

Buenas prácticas

Al margen de las actividades y del valor generado para las partes involucradas, interesa aquí destacar algunas prácticas desarrolladas a lo largo de la vigencia de la Red que entendemos resultan buen ejemplo para el diseño ideal de EFS que propondremos luego. Entre ellas se destaca el diseño de un “Modelo de Plan Estratégico” para la operatoria integrada por el ente nacional y las organizaciones subnacionales. Este se compone de un Marco General y un Plan Operativo, en los que se definen explícitamente el conjunto de actividades a desarrollar (SIGEN: 2013, p. 23).¹⁵⁵ Tales documentos fueron definidos con un carácter dinámico y susceptible de adaptación conforme las necesidades de control, es decir, ajustables a los programas de labores que se auditan pero también a las circunstancias particulares de los ámbitos geográficos en donde se desarrolla cada uno de ellos. En ese derrotero se sembraron las bases para la sustentabilidad de la colaboración mutua.

Otro aporte positivo que surgió de la interacción fue que permitió a los auditores de los TdC que legalmente no están habilitados para realizar control de gestión tomar contacto con tales prácticas y adquirir conocimientos e ideas para aplicar en sus tareas habituales. Asimismo, se trabajó la interdisciplina, puesto que los programas comprenden no solamente aspectos económicos y financieros (transferencia y ejecución de los fondos, eventualmente diligencias de compras) sino también otros específicamente sociales (atención de la demanda, designación

¹⁵⁵ Entre las más importantes, se destacan:

- un conjunto de programas de auditoría de carácter integral;
- la asignación de tareas específicas a cada uno de los distintos integrantes de la Red;
- los plazos de ejecución de la labor en campo;
- la posterior emisión de los informes resultantes, y
- la estimación de los recursos necesarios para ello.

de beneficiarios, distribución, etc.). Ello implicó la conformación de equipos de auditoría compuestos por especialistas en ambas temáticas.

La labor desarrollada evitó que se pagara por una provisión de bienes o servicios y se recibiera otra de menor calidad pero, sobre todo, habilitó el análisis de la ejecución de los programas y el análisis crítico de los productos obtenidos en punto a los objetivos planteados. Todo ello permitió, en definitiva, mejorar las intervenciones sociales de la Administración nacional en el ámbito de las provincias. (SIGEN: 2013). Entendemos que la potenciación que logró la tarea conjunta ha permitido reducir los ámbitos de corrupción que habitualmente se instalan en los programas sociales.

2.3.7.3. Coordinación y cooperación con agencias anticorrupción

Al respecto y si bien en Argentina no existe información publicada referida a tareas de coordinación o actividades desarrolladas en conjunto entre los OCE y los organismos creados específicamente para enfrentar la corrupción (agencia de investigaciones, oficina anticorrupción), el ejemplo de la Comunidad Económica Europea demuestra a las claras que esto no solamente es factible sino que, además, puede generar resultados exitosos, a partir de la sinergia en la conjunción de fuerzas y facultades, en el uso más eficiente de los recursos, la cogestión de la documental y demás datos recolectados y, también, en el apoyo al seguimiento de los individuos corruptos y de sus socios en el sector privado.

En tal sentido, el INTOSAI viene realizando esfuerzos sostenidos en esta materia, que incluyen relaciones permanentes con las entidades financiadas con ese fin específico por la Organización de las Naciones Unidas y con las oficinas de cada país. Como corolario de esos contactos, surgió una iniciativa, compuesta por representantes de autoridades anticorrupción y de EFS, para facilitar el diálogo, la

reciprocidad en información, experiencias y saberes, y la cooperación entre los dos grupos, y que sería dirigida por las EFS de los Emiratos Árabes Unidos y de Ecuador, lo que demuestra que ya en América Latina se está trabajando en el mismo sentido. Además, se analizó la Declaración de Abu Dabi “Sobre la mejora de la cooperación y coordinación entre las Entidades Fiscalizadoras Superiores y las Agencias Anticorrupción para prevenir y combatir la corrupción de forma más eficaz, utilizando inteligencia artificial u otras nuevas tecnologías y aumentando el compromiso de los jóvenes.”

La Declaración de Abu Dabi (aprobada en la III Conferencia EUROSAL/ARABOSAI, en el año 2011), reconoce como positivas las actividades que ha desarrollado la INTOSAI y, en consecuencia, ha compartido las “Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores” (ISSAI, por sus siglas en inglés). Estas establecen los “Principios Fundamentales y Requisitos Previos para el Funcionamiento de las EFS”, incluidos los “Principios Fundamentales de Auditoría y Directrices de Fiscalización”. En tal sentido, se ha destacado que la firma de la ISSAI 20, titulada “Principios de transparencia y rendición de cuentas”, adquiere una singular importancia en el camino al reconocimiento de las EFS como organizaciones independientes y que desarrollan esfuerzos efectivos para aportar beneficios a los ciudadanos de cada jurisdicción.

En lo que resulta pertinente a esta investigación, la Declaración pone de relieve el gran número de iniciativas de las EFS del INTOSAI para combatir esta pandemia social como así también las movimientos ilegales de dinero espurio que, a su vez, demuestran el impacto significativo que estos entes pueden lograr con la auditoría de mecanismos anticorrupción, lo que coadyuvaría con una aumento en la capacidad de confrontación al problema.

2.3.8. Control de gestión

Se ha dejado como último aporte el que consideramos más trascendente en aras al objetivo planteado por la investigación. En efecto, dada el poliformismo y difusión que asume la corrupción, en función de sus múltiples connotaciones, la diversidad de maniobras que implica y la complejidad de las estructuras que el actuar delictivo adquiere, es muy poco probable que un solo organismo pueda hacer frente con éxito a semejante medusa y, en el supuesto de que ello sea posible, se dotaría a un ente de tanto poder y tantas atribuciones que se correría el riesgo de crear un monstruo para destruir a otro. En vista de tal conclusión, una estrategia superadora consiste en dividir los diferentes frentes de batalla, como se viene realizando hasta el momento, pero dotando a distintos organismos de mayores facultades y procurando un trabajo interrelacionado y coordinado entre ellos.

El INTOSAI, en su Declaración de Lima (1977), que ya hemos citado, no descarta el control tradicional sino todo lo contrario, lo cree necesario. No obstante, establece que resulta esencial la incorporación a sus facultades de “una auditoría destinada a analizar la economía, eficiencia, eficacia y la efectividad de la acción de gobierno, sobre la integralidad de la administración, lo que también implica analizar su estructura y sistemas administrativos.” Adaptando los requerimientos a nuestro planteo, los TdC deberían poder constatar el grado de cumplimiento de las “6E” por parte de los auditados, no solamente en las operaciones que concluyan con erogaciones para el Gobierno sino también en aquellas que permiten dotarlo de los recursos necesarios.

Es cierto que autores de renombre no están de acuerdo con esta idea. Cassagne (2002, p. 102), por ejemplo, ha resultado crítico con la posibilidad de que el Poder Legislativo efectúe control de gestión, aduciendo que “todo lo que constituya un

control de mérito resulta una actividad coadyuvante hacia el Poder Ejecutivo (típica relación inter-poderes)”. En virtud de ello, define que esta verificación se debe limitar a la legalidad, ya que no concibe un control parlamentario sobre aspectos relacionados a la oportunidad o conveniencia económica, la eficacia y eficiencia de actos cuyo análisis resulta privativo del administrador general del país y jefe de la Administración (art. 99, inc. 7, CN).

En cambio, Ivanega (2003, p. 243) interpreta que cuando la Ley 24.156 se refiere a “gestión” está significando “administración y coordinación de los recursos disponibles para establecer y alcanzar objetivos y metas” y por lo tanto, no se superpone ni obstaculiza la función ejecutiva. En este sentido, es dable aceptar que este tipo especial de auditoría no se encamine hacia la oportunidad, mérito o conveniencia (atribución que para algunos TdC no está prevista y otros la tienen vedada) pero, en cambio, incorpore dentro del control de legalidad, que todos poseen, la verificación de aspectos tales como planificación de actividades (ley de presupuesto), estructura de la organización (ley orgánica), procedimientos efectuados (normas sobre contrataciones, viáticos, régimen de empleo) y control interno (normalmente ley orgánica). Adicionalmente, deberá analizar el alcance de las metas físicas y de los objetivos de la política gubernamental (cuenta de inversión) y compararlos con lo previsto (ley de presupuesto).

2.3.8.1. Concepto

En el año 1998 la EURORAI aprobó las “Directrices de Aplicación Europea de las Normas de Auditoría de la INTOSAI”, que tuvo como principal objetivo dotar de una base metodológica uniforme para las EFS de la Unión Europea, lo que permitió

estandarizar el lenguaje y los procedimientos de auditoría.¹⁵⁶ Esta estrategia resulta muy importante porque permite acumular los aspectos positivos que la vasta experiencia en el control tienen las entidades miembros pero ahora, guiadas, por una metodología en común (Friedman: 1998, p.1).

Entre los preceptos que se adoptan deben destacarse los apartados 38 y 40 de las Normas de Auditoría de la INTOSAI, que prevén:

- a. “Las potestades de las EFS deben incluir, además del control de legalidad, las auditorías de gestión.
- b. La auditoría operativa comprende el control:
 1. de la economía de las actividades, de acuerdo con principios y prácticas administrativas razonables y con las directrices señaladas;
 2. de la eficiencia en la utilización de los recursos humanos, financieros y de cualquier otro tipo, junto con el examen de los sistemas de información, de las medidas de rendimiento y control, y de los procedimientos seguidos por las entidades fiscalizadas para corregir las deficiencias encontradas; y
 2. de la eficacia con que se han cumplido los objetivos de la entidad fiscalizada y de los logros alcanzados en relación con los pretendidos.”

Nosotros incluimos, el control:

3. de oportunidad, en el sentido de que el gasto ejecutado haya sido el que la Legislatura, en tanto representante del Pueblo ha ordenado realizar (lo que implica, a su vez, que se abandone la práctica arraigada de delegar aspectos esenciales de la política fiscal en el Ejecutivo).
4. del cumplimiento de los plazos previstos y que los bienes y servicios se presten en forma oportuna.

¹⁵⁶ En Argentina, el SPTCRA aprobó en el año 2019 las Normas de Control Externo Gubernamental que son un paso muy importante en este sentido, más allá de todas las actividades de capacitación que realiza periódicamente y que, en definitiva, tienen el efecto colateral de unificar el lenguaje.

5. sobre la sustentabilidad de la política de gasto, teniendo en cuenta que la administración es responsable de preservar las condiciones que aseguren la calidad de vida para las generaciones venideras.
- c. “Los objetivos globales de la auditoría de gestión varían en los diferentes países. Pueden estar definidos en la legislación básica de la EFS o ser una cuestión interna de la misma. En general, la mayoría de éstas establecen uno o varios de los siguientes objetivos globales:
1. proporcionar al legislador o autoridad que aprueba la gestión una garantía independiente sobre:
 - i. la ejecución económica, eficiente y/o eficaz de la política;
 - ii. la fiabilidad de los indicadores o declaraciones que sobre su funcionamiento publica la entidad fiscalizada;
 2. identificar ámbitos en los que la ejecución es deficiente contribuyendo así a que la entidad fiscalizada o el gobierno en sentido más amplio mejoren su economía, eficiencia y/o eficacia;
 3. encontrar ejemplos de “mejores prácticas” y comunicarlos a los gobiernos y/o entidades fiscalizadas.”

Para la GAO, institución superior de control externo en los Estados Unidos, la auditoría de gestión resulta un análisis sistemático y objetivo que tiene como finalidad aportar “un juicio de valor profesional e independiente acerca de la labor de un órgano público y contrastar los resultados obtenidos con los planificados considerando criterios ecuanímes así como valoraciones que comparan con mejores prácticas o análisis horizontales”. Asimismo, agrega información útil como insumo para perfeccionar el accionar de la organización, proveyendo de ideas para la aplicación de acciones correctivas. Por todo ello, mejora la *accountability*.

Presenta un mayor desarrollo el concepto que brindan las “Normas Técnicas de

Auditoría Pública de la IGAE”¹⁵⁷. Según éstas, la auditoría operativa consiste en:

“Examen sistemático y objetivo para proporcionar una valoración independiente de las operaciones de una organización, programa, actividad o función pública, con la finalidad de evaluar el nivel de eficacia, eficiencia y economía alcanzado por ésta en la utilización de los recursos disponibles; detectar sus posibles deficiencias y proponer a la dirección las recomendaciones oportunas en orden a la corrección de aquéllas, de acuerdo con los principios generales de buena acción de gobierno, facilitando la toma de decisiones a las personas con responsabilidades en la vigilancia o capacidad de emprender acciones correctivas” (IGAE: 1998).

Como se aprecia, la auditoría que tratamos en este punto genera información apta para contribuir en la toma de decisiones de las autoridades de los entes y organismos auditados y también del poder legislativo para el ejercicio de su función de control; y puede resultar un insumo mucho más adecuado para los individuos o instituciones privadas motivados a conocer la performance del sector público al que contribuye:

- para los funcionarios del ejecutivo: la detección de fortalezas y debilidades, logros y desvíos, brinda una herramienta para mejorar la tarea ejecutiva;
- para los diputados y senadores, responsables de definir los objetivos de las políticas públicas y luego confirmar que las mismas se alcancen con estándares orientados a las “3E”: los reportes brindan una visión clara de la trayectoria de las funciones y operaciones para sugerir reformas oportunas o, en su caso, rediseñar los objetivos futuros;

¹⁵⁷ La Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) es el órgano de control interno del sector público estatal y el centro directivo y gestor de la contabilidad pública. Como órgano de control, la IGAE es la encargada de verificar, mediante el control previo de legalidad, el control financiero permanente, la auditoría pública y el control financiero de subvenciones, que la actividad económico-financiera del sector público estatal se adecua a los principios de legalidad, economía, eficiencia y eficacia.

- para el pueblo, quien, a su vez, solventa la actividad del estado y quien también es el destinatario de los servicios públicos que éste presta: esta información puede brindar un acercamiento a las formas y calidad con que se ejecutan las políticas públicas y, con ello, tener noción sobre las reales posibilidades de cumplimiento de los objetivos propuestos por el estado.

Otro aspecto positivo de este tipo de auditorías es que no se ciñe ni a un plazo definido ni a normas estrictas. Por el contrario, su atributo más destacado es la flexibilidad y la posibilidad de encararla en cualquier momento que se estime necesario. Como esta tarea no necesita realizarse con determinada periodicidad sino que puede auditarse un programa puntual en un momento determinado, o el accionar de un ministerio, de un ente autárquico o descentralizado o, hasta de una sociedad del Estado, es factible de desarrollarse en forma suplementaria de las actividades tradicionales y regulares del OCE, con el fin de acercar observaciones y recomendaciones pero también sugerencias para mejorar la labor del auditado.

Pueden ser consideradas dentro de las funciones de asesoramiento previstas en las constituciones provinciales y resultan independientes de las que propondremos como verificación de la gestión anual de la administración pública, mediante el análisis de la cuenta general del ejercicio y la memoria que la acompaña. A la vez, los temas a controlar, los métodos a usar, los criterios de trabajo se adecuan a la realidad del ente, a los problemas a enfrentar y al momento en que se desarrolla el control. Desde luego, esto requiere del auditor una actitud innovadora, inquieta e inquisitiva para definir el diseño más adecuado de la auditoría. También deberá ser lo suficientemente objetivo como para identificar aquellas tareas que requieren un trabajo inter disciplinario o que directamente no se pueden realizar con los recursos y el tiempo disponible pues esto redundará en sus propias "6E".

El ejercicio de este tipo de auditoría pública se ha desarrollado especialmente en EFS anglosajonas (EEUU, Reino Unido y Canadá) pero también Australia, Nueva Zelandia y Suecia utilizan esta técnica de manera destacada.

2.3.8.2. El control de gestión a partir del presupuesto por programas

En tal sentido, un relevamiento de las normas provinciales, permite indicar que éstas, en general, prevén que el presupuesto debe informar:¹⁵⁸

- “Todos los recursos previstos y los gastos autorizados para el ejercicio, los cuales figurarán por separado, por sus montos internos y sin compensaciones entre sí.
- El resultado económico y financiero de las transacciones programadas para ese período en sus cuentas corrientes y de capital.
- La producción de bienes y servicios que generarán las acciones previstas.” (Ley 24.156).

Asimismo, se agrega la misma requisitoria que en la Ley nacional:

“En los presupuestos de gastos se utilizarán **las técnicas más adecuadas que demuestren el cumplimiento de las políticas, planes de acción y producción de bienes y servicios del sector público**, la incidencia económica y financiera de su ejecución y la vinculación con sus fuentes de financiamiento” (Ley 24.156).

Se ha hecho énfasis en las partes del texto que señalan claramente que la legislación positiva establece como obligatoria la herramienta del Presupuesto por Programa. De allí surge la posibilidad indicada, de comparar tanto a nivel de productos como de objetivos de política, lo previsto contra lo logrado, a través de

¹⁵⁸ Insistimos en que la mayoría de las provincias han incorporado las pautas de la ley nacional de administración financiera y, en particular, el PPP.

la Cuenta de Inversión.

Como insumo para lo que se plantea, interesa destacar que dentro de la información que corresponde presentar se define que la ejecución del Cálculo de Recursos y del Presupuesto de Gastos deben incluir todos los fondos administrados por entes provinciales. En íntima relación con ello, las constituciones provinciales encomiendan al TdC de su jurisdicción que, para coadyuvar con la tarea del Legislativo, efectuar el informe de auditoría sobre la Cuenta de Inversión (o su equivalente, la Cuenta General del Ejercicio, según la denominación que asume en algunos territorios).

Esto demuestra que el control de gestión se puede realizar simplemente comprobando el acatamiento a la ley de leyes y midiendo la ejecución a través del prisma de las “6E”.

Desde luego, esto hace vital que el Presupuesto por Programas se diseñe siguiendo los parámetros correctos y que sus componentes sean completos y correctos, a la vez que publicitados, lo que incluye la difusión de los objetivos a alcanzar en el período fiscal, la producción requerida para ello, los insumos que se utilizarán, el gasto que ello implicará y las fuentes con las que será financiada toda esa actividad. Si este mandato legal se cumple, a los TdC se le habilita la posibilidad de efectuar auditorías de resultados ya que, en definitiva, controlar la gestión de la administración pública será equivalente a auditar la normativa citada pero no solamente en los aspectos numéricos y financieros, sino en el logro de las metas físicas y, en definitiva, en el alcance de los objetivos.

La actividad estatal queda sometida, entonces, a una doble fiscalización: en primer término una acción preventiva: determinando los límites de las erogaciones (lo que también constituye una autorización) con la sanción del presupuesto general;

y, en segundo lugar, una actividad censora (y, llegado el caso represiva), con el análisis de la Cuenta de Inversión.

En efecto, normalmente, la ley orgánica de los TdC prevé la rendición de los cuentadantes. Específicamente, se fija que la Contaduría General conformará la Cuenta General del Ejercicio, y preparará, en consonancia, la documental que le da sustento, conforme a lo reglamentado por el OCE. Este reporte deberá compendiar, mínimamente, un conjunto de estados demostrativos de la ejecución del presupuesto y de la aplicación de los recursos al destino para el que fueron instituidos, como asimismo la información sobre las operaciones de crédito público ocurridas en el año y, en consecuencia, el stock de deuda pública. Asimismo debe demostrar el análisis financiero del ejercicio, por comparación entre las sumas efectivamente recaudadas o acreditadas en cuenta para su financiación y las erogaciones devengadas; el movimiento de fondos y valores del ejercicio; la situación del Tesoro y el estado de los bienes del estado (Contaduría General de Neuquén: 2014, p. 9)

En lo que aquí interesa, debe incluirse una evaluación técnica de los siguientes aspectos:

- “a) La eficacia en el objetivo y meta prevista en el Presupuesto.
- b) El comportamiento de los costos y de otros indicadores de eficiencia en la producción pública.
- c) La gestión financiera del sector público provincial” (Ley 5.140 Provincia de Entre Ríos).

Con esta información y más allá de los controles que actualmente se llevan adelante¹⁵⁹, se propone avanzar en el estudio de la performance de una provincia

¹⁵⁹ El informe de la Cuenta General del Ejercicio del año 2018 (última en condiciones de analizar) tiene una extensión aproximada de 100 páginas.

en el transcurso de un ejercicio presupuestario. En este sentido, y para diferenciar esta verificación de lo analizado anteriormente referido a la auditoría operativa, lo que se propone es auscultar el cumplimiento de las metas financieras y físicas previstas en la Ley de Presupuesto Anual, constatando de esta manera el alcance de los objetivos de política fiscal previstos, mediante el cotejo con la Cuenta de Inversión.

2.3.8.3. Los indicadores como herramienta de la auditoría de gestión

El uso de este tipo especial de auditoría tiene como objetivo evaluar los resultados de la acción estatal, lo que implica la necesidad de instrumentos que lo hagan posible y que, hasta el momento, no habían sido utilizadas, al menos de manera consistente y sistemática. Uno de ellas son los indicadores de gestión.

En este sentido, la LAF y las correlativas normativas dictadas a su imagen en las provincias, en aras de la excelencia ya definida promueve la aplicación de principios de la gestión privada a la actividad pública, adecuándolo a la realidad de este sector de la economía. Formando parte de tales herramientas aparecen los indicadores de gestión, cuyo uso permite, entre otras funcionalidades útiles, la propia evaluación del organismo de gestión llevada a cabo por sus autoridades y por los OCE.

Se necesitan coeficientes que permitan fomentar la excelencia y que midan lo que resulta importante cuantificar y evaluar. Para ello “deben satisfacer los siguientes criterios generales de diseño y construcción: relevancia, correspondencia con objetivos, flexibilidad, simplicidad, mensurabilidad, objetividad, validez de la medida y verificabilidad” (ASOCEX: 2008, p. 15).

Si los requisitos se cumplen, la información no contendrá errores significativos que

la alteren ni sesgos que puedan condicionar una adecuada toma de decisiones. El análisis crítico y la evaluación de los mismos deben permitir obtener una opinión objetiva sobre la necesidad y utilidad de la política pública bajo supervisión.

Uniendo este punto con el anterior, surge un desafío hacia el futuro que, de lograrse resultará un aporte en el combate a la corrupción puesto que habrán de constituirse indicadores de *responsabilidad* y, por ende, en insumos valiosos para las tareas de control. Se debe lograr:

- un cambio cultural de la administración pública que progrese en dirección a una real gestión por objetivos;
- un trabajo legislativo de calidad y diligencia que defina aquellos objetivos de manera estratégica y con sentido de integralidad y sustentabilidad;
- que se utilicen herramientas y procedimientos de gestión estandarizados, de manera tal de facilitar la comparación entre las distintas ejecuciones y permitir el traslado de experiencias y mejores prácticas;
- la implementación de una contabilidad de costos, que permita medir e informar consecuentemente con la gestión por objetivos;
- Por último, que el sistema de control asuma el mismo desafío, adecuarse a los nuevos requerimientos, uniendo el control de normalidad con la auditoría de las “6E”, confirmando quehacer de gestor y de control con la calidad de los servicios que recibe la población (ASOCEX: 2008, p. 15).

VII. CONSIDERACIONES FINALES

La mediocre ubicación de Argentina en el ranking de Transparencia Internacional habla a las claras de que la corrupción se halla emplazada como un elemento más en las transacciones tanto privadas como públicas, llegando a condicionar fuertemente las acciones que puedan tomarse (aun suponiendo el mejor de los diseños, un complejo normativo intachable y una doctrina indiscutible) y abriendo un gran interrogante respecto de las reales posibilidades de una gestión gubernamental eficiente.

Es por eso que el Estado debe conformar un adecuado sistema de control (que requiere mejores herramientas pero también *responsabilidad* por parte de los decisores). En este punto, la realidad impone la necesaria conclusión de que los esfuerzos doctrinarios, legales y fácticos que, con denuedo, llevan adelante quienes actúan en los órganos de fiscalización de todo el país, no han sido suficientes para combatir las distintas manifestaciones de este fenómeno deletéreo, como lo demuestra su recurrencia periódica y, tan grave como lo anterior, la evidencia de que muchas veces el patrimonio público no es restaurado ni se acciona oportunamente contra las conductas reprochables.

En función de ello y del diagnóstico sobre la corrupción y los problemas que ocasiona, la investigación ha propuesto robustecer a los organismos de control externo público para procurar un mayor éxito en su confrontación, de la corrupción en el amplio sentido de la palabra sino de aquellas manifestaciones que se dan en el ámbito de sus potestades. Más allá del sistema de *checks and balances* republicano, aquí se ha profundizado en la hipótesis de que los controles técnicos administrativos (hoy también previstos en la Constitución tanto nacional como de las provincias) puedan ocupar un rol más protagónico en la lucha contra la corrupción.

Si se logra que las EFS inciten a la administración pública a una gestión de excelencia, se reducen drásticamente las oportunidades para los actos irregulares y éste es el norte que deberían procurar. Por ende, se necesita encontrar un modelo superador que, partiendo de los aspectos ventajosos de la Auditoría General y de los Tribunales de Cuentas, habilite un enfrentamiento en mejores términos contra esta verdadera pandemia.

Con esto en vista, se ha auscultado el diseño legal y el funcionamiento real de los OCE de la hacienda pública argentina para identificar los puntos fuertes y las debilidades de uno y otro modelo. Asimismo, para tomar las mejores prácticas, se han analizado EFS de distintos países, seleccionados por su nivel de desarrollo o por su reconocido nivel de transparencia.

Luego, se pudo avanzar hacia la tesis: y, con ello, proyectar una estructura de órgano de control ideal pero con la consigna de su factibilidad en el campo de la práctica. En esta instancia, se descartó la idea de un súper organismo que asuma para sí toda la variada gama de funciones y atribuciones que podrían considerarse útiles en vistas al objetivo ya que, al margen de generar un ente con un funcionamiento más que complejo, se estaría promoviendo un riesgo aún mayor pues tanto poder en un grupo reducido y autónomo de personas puede generar más abusos que lo que se pretenden evitar.

Resuelto ello, se efectuó la propuesta que ha sido desarrollada y justificada en los capítulos anteriores. Se partió del mandato vigente, es decir que debe continuar realizando el control legal, formal, numérico y documental de las actividades de obtención de los recursos y de su asignación por parte de los órganos ejecutores del presupuesto general. Pero, el diseño ideal debe considerar que se forma parte (imprescindible) de un sistema mayor cuya finalidad es lograr un Estado de

excelencia para satisfacer en tiempo y forma las demandas de la población reduciendo las erogaciones espurias y las pérdidas por deficiencias ocasionadas intencionalmente o por simple ineptitud. Para ello, es menester adecuar la forma de trabajo de los OCE puesto que ya no resulta suficiente observar, recomendar y, aunque es importante, tampoco alcanza con aplicar las sanciones pertinentes en tiempo oportuno. Ahora deben realizarse aportes significativos y profesionales en la búsqueda de una mejor performance de la Administración.

En concreto, este trabajo propone un control externo que fiscalice la legitimidad, regularidad, formalidad de la ejecución presupuestaria, efectúe la auditoría financiera sobre la información que proporcionan los cuentadantes pero que avance hacia el control de gestión, siempre respetando el mandato legal. Todo ello con la consiguiente capacidad de juzgar administrativamente la rendición de cuentas, establecer los perjuicios producidos, resarcir el daño y, si no se tratare de un cuentadante, promover las acciones previstas en la normativa para acusar al funcionario desleal y recuperar los fondos mal habidos.

El órgano de control externo de la hacienda pública que contará con mejores instrumentos para luchar contra las manifestaciones de la corrupción que se producen en los actos administrativos será aquel que reúna las virtudes de los dos modelos vigentes. Ello requiere, de autonomía financiera en primer lugar y, en segundo término, pero no menos importante, de independencia de criterio, lo que obliga, a su vez, a realizar todas las actividades que permitan mantener su credibilidad, actuando siempre con la más absoluta transparencia y *responsabilidad*.

Por otra parte, considerando las disposiciones legales vigentes sobre sus potestades y obligaciones, hemos aportado herramientas para tornar más eficientes y efectivas las fases de planificación y de ejecución de las tareas de

auditoría. Una cuestión puntual pero trascendente es el cotejo del presupuesto por programas en perspectiva de la planificación plurianual y, en paralelo, la aplicación de las conclusiones del control de la cuenta de inversión de los períodos anteriores a la gestión actual. Si ello se logra, habrá de desempeñar un aporte valioso para la consecución de un buen gobierno.

Otra actividad factible y de indudable provecho estará en exigir que el programa anual de la administración cumpla con las pautas de la normativa vigente y se confeccione siguiendo los preceptos del presupuesto por programas, estableciendo en consecuencia las metas físicas y los objetivos de política a lograr. De tal forma, al controlar la rendición de cuentas (el ejemplo más importante es la Cuenta de Inversión de las Provincias) se va a estar evaluando mucho más que el acatamiento a las formalidades y el resultado financiero alcanzado sino, sobre todo, el grado de alcance de una gestión de excelencia (en los términos de las "6E"). Estos puntos constituyen el **control integral - integrado**, posible de implementar en el corto plazo y un verdadero aporte de valor agregado en el objetivo definido para las OCE.

En paralelo, una buena parte del éxito en la labor de control pasa por la posibilidad de realizar recomendaciones oportunas en la fase del trabajo de campo, lo que requiere para los auditores, la proximidad con el quehacer de los gestores públicos, desde el inicio hasta la elaboración del informe final. En la misma línea de razonamiento, debe darse una continuidad en el tiempo al trabajo de auditoría y por ende habrán de evaluarse los procesos de mejora implementados por los organismos a partir de las recomendaciones formuladas en informes anteriores, con la pertinente aplicación de sanciones en caso de incumplimiento de los compromisos contraídos, lo que es un aspecto esencial de la actividad del órgano de control.

Aquí deben agregarse dos elementos, quizá de índole operativa, pero que vienen a actuar como factores de fortalecimiento para que la actividad mejorada no se diluya:

- mayor capacidad para imponer sus resoluciones, especialmente en los requerimientos de información y en las sanciones; de tal manera que los logros obtenidos en las etapas anteriores no resulten letra muerta;
- recursos materiales y humanos pertinentes.

Además, una vez puesto bajo la órbita de los OCE la verificación periódica de las declaraciones juradas patrimoniales, habrá de reglamentarse la obligación de presentarla anualmente.

La optimización del control conduce a una mayor transparencia en la gestión pública, que es demandada por los ciudadanos. Como reaseguro de las actividades de la Administración y de las EFS, debe imponerse expresamente la publicación habitual y sistematizada de los logros de su accionar. En efecto, al comunicar las conclusiones de sus indagaciones, los órganos de control suministran un valioso insumo tanto para los cuentadantes como para todo individuo interesado en la cosa pública.

Tanto los organismos de control como todos aquellos que tienen una responsabilidad en la fiscalización de los fondos públicos deben ser conminados a demostrar transparencia en su gestión, haciendo del principio constitucional de publicidad de sus actos una cuestión esencial, colocándolo como una norma principal. En virtud de esta finalidad, los informes deberán prever a la población en general, como uno de los usuarios a los que van destinados, lo que exige que, sin perder la calidad técnica que deben tener, se redacten en un lenguaje sencillo y comprensible. Asimismo, debe regularse el acceso de los particulares a la documentación que sustenta las operaciones, en la medida que no sea de carácter

sensible para la seguridad del Gobierno o la intimidad de los funcionarios. Estos deberes constituyen la llave de acceso del control social sobre la acción pública, lo que significa la superintendencia directa por parte de la población. En este escenario, el rol de las entidades intermedias de profesionales (especialmente contadores y abogados) a través de una tarea crítica de análisis periódico y sistemático, puede resultar el eslabón que termine de brindar la respuesta a la pregunta de “¿quién controla a los que controlan?”

En conclusión, para efectuar un mayor aporte en la lucha contra la corrupción, y en función de lo analizado, las EFS deben:

- ser autónomas administrativa, funcional y financieramente;
- contar con independencia de criterio, reduciendo la posibilidad de influencias externas (especialmente desde el poder);
- poseer potestades jurisdiccionales, administrativas y contables;
- realizar control de gestión, verificando el cumplimiento de las “6E”, lo que implica adicionar la auditoría de resultados bajo una perspectiva integral en un enfoque sistémico;
- asumir como materias complementarias de control las buenas prácticas identificadas en esta investigación;
- estar dotadas de personal especializado en las diversas materias de control y administrar recursos técnicos y materiales de primer nivel que permitan llevar a cabo sus tareas, lo que incluye el acceso y utilización

de las TIC para su propia organización y para el desarrollo de sus actividades de verificación;

- adoptar los criterios de la auditoría basada en riesgos, y utilizar los sistemas de análisis de datos para potenciar la selección de las muestras y liberar tiempo a los fines de la evaluación crítica del objeto de control;
- contar con una política permanente de capacitación y política de personal que motive y premie a los mejores recursos y considere la performance profesional para los ascensos. Esta debe incluir el requisito de ingreso por concurso público, en especial cuando se trate de los cargos de la EFS previstos en la Constitución;
- tener fuerza legal para exigir la documentación e información necesaria para su cometido, tanto a oficinas del sector público como a privados, en tanto mantengan una relación comercial o económica con éste, previendo severas multas para los incumplimientos renditivos y las omisiones en los requerimientos de información;
- mantener el control ex post como metodología principal pero acercando temporalmente sus verificaciones a los hechos auditados;
- habilitar el control previo y preventivo en determinadas circunstancias, cuando las autoridades lo soliciten o cuando la legislación prevea su participación en aquellas operaciones que tengan un singular impacto en el presupuesto;

- exigir de los controlados la transparencia republicana; y,
- ser un canal para el control ciudadano de la gestión (en este punto sería conveniente la apertura formal de canales seguros de denuncia) a la vez que habilita la censura del pueblo sobre su propia actuación.

De esta manera, contribuirán con una mejor y mayor gobernanza, coadyuvando para que la administración pública cumpla con los objetivos para los que fue creada de manera efectiva, eficiente, económica, en tiempo oportuno y cuidando el medio ambiente para promover el desarrollo sustentable e integral de la sociedad y, a la vez, generar una cultura para que los servidores públicos asuman definitivamente su *responsabilidad*.

Así, el vicio de la corrupción se combatirá desde lo institucional pero, también, desde la ética, puesta de manifiesto en un control de excelencia que promueva una gestión con economía, eficacia, eficiencia, ejecutividad, efectividad y cuidado del medio ambiente (ecología).

Fernando Roberto Lenardón
31/01/2022.-

ANEXOS

ANEXO I: RELEVAMIENTO DE CASOS DE CORRUPCIÓN PÚBLICA DETECTADOS EN ARGENTINA

ACTO CORRUPTO	MODO EN QUE SE CONFIGURÓ	MODO EN QUE SE DETECTÓ	ACTUACIÓN DE LA EFS (EN EL LUGAR DE OCURRENCIA)
ACEPTACIÓN DE PRESENTES POR UN ENCARGADO DE COMPRAS	Un funcionario que toma decisiones sobre adjudicación de obra pública acepta regalos en ocasiones especiales de parte de las empresas que participan en los procesos de contratación.	Por denuncia de una empresa que habitualmente no resulta adjudicataria	El TdC no había observado nada. Los procesos de compra eran normales y los precios adjudicados eran menores (aunque luego las empresas competidoras participaban formando una UTE). No podía conocer la entrega de bienes. No se hizo nada porque dado el tiempo transcurrido y la especificidad de la obra, no se pudo determinar perjuicio.
ARCHIVO IRREGULAR DE EXPTE. JUDICIALES	Coimas a funcionarios judiciales.	Por denuncia del perjudicado y prensa.	El TdC no controla el tema.
ARCHIVO IRREGULAR DE EXPEDIENTES ADMINISTRATIVOS (Dir. De Rentas)	Coimas a funcionarios administrativos (inspector y jefe del área).	Por denuncia judicial del contribuyente. Por la prensa (cámara oculta).	El TdC no había detectado. Conocida la denuncia solicitó los expedientes e instó la corrección del trámite.
COMPENSACIÓN POR RESIDENCIA A SUJETOS QUE NO CUMPLÍAN REQUISITO	Se le abona a un funcionario de alto rango un concepto que no le corresponde.	Por auditoría.	El TdC detecta el gasto un año después (en un caso se le hizo devolver, en otro había dejado la función y debió derivarse a Fiscalía de Estado para que inicie demanda civil.

ANEXO I: RELEVAMIENTO DE CASOS DE CORRUPCIÓN PÚBLICA DETECTADOS EN ARGENTINA

ACTO CORRUPTO	MODO EN QUE SE CONFIGURÓ	MODO EN QUE SE DETECTÓ	ACTUACIÓN DE LA EFS (EN EL LUGAR DE OCURRENCIA)
COMPRA DE BIENES DIRECCIONADA	Un funcionario arma el pliego de condiciones particulares para que una empresa (que paga coima) sea la adjudicataria.	Por denuncia de otros posibles competidores que se quedan a fuera del proceso por una cláusula tendenciosa.	El TdC realizó la investigación para determinar responsabilidades y existencia de perjuicio. Se determinó exceso de precios pero ningún privado quiso testificar que la cláusula era irregular.
COMPRA DE BIENES EN FORMA DIRECTA A FAMILIARES	Un funcionario ordena comprar determinados bienes en forma directa a una empresa definida, propiedad de la suegra y el cuñado del Presidente. Se entrega más cara y de menor calidad.	Por denuncia de competidores.	El TdC había analizado la compra sin detectar nada extraño (no se cuenta con una base de datos de precios testigos). No se podía conocer vínculo.
COMPRA DE BIENES FALSA	Armado de concursos con firmas de familiares o amigos. Se adjudica rotativamente, pero siempre participan las mismas empresas. Una parte de dinero volvía a funcionario y otra parte se destinaba a campaña.	Por denuncia de empresas que no pueden participar. Se denunció en Justicia asociación ilícita y fraude a la administración.	El TdC había controlado varios de esos expedientes y constatado la certificación del funcionario responsable de que los bienes habían sido entregados. Luego, tramitó la irregularidad y elevó a Fiscalía de Estado para resarcir erario.
COMPRA DE BIENES FALSA	Igual que anterior.	Por relevamiento físico de inventarios de bienes en depósitos.	El TdC lo detectó e inició actuaciones para resarcir el erario.

ANEXO I: RELEVAMIENTO DE CASOS DE CORRUPCIÓN PÚBLICA DETECTADOS EN ARGENTINA			
ACTO CORRUPTO	MODO EN QUE SE CONFIGURÓ	MODO EN QUE SE DETECTÓ	ACTUACIÓN DE LA EFS (EN EL LUGAR DE OCURRENCIA)
COMPRA DE BIENES DE PRIMERA NECESIDAD PARA USO EN CAMPAÑA POLITICO-ELECTORAL	Se compra en forma directa bajo excusa de urgencias (por inundaciones o frío). Se pagan precios excesivos y una parte vuelve como coimas al funcionario responsable.	Por denuncia de gente que no recibe bienes.	El TdC no lo puede detectar por la oportunidad de auditoría.
COMPRA DE SOFTWARE PARA ENTIDAD BANCARIA	Coimas a funcionarios del Banco y del Estado.	Detección de AFIP por facturas apócrifas usadas para justificar la erogación irregular.	La AGN no había detectado. Se siguió proceso penal.
CONTRATOS DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS FALSOS	Constancias de prestaciones de servicios falsas. El funcionario contratante exigía la devolución del 90% del dinero.	Por detección policial en el momento de cobro. Proceso judicial en curso.	El TdC había controlado los contratos y las certificaciones de servicios firmadas por los contratantes. Como se cobraba con tarjeta de débito, no había recibo.
DEMORA INTENCIONAL EN PAGO A PROVEEDORES. CON EXIGENCIA DE "PEAJE"	Coimas a funcionarios administrativos.	Denuncia de un funcionario extranjero por la queja de una empresa de su país que lo sufrió.	La AGN no había detectado. Luego se inició auditoría sin que se detectara nada.
DESIGNACIÓN DE UN FUNCIONARIO SIN CONCURSO (PREVISTO EN LEY)	El Gobernador de la Provincia designa al Presidente del TdC de forma directa sin cumplir la Constitución.	Denuncia de un Legislador.	El TdC no había dicho nada. Ante el inicio del juicio político, el funcionario renuncia.

ANEXO I: RELEVAMIENTO DE CASOS DE CORRUPCIÓN PÚBLICA DETECTADOS EN ARGENTINA

ACTO CORRUPTO	MODO EN QUE SE CONFIGURÓ	MODO EN QUE SE DETECTÓ	ACTUACIÓN DE LA EFS (EN EL LUGAR DE OCURRENCIA)
DISPOSICIÓN DE FALLOS EN CONTRA DE LA LEY	Coimas a funcionarios judiciales y policiales.	Por la prensa (cámara oculta).	La EFS no controla el tema.
DUPLICACIÓN DE PAGO PARA QUEDARSE CON UNA PARTE	Un Tesorero municipal elabora un expediente de pago de subsidios para abonar con transferencias, hace firmar al Intendente y luego le dice que como no se pudo realizar la operación bancaria se pagará con cheques. Entrega los cheques y la transferencia la realiza a su cuenta personal.	Por denuncia al Intendente de una empleada perteneciente a la misma oficina. El Presidente Municipal efectuó la denuncia penal. El Tesorero fue condenado a prisión efectiva. El dinero no se recuperó.	El Tdc no había identificado la maniobra porque no estaba dentro del plan de auditoría el control de las conciliaciones bancarias de todo el año.
ENRIQUECIMIENTO ILÍCITO DE FUNCIONARIO	Asociación ilícita, estafas reiteradas y administración fraudulenta.	Por denuncia de ONG.	La AGN no había detectado. Se siguió proceso judicial.
HABERES FALSOS (también se dio con personas jubiladas y fallecidas)	Un funcionario, con complicidad del liquidador carga datos de una persona que no es empleada pública. La persona cobra y devuelve el 80% del sueldo al funcionario (lo comparte con liquidador).	Por uso de programa de análisis sistémico de datos. Se cruzó el listado de empleados de dos oficinas y aparecieron duplicaciones.	El TdC detectó la irregularidad e inició acción para resarcir contra funcionarios.

ANEXO I: RELEVAMIENTO DE CASOS DE CORRUPCIÓN PÚBLICA DETECTADOS EN ARGENTINA			
ACTO CORRUPTO	MODO EN QUE SE CONFIGURÓ	MODO EN QUE SE DETECTÓ	ACTUACIÓN DE LA EFS (EN EL LUGAR DE OCURRENCIA)
HABERES ELEVADOS POR CONCEPTOS INCORRECTOS	Igual que el anterior. El empleado no devolvía porque tenía cercanía con el liquidador.	Por uso de programa de análisis sistémico de datos. Se listaron liquidaciones con conceptos extraordinarios y se analizaron las constancias de respaldo.	El TdC detectó la irregularidad y requirió que se descontaran los pagos incorrectos.
HURTO DE BIENES A SU CARGO	Empleados a cargo del depósito de una empresa pública se llevaban bienes bajo su custodia para venderlos de manera privada.	Relevamiento de Auditoría interna. Se despidió a los empleados y se efectuó denuncia. Los bienes no se recuperaron ni su valor.	El TdC toma conocimiento a posterior, con la auditoría anual. En función de los hechos consumados, solamente incluye la situación en su informe.
IMPUESTOS COBRADOS Y NO INGRESADOS	Constancia de cobro destruida o adulterada indicando menor valor al real. El funcionario se quedaba con el dinero. El contribuyente seguía con deuda.	Circularización de deudores. Un contribuyente se presentó con la constancia de pago. Luego se efectuó la denuncia penal.	El TdC instó al organismo fiscal a realizar la circularización y detectada la irregularidad inició acciones para resarcir.
IMPUESTOS COMPENSADOS CON SALDOS DE CRÉDITO INEXISTENTE	Un funcionario fraguaba la constancia de crédito (como si el contribuyente fuera proveedor del Estado) y la imputaba contra la deuda tributaria.	Denuncia de la auditoría interna. Detectó que la cuenta tributaria estaba en cero cuando hacía un mes tenía mucha deuda y no aparecía ningún pago. Tampoco era proveedor del Estado para tener crédito fiscal.	El TdC no había detectado nada porque el expediente tenía todas las apariencias de correcto (incluso la constancia de crédito parecía legal).

ANEXO I: RELEVAMIENTO DE CASOS DE CORRUPCIÓN PÚBLICA DETECTADOS EN ARGENTINA

ACTO CORRUPTO	MODO EN QUE SE CONFIGURÓ	MODO EN QUE SE DETECTÓ	ACTUACIÓN DE LA EFS (EN EL LUGAR DE OCURRENCIA)
IMPUESTOS NO COBRADOS Y REGISTRADOS	El área de cómputos del organismo fiscal cargó como si se hubiera pagado una deuda a cambio de una parte de la deuda.	Denuncia de la auditoría interna. Detectó que la cuenta tributaria estaba en cero cuando hacía un mes tenía mucha deuda y no aparecía ningún pago.	El TdC no había realizado tareas en este sentido. Detectado, se requirió que se cobrara al contribuyente.
INSPECCIÓN DE OBRA IRREGULAR	El inspector de obra certifica que la obra cumple lo indicado en el certificado, en cantidad y calidad cuando no es así. A cambio, recibe una recompensa por la empresa.	Por roturas de las calles.	El TdC solicita al organismo responsable que realice una nueva verificación de la calidad del material utilizado, surgiendo que no cumplía con lo certificado. Se inicia proceso para resarcir al erario.
NEPOTISMO	Un director de un ente descentralizado nombra como gerente general a un amigo, sin ningún requisito de idoneidad ni conocimientos técnicos.	Es de conocimiento público.	El TdC no tiene control de gestión y no puede opinar sobre este tipo de decisiones. Habrá de estarse a la generación de un perjuicio ocasionado por su incompetencia. Es muy complejo que esto se determine.
OMISIÓN DE EXCUSACIÓN, OMISIÓN DE CONTROL	Un auditor del Tribunal de Cuentas es asignado a una tarea de control de adquisiciones donde el encargado de compras es familiar directo. No informa a sus superiores y luego omite varias observaciones.	Por denuncia de un compañero.	El TdC separó al auditor de ese destino pero no tomó más medidas. Tampoco revisó las contrataciones informadas por el auditor con incompatibilidad.

ANEXO I: RELEVAMIENTO DE CASOS DE CORRUPCIÓN PÚBLICA DETECTADOS EN ARGENTINA			
ACTO CORRUPTO	MODO EN QUE SE CONFIGURÓ	MODO EN QUE SE DETECTÓ	ACTUACIÓN DE LA EFS (EN EL LUGAR DE OCURRENCIA)
OMISIÓN DE PRESENTACIÓN DE DDJJ DE BIENES (ESTANDO OBLIGADO)	Funcionarios omiten presentar la DDJJ patrimonial al iniciar y/o finalizar su mandato (asimismo, cuando realizan adquisiciones).	En el caso de un juicio por enriquecimiento patrimonial se solicita el sobre y éste no existe.	El TdC no tiene facultades para controlar este tema.
OTORGAMIENTO DE CRÉDITO A EMPRESA INSOLVENTE	A cambio de un porcentaje del préstamo otorgado un funcionario autoriza un crédito a una empresa que no cuenta con patrimonio ni solvencia para devolver el dinero.	La empresa se declaró en quiebra.	El TdC analizó la documentación del crédito y observó la operación pero, en función de que no se había producido perjuicio no pudo proceder. Una vez declarada la quiebra (tres años después y con el funcionario ya retirado de su cargo) se inicia acción de resarcimiento.
PRÉSTAMO ENCUBIERTO DE DINERO A EMPRESA (SIN INTERÉS)	Un funcionario autoriza realizar un gasto a cargo de una empresa locataria de un edificio. El gasto se realiza mensualmente y la empresa lo devuelve a final de año y a valor nominal.	Auditoría de egresos del ente público	El TdC detecta los pagos y estima el perjuicio como el costo de oportunidad por no haber dispuesto de ese dinero.
PUBLICIDAD CARA	Armado de concursos con firmas de familiares o amigos. Se adjudica rotativamente, pero siempre participan las mismas empresas.	Por denuncia de empresas que no pueden participar. Se denunció en Justicia asociación ilícita y negociaciones incompatibles.	El TdC no había detectado nada. No hay precios testigos en publicidad y no tiene datos de registro civil. Luego de denuncia, no pudo determinarse sobreprecio.

ANEXO I: RELEVAMIENTO DE CASOS DE CORRUPCIÓN PÚBLICA DETECTADOS EN ARGENTINA

ACTO CORRUPTO	MODO EN QUE SE CONFIGURÓ	MODO EN QUE SE DETECTÓ	ACTUACIÓN DE LA EFS (EN EL LUGAR DE OCURRENCIA)
PUBLICIDAD FALSA	Igual que anterior pero adicionalmente no se prestaba el servicio. Una parte de dinero volvía a funcionario y otra parte se destinaba a campaña.	Por denuncia penal de un periodista. El fiscal verificó que siempre se justificaba la inversión con la misma constancia (fotografía).	El TdC había controlado varios de esos expedientes y constatado la certificación del funcionario responsable de que la publicidad se había realizado. Luego, tramitó la irregularidad y elevó a Fiscalía de Estado para resarcir erario.
ROBO DE RECAUDACIÓN DIARIA POR PARTE DE TESORERO	Un Tesorero Municipal fragua las planillas de recaudación para quedarse con parte del dinero cobrado y además, asentar los pagos a los contribuyentes.	Por denuncia de una empleada de la Tesorería ante el Intendente. Este realiza la denuncia penal.	El TdC no había detectado la falta ya que requería del Contador Municipal informe sobre el control interno y éste siempre respondía que era adecuado.
SUBSIDIOS FALSOS	Constancias de entregas de dinero falsas. El funcionario exigía que los beneficiarios devolvieran parte de lo cobrado.	Por denuncia penal de una persona a la que le sacaron el beneficio por quejarse del monto a devolver.	El TdC había controlado la documentación para entregar el subsidio y los recibos sin detectar nada. Luego se inició proceso para resarcir.
USO DE BIENES DE USO PARA FINES AJENOS A DESTINO (particular o campaña)	Se le da el bien en responsabilidad a un funcionario, que lo usa incluso sábados y domingos. En algunos viajes particulares, conforma la documentación de viático y carga combustible por el sistema oficial.	Por accidente del funcionario con el vehículo un día sábado y sin justificación.	El TdC no había detectado nada.

ANEXO I: RELEVAMIENTO DE CASOS DE CORRUPCIÓN PÚBLICA DETECTADOS EN ARGENTINA			
ACTO CORRUPTO	MODO EN QUE SE CONFIGURÓ	MODO EN QUE SE DETECTÓ	ACTUACIÓN DE LA EFS (EN EL LUGAR DE OCURRENCIA)
USO DE FONDOS AFECTADOS PARA GASTOS DE RENTAS GENERALES	El Departamento Ejecutivo Municipal dispuso, con el consentimiento del contador municipal, pagar los sueldos del personal con fondos provenientes de la Nación destinados a un plan de viviendas y que tenían normativa y registro como fondos afectados. Sin poder devolverlos antes de finalizar el año.	Por denuncia de un concejal.	El TdC observa el cambio de destino pero no determina perjuicio porque el dinero se usó para destino conocido y finalidad de la Municipalidad. Luego, cuando se debieron abonar resarcitorios a la empresa adjudicataria por la demora en los pagos de certificados, se inició acción para juicio de responsabilidad.
VENTA DE EMPRESA DE ESTADO A UN PRIVADO INSOLVENTE	Un funcionario decide la venta de una empresa del Estado sumamente deficitaria y, para terminar con el problema, acepta la propuesta de una sociedad que, según Estados Contables no cuenta con los recursos para abonar el precio.	Por transcurso de tiempo sin que se pueda cancelar la deuda de la sociedad privada producto de su compra.	El TdC observó la situación pero, producto de que en el momento de la operación aún no se había producido el perjuicio fue solo una advertencia. En estos momentos, luego de cinco años, se sigue negociando el cobro por lo que aún no se ha determinado el perjuicio.
VIÁTICOS DUPLICADOS O COBRADOS SIN QUE HUBIERA VIAJE	Un funcionario cobra viáticos habiéndose quedado en su ciudad. En otros casos, cobra dos viáticos la misma semana, cuando había viajado a una sola ciudad.	Por auditoría de egresos.	El TdC detectó la irregularidad e intimó a la empresa a recuperar lo pagado de manera irregular. No se inicia un procedimiento por el hecho doloso. No se efectúa denuncia.

1. Delitos contra la propiedad del Estado

- a) **Hurto:** el art. 162 del CPA tipifica este delito, el que se establece para quien se apoderare ilegítimamente pero sin usar la fuerza de una cosa mueble, total o parcialmente ajena. El art. 163 bis prevé un agravamiento de la pena cuando quien la comete es un miembro de una fuerza de seguridad, policía o cuando pertenezca al servicio penitenciario. La diferencia con el peculado, que veremos más adelante es que en este caso, los bienes sustraídos no están bajo su cuidado.
- b) **Administrador infiel:** el artículo 173, inciso 7° del CPA sanciona a aquel sujeto que teniendo a su cargo la administración, manejo o cuidado de bienes públicos, viole sus deberes perjudicando los intereses del titular, en procura de ocasionarle un daño o persiguiendo un beneficio ilegal para sí mismo o para un cómplice. Este es el actor indispensable para la existencia del delito de corrupción en todos aquellos casos en donde existen “transacciones” con algún privado (Arzuaga: 2019, 136). Sin perjuicio de ello, también puede suceder que un agente del estado abuse del vehículo estatal a su cuidado y realice un viaje por cuestiones personales o, en una situación peor, simule una comisión de servicios para ocultar aquel viaje particular. En resumen, prácticamente, la mayoría de los tipos penales que detallaremos se darán en concurso con éste.
- c) **Fraude contra la administración pública:** el artículo 174, inciso 5° CPA, prevé una modalidad agravada del fraude detallado en el art. 172 del mismo plexo normativo, puesto que aquí el bien jurídico perjudicado es el erario público. Recordemos que el texto hace mención a la defraudación cometida por quien

simula nombre, calidad, usa falsos títulos, miente influencia, hace abuso de confianza, o se vale de cualquier ardid o engaño.

2. Delitos contra el orden público

- a) **Asociación ilícita:** el artículo 210 del mismo CPA sanciona a quienes conforman un grupo (o banda) de tres personas o más con el objetivo de delinquir.

En una cláusula que pretende disuadir a las personas de cometer este tipo de delitos, lo que se sanciona en este texto es la decisión de formar parte del grupo que planificó y llevó adelante el ardid aun cuando luego no participe directa o físicamente del mismo.

3. Delitos contra la administración pública

Si bien los títulos que estamos utilizando surgen del mismo Código Penal Argentino, entendemos que resulta claro que interesan aquí en tanto delitos realizados en el ámbito gubernamental o que afectan a la hacienda pública.

- a) **Abuso de autoridad y violación de los deberes de los funcionarios públicos:** el artículo 248 CPA prevé el delito cometido por un funcionario público cuando emita o ejecute normas u órdenes contrarias a la constitución o a las leyes (nacionales o provinciales). De la misma manera, se pena a quien no ejecute una norma cuyo cumplimiento es su deber.

Aquí se ha adicionado el art. 248 bis, que prevé la sanción para quien, debiendo fiscalizar el cumplimiento de las normas de comercialización de ganado, productos y subproductos de origen animal, omitiere inspeccionar conforme los reglamentos a su cargo, establecimientos tales como mercados de hacienda, ferias y remates de animales, mataderos, frigoríficos, saladeros,

barracas, graserías, tambos u otros establecimientos o locales afines con la elaboración, manipulación, transformación o comercialización de productos de origen animal y vehículos de transporte de hacienda, productos o subproductos de ese origen.

En tanto, el art. 249 del CPA sanciona con multa pecuniaria a aquel funcionario público que ilegalmente omitiere, rehusare hacer o retardare algún acto de su oficio.

En el artículo 253 se reprime con multa e inhabilitación especial al agente estatal que propusiere o nombrare para un cargo público, a persona en quien no concurrieren los requisitos legales. En la misma pena incurrirá el que aceptare un cargo para el cual no tenga los requisitos legales.

- b) Cohecho:** el artículo 256 prevé el que resulta, tal vez, el delito más habitual, al que detalla como un acto por el cual:

“...el funcionario público que por sí o por persona interpuesta, recibiere dinero o cualquier otra dádiva o aceptare una promesa directa o indirecta, para hacer, retardar o dejar de hacer algo relativo a sus funciones”.

A este delito se lo conoce como “cohecho pasivo” (Arzuaga: 2019, p. 137).

- c) Tráfico de influencia:** el artículo 256 bis del mismo CPA pena el supuesto de una persona (sin importar si lo hace él mismo o a través de un tercero) que solicita o recibe dinero o cualquier beneficio (incluyendo una promesa de recibir algo en el futuro) como contrapartida del uso de su influencia ante un funcionario público para que éste haga, demore o no cumpla con una tarea propia de sus funciones. Esta figura agrava su pena cuando la influencia se utilice ante un magistrado del Poder Judicial o del Ministerio Público, con el objetivo de obtener la emisión, dictado, demora u omisión de un dictamen, resolución o fallo en asuntos sometidos a su competencia.

- d) Cohecho agravado:** el artículo 257 resulta la contracara del texto final anterior pues castiga al juez o al magistrado del Ministerio Público que, por sí o por intermedia persona, reciba cualquier tipo de beneficio (incluso una promesa a futuro) para emitir, dictar, retardar u omitir dictar una resolución, fallo o dictamen, en asuntos sometidos a su competencia.
- e) Cohecho activo:** en el artículo 258 se prevé la actuación del sujeto privado, cuando da u ofrece cualquier tipo de beneficiosa un funcionario público, con el fin de que éste realice una de las conductas sancionadas en los artículos 256 y 256 bis, primer párrafo. El castigo se agrava cuando se busca obtener una respuesta de un magistrado del Poder Judicial o del Ministerio Público. Además, se establece que, si un funcionario público fuera quien cometió el delito, sufrirá adicionalmente pena de inhabilitación especial.
- f) Soborno transnacional:** el artículo 258 bis sanciona a quien, directa o indirectamente, tiene cualquier forma a un funcionario público de otro Estado o de una organización pública internacional para que éste haga (incluyendo tráfico de influencias) o deje de hacer un acto posible dentro de sus funciones públicas, en un asunto relacionado con una transacción económica, financiera o comercial, a los fines de lograr un beneficio para sí o un tercero.
- g) Aceptación y entrega de liberalidades:** en un intento por evitar la falta de castigo a raíz de no haber podido recolectar la suficiente cantidad de elementos de convicción, el art. 259 del CPA castiga al agente que acepte una dádiva recibida en función del cargo que ostenta. Asimismo, se reprime a quien entregara la liberalidad. Aquí, ni siquiera se requiere demostrar que el presente se otorgó con un objetivo definido, aunque queda claro que ello se supone.

- h) Malversación de caudales públicos:** ya dentro del Capítulo VII del Código Penal de Argentina, titulado “Malversación de caudales públicos”, el artículo 260 sanciona al servidor público que distraiga fondos o bienes bajo su administración del fine legal.
- i) Peculado:** la primera parte del artículo 261 castiga al agente del estado que sustraiga caudales o bienes cuya administración, percepción o custodia le haya sido confiada por el cargo que ostenta. Consiste éste uno de los delitos más habituales en la realidad argentina que, sin embargo, culmina sin sanción alguna en la mayoría de los casos. Efectivamente, es tan común ver que, al finalizar su mandato, los funcionarios públicos se quedan con bienes que se le dieron en custodia sin que esto genere una reacción (el caso típico es el del celular o de la notebook).
- j) Peculado de trabajo y servicio:** la segunda parte del mismo artículo 261 CPA sanciona al funcionario que emplee en provecho propio o de terceros, los trabajos o servicios pagados por el Estado (esto se denomina “peculado de uso”). Ejemplo: un funcionario público que utiliza al empleado de la repartición que hace tareas de limpieza para hacer trabajos particulares en su casa, solventado con el sueldo que le paga el gobierno (Arzuaga: 2019, p. 139).
- k) Negligencia en el cuidado de bienes a su cargo:** el artículo 262 se relaciona con su antecesor, al sancionar con pena pecuniaria al agente del estado que, por culpa (negligencia, imprudencia o falta de cumplimiento de las normas o de sus deberes) permite que otra persona sustraiga bienes o efectos de propiedad de la administración.
- El texto que lo sigue aplica el mismo castigo a los sujetos que tengan a su cuidado bienes de entidades de educación pública o de beneficencia, así como

los administradores y depositarios de caudales embargados, secuestrados o depositados por autoridad competente, aunque pertenezcan a particulares, cuando incurran en la misma falta.

- l) Demora indebida en un pago:** el artículo 264 procura restar incentivo a una maniobra que puede producirse en las oficinas pagadoras, cuando el responsable demora un pago con el afán de obtener una prebenda del interesado al cobro quien habitualmente accede a entregar una suma de dinero a cambio de que se acelere su cobro. Esta norma reprime con inhabilitación especial al funcionario público que, teniendo fondos expeditos, demore injustificadamente un pago ordinario o decretado por autoridad competente.

En la misma pena incurrirá el funcionario público que, requerido por la autoridad competente, rehúse entregar una cantidad o bien depositado o puesto bajo su custodia o administración.

- m) Negociaciones incompatibles:** el artículo 265 sanciona al funcionario público que, directamente, por persona interpuesta o por acto simulado, en beneficio propio o de un tercero se interese en un contrato o en un trámite en el que interviene en función de su cargo.

- n) Exacciones ilegales:** el artículo 266 del CPA, sanciona al funcionario público que, aprovechando indebidamente de su cargo, solicite, exija u obligue a un tercero a abonar una contribución indebida (sea cual fuere el nombre). Al igual que en la mayoría de los supuestos analizados, esto se produce tanto cuando se lo hace directamente o por interpósita persona.

- o) Exacción agravada por el medio empleado:** un agravamiento de la figura se da en el artículo siguiente, cuando el funcionario utilizare intimidación o

arguyera una orden superior, un mandato de autoridad o judicial, con visos de legalidad.

p) Exacción agravada por el destino recibido: en la misma línea que los dos textos anteriores, el artículo 268 agrava la sanción para el funcionario público que tome para sí el fruto obtenido de aquellos actos.

q) Enriquecimiento ilícito: el Capítulo IX Bis incorporó una serie de delitos bajo el título de “Enriquecimiento ilícito de funcionarios y empleados”. Dentro de éste, el primer artículo incorporado a continuación del 268, sanciona con la misma pena que al cohecho (art. 256 CPA), al funcionario público que, con fines de lucro, utilice para sí o para terceros, la información o los datos de carácter reservado de los que haya tomado conocimiento en razón de su cargo.

El art. 268 (2) agrava la pena para quien no pueda justificar su crecimiento particular o el de una persona interpuesta para disimular su patrimonio; siempre que esto ocurra con posterior a la asunción en su puesto público pudiéndose extender la ventana hasta los dos años de cesado en el cargo. Para que sea procedente, la justificación debe ser requerida.

Según esta norma, se entiende por enriquecimiento no sólo al aumento del patrimonio en dinero, cosas o bienes, sino también la reducción del pasivo que lo afectaba.

Luego se advierte que será reprimida con la misma pena que el autor del hecho la persona interpuesta para disimular el enriquecimiento.

r) Omisión maliciosa: el artículo 268 (3) castiga al funcionario que omita maliciosamente presentar una declaración jurada patrimonial estando legalmente obligado a hacerlo. Aquí también hace falta un requerimiento fehaciente emitido por autoridad competente, en donde se determine

concretamente un plazo para su cumplimiento.

En la misma pena incurre quien maliciosamente, falseare u omitiere insertar los datos que las referidas declaraciones juradas deban contener de conformidad con las leyes y reglamentos aplicables.

Obviamente que en este caso, lo que se procura es conocer la verdad acerca del patrimonio del funcionario y evidenciar si su crecimiento está justificado por los ingresos declarados. Sancionar la omisión resulta una intención de obligar a que la presente aunque no siempre da resultado. En otros casos, se presenta sin informar toda la verdad y, como la misma debe mantenerse secreta, solamente se leerá ante una actuación judicial fundada en otro tipo de evidencias.

- s) **Encubrimiento:** pasando al Capítulo XIII del CPA, titulado “Encubrimiento”, el artículo 277 establece una sanción para quien, tras la comisión de un delito ejecutado por otro (en el que no hubiere participado) ayude a eludir las investigaciones u oculte, altere, haga desaparecer las pruebas o instrumentos del delito, o ayude al autor en estas actividades.

4. Delitos contra la fe pública

- a) **Falsificación de sellos y similares:** el artículo 288 reprime:

1º. al que falsificare sellos oficiales;

2º. al que falsificare papel sellado, sellos de correos o telégrafos o cualquiera otra clase de efectos timbrados cuya emisión esté reservada a la autoridad o tenga por objeto el cobro de impuestos. En estos supuestos, así como en los de los artículos siguientes, se considerará falsificación la impresión fraudulenta del sello verdadero.

Esta figura interesa cuando se la relaciona con el art. 291, puesto que este establece que si quien cometiere los delitos antes tipificados fuera un

funcionario público y cometiera el hecho abusando de su cargo, sufrirá, además, inhabilitación absoluta por doble tiempo del de la condena.

- b) Falsificación o adulteración de documentos:** el artículo 292 castiga a quien genera un perjuicio a terceros mediante la falsificación o adulteración total o parcial de un documento, incluyendo el documento de identidad de las personas o aquellos que avalan la titularidad del dominio o habilitación para circular de vehículos automotores.

- c) Destrucción o supresión de documentos:** en línea con el anterior, el art. 294 prevé sanciones para quien suprima o destruya, total o parcialmente, un documento, generando un perjuicio a terceros.

Anexo III: Relevamiento de casos de corrupción pública

En todos los casos detallados, se ha eliminado el lugar o repartición dónde sucedió. Se identifica la metodología con la que se fraguó la irregularidad, cómo se concretó esta y las consecuencias que provocó en la gestión del Estado o en los servicios a brindar; la figura penal (una o varias) en la que sería posible encuadrar el ilícito y se describe el modo en que se detectó el delito. Luego, pasando a la actuación de los órganos de control, se enuncia la actuación que les cupo en el caso particular para cotejarlo con la actividad que hubiera debido realizar en los dos modelos existentes en Argentina. Por último, se propone el funcionamiento ideal del sistema de control, lo que hubiera prevenido o, en su defecto, permitido sancionar en tiempo y forma al responsable.

Caso 1:

- A. **Operación:** empleados a cargo del depósito de una empresa pública se llevaban bienes bajo su custodia para venderlos de manera privada.
- B. **Irregularidad:** faltantes de bienes e insumos en el depósito de la firma.
- C. **Efecto que provocó:** faltantes de insumos a la hora de mantener los bienes con los que la empresa presta servicios. Necesidad de volver a comprarlos: doble erogación.
- D. **Figura penal:** hurto
- E. **Modo en que se detectó:** la auditoría interna detectó los faltantes al realizar un recuento sorpresivo.
- F. **Actuación real y potencial del sistema de control:** Al detectar el faltante, se comunicó inmediatamente a las autoridades de la empresa quienes dispusieron labrar un acta con el abogado y el responsable del área. Allí se determinan los bienes faltantes y el dinero que ello implica. Con este elemento, el Directorio despide a los empleados que considera infieles, sin realizar un sumario como determina la ley. Estos inician juicios que, luego de un tiempo, resultan

desfavorables para la empresa, debiendo pagar una fuerte indemnización.

El TdC toma conocimiento al realizar la auditoría anual, mediante la lectura de los informes de auditoría interna y de las actas de Directorio. En el primer año, debido a que se ha despedido a los empleados, observa que no se efectuaron las gestiones para recuperar el dinero perdido. Luego, del juicio y en función de la erogación evidenciada, se analiza la responsabilidad del Directorio por la medida (que aparece como apresurada) concluyéndose que se ubica en el ámbito de la discrecionalidad que implica la gestión de una empresa y, por ende, queda fuera de la jurisdicción del OCE.

1. **Modelo LAF:** la Sindicatura General (en adelante SG) hubiera actuado de la misma manera en que lo hizo la auditoría interna, que cumplió adecuadamente con sus funciones una vez detectado el injusto (aunque cabe la pregunta de por qué no detectó antes las debilidades de control interno que permitieron la fuga). Para evitar la ocurrencia de la irregularidad, en cualquiera de sus auditorías anteriores al hecho, debió advertir la existencia de las debilidades y urgir al fortalecimiento del control interno. Una vez sucedido el hurto, solamente le cabe informar a la Legislatura, dentro del reporte anual. Aquí, correspondería la denuncia penal contra los responsables (atribución que debería incorporarse prácticamente como una obligación). Pero, luego del distracto y las indemnizaciones, la EFS debería señalar las falencias en la toma de decisión apresurada y sin los elementos legales pertinentes.
2. **Modelo TdC:** la Contaduría General (CG) no interviene del control de las empresas públicas pero, aún en el caso de hacerlo, no realiza el tipo de control que permitió detectar el hurto. Como se anticipó, la tarea de la auditoría interna permitió en este caso la detección del delito. El TdC debió tomar los elementos recolectados en el expediente que se conformó por

el hurto y exigir la responsabilidad de los funcionarios.¹⁶⁰

G. **Funcionamiento ideal:** El control interno detecta el hurto, lo comunica a las autoridades de la empresa y al control externo. Se efectúa el debido sumario administrativo (con el respeto al debido proceso y la posibilidad de los acusados de defenderse), se determinan los responsables, los bienes faltantes, y el monto que ello implica. Con eso, las autoridades debieron requerir la devolución del monto perdido y, en caso negativo, iniciar las acciones legales pertinentes (con suspensión del cargo sin goces de haberes). A la vez, inmediatamente, determinar las debilidades de control interno y subsanarlas. El TdC debería iniciar la investigación para determinar posibles responsabilidades en los funcionarios a cargo del depósito (por omisión en el cumplimiento de su deber y por negligencia en el cuidado de bienes a su cargo), lo que implica que no se puede esperar a la rendición de cuentas sino que corresponde actuar al ser puesto en conocimiento. En caso de que no se obtuviera el total resarcimiento provocado por el hurto, se debería determinar la responsabilidad en los funcionarios de más alto rango que no cumplieron debidamente con todos los esfuerzos para evitar la ocurrencia del delito.

En todo caso, el Estado no debe verse perjudicado por la irregularidad y siempre debe existir un responsable.

H. **Aplicación del supuesto:** A todos los casos de sustracción de bienes por parte de agentes del Estado.

Caso 2:

A. **Operación:** Compra de software para institución financiera pública.

B. **Irregularidad:** coimas a funcionarios públicos.

C. **Efecto que provocó:** sobrepagos en la provisión de los intangibles.

¹⁶⁰ Cuando en este apartado se hable de exigir la responsabilidad de los funcionarios se estará haciendo mención al juicio de responsabilidad administrativa, para el caso de los TdC que aún conservan esa facultad o, indistintamente, a relevar los antecedentes y elevarlos a la Fiscalía de Estado para que ésta inicie las acciones, según ya se ha descrito anteriormente.

- D. **Figura penal:** fraude en perjuicio de la administración pública y cohecho.
- E. **Modo en que se detectó:** denuncia anónima
- F. **Actuación real y potencial del sistema de control:** El sistema de control no había observado nada.
1. **Modelo LAF:** como la SG tiene control posterior y no detiene el acto, solamente pudo haber constatado la existencia de sobrepuestos al comparar los adjudicados con los de mercado pero luego de la contratación. La AGN no hubiera evitado la irregularidad y, en todo caso, habría informado a la Legislatura sobre la existencia de sobre precios. Luego de su análisis, debería haber informado a la Comisión Mixta y a la Justicia Penal (es difícil que detectare la existencia del cohecho).
 2. **Modelo TdC:** la CG, en el caso de haber tomado conocimiento de la existencia de sobrepuestos, pudo haber observado el acto y evitado el perjuicio. La cuestión radica en conocer si el contador delegado tenía posibilidad cierta de comparar precios pues su tarea habitualmente se limita a la verificación de los aspectos legales y documentales. El TdC recién hubiera tomado conocimiento al recibir la rendición, por lo que se torna muy difícil comparar precios de un año atrás.
- G. **Funcionamiento ideal:** El control interno, usando control preventivo, debió verificar las "6E". Se supone que la efectividad y la ejecutividad se cumplen en tanto se adquirió algo que se necesitaba en los tiempos precisos. También se habría cumplido con eficacia la provisión. Falló la economía en tanto no se compró al menor precio posible y, por lo tanto, la operación no fue eficiente. Si tal actuación no fuera posible, el control externo, efectuando la misma verificación, debió determinar el perjuicio y llevar adelante el juicio de cuentas (debe preverse una rendición por períodos menores al año). Una alternativa es implementar correcta y efectivamente el control previo de las contrataciones de alta significación (económica, social o política, como tienen Entre Ríos y Río Negro). La actuación de la AGN informando a la Legislatura solo sería aceptable

si al detectar el injusto informa inmediatamente a la justicia penal (debería incorporarse la posibilidad y obligación de realizar la denuncia).

H. **Aplicación del supuesto:** A todas las operaciones de contratación de bienes y servicios.

Caso 3:

A. **Operación:** publicidad falsa.

B. **Irregularidad:** pago a firmas de publicidad de un precio sin contraprestación, con la condición de que entreguen una parte al funcionario que luego certificó la concreción de la pauta contratada.

C. **Efecto que provocó:** gasto sin contraprestación. Al margen de lo económico se incumplió con la manda constitucional de informar a la comunidad.

D. **Figura penal:** fraude en perjuicio de la administración pública y cohecho, asociación ilícita

E. **Modo en que se detectó:** denuncia de un funcionario público de otra repartición (vio que la fotografía que justificaba distintos pagos con diferencia temporal siempre era la misma).

F. **Actuación real y potencial del sistema de control:** Habiendo verificado el cumplimiento de las formalidades del trámite (reserva preventiva, justificación del gasto, emisión de orden de publicidad y, principalmente, certificación de la realidad de la publicidad) los órganos de control interno y externo no observaron nada.

1. **Modelo LAF:** como la SG tiene control posterior pero no debe esperar a la rendición de cuentas, pudo haber verificado in situ la realidad de las contrataciones realizadas para contrastarlas con lo contratado. La AGN no hubiera evitado la irregularidad. Al analizar la documentación de manera integral, es posible que detectare la maniobra y, así, hubiera podido informar a la Legislatura sobre la existencia de sobre precios. Luego de su análisis, debería haber informado a la Comisión Mixta y a la Justicia Penal.

2. **Modelo TdC:** la CG, debió constatar la realidad de la prestación pero eso no está entre sus funciones actuales. Al verificar la certificación realizada por el funcionario responsable no tenía otra posibilidad que aprobar el pago. El TdC recién hubiera tomado conocimiento al recibir la rendición. La distribución de los pagos en distintos meses y distintos expedientes torna muy difícil detectar la irregularidad y, a la vez, comparar precios de un año atrás.
- G. **Funcionamiento ideal:** El control interno, usando control preventivo, debió verificar las “6E”. Se supone que la efectividad y la ejecutividad se cumplen en tanto se adquirió algo que se necesitaba en los tiempos precisos. La economía es muy difícil de medir en el tema publicitario porque los parámetros utilizados incluyen muchos aspectos subjetivos y, por ende, los precios no se pueden comparar. Indudablemente, falló la eficacia en tanto no se cumplió con el objetivo del gasto y, por ende, la relación costo – provisión fue negativa. Si no se hubiera podido prevenir el perjuicio, el TdC debió iniciar el juicio de cuentas, a partir del mismo análisis. Para ello, necesariamente debe estructurarse una base de datos de la publicidad pública, con registros gráficos que permitan cotejarlos en cada ocasión. La actuación de la AGN solo sería ideal si efectuara la denuncia penal (obligación de que debería incorporarse en la legislación), a partir de determinar el perjuicio ocasionado por la maniobra.
- H. **Aplicación del supuesto:** se aplica a todo lo relacionado con servicios en donde debe ser constatada y certificada la prestación del servicio. En este caso, la colusión del responsable con el prestatario debilita el sistema de control interno y por ello, se requiere que un organismo de control verifique la veracidad de la mencionada.

Caso 4:

- A. **Operación:** compulsas de precios fingidas con firmas cómplices.
- B. **Irregularidad:** contubernio entre el encargado de compras (porque esquivaba los

procedimientos más transparentes como la licitación y realiza compras directas o cotejos de precios, en donde participan las firmas invitadas aunque a veces, como en la obra pública, la maniobra también se produce en licitaciones) y dos o tres firmas que se ponen de acuerdo en cada proceso para que una de ellas (en ocasiones, se dividen rubros) sean las ganadoras, haciendo que las competidoras ofrezcan precios más altos de la elegida para ganar que, de cualquier manera, presenta precios elevados si se los compara con los de mercado. En estos casos, el ganador paga un porcentaje del precio al funcionario involucrado pero, aunque no existiera este actor, la falta de control en virtud de haberse cumplido los aspectos formales, lleva también a la existencia de sobrepuestos.

- C. **Efecto que provocó:** sobrepuestos en la provisión de los bienes o servicios.
 - D. **Figura penal:** fraude en perjuicio de la administración pública, asociación ilícita (dos comerciantes y el funcionario suman la cantidad mínima de personas requeridas para esta figura) y, en su caso, cohecho.
 - E. **Modo en que se detectó:** denuncia de un comerciante al que nunca se lo invita o que, en virtud de que no participa de la asociación ilícita, nunca puede ganar.
 - F. **Actuación real y potencial del sistema de control:** El control interno no había observado nada ya que todas las formalidades del trámite estaban cumplidas. En ocasiones, puede llegar a advertir algún probable desdoblamiento de compras para evitar la licitación y, en contadas oportunidades, sugiere que se incorporen más invitados a los procesos ya que llama la atención que siempre sean los mismos oferentes.
3. **Modelo LAF:** La SG podría analizar si no existen otros posibles oferentes inscritos en el Registro de Proveedores y, a la vez, constatar si se los está invitando. Por otra parte, a través de la UAI podría tener conocimiento de los desdoblamientos de las compras, en caso de existir. La AGN no hubiera evitado la irregularidad aunque, si el control interno no lo hubiera detectado, sí pudo obtener precios de mercado para cotejar con los que se

han estado adjudicando. Al analizar la documentación de manera integral, es posible que detectare la irregularidad y, así, hubiera podido informar a la Legislatura sobre la existencia de sobre precios. Más allá de la sospecha de colusión, sería muy difícil de demostrar la complicidad del funcionario pero sí se podrían documentar las omisiones, puesto que no se invitó a otros oferentes, lo que de alguna manera obligaría a detener las maniobras.

4. **Modelo TdC:** al verificar el cumplimiento de las formalidades (que obviamente se suponen cumplidas), la CG habría autorizado el pago. La única posibilidad de interrumpir la contratación hubiera sido al verificar el desdoblamiento y, entonces, advertir el incumplimiento legal. El TdC recién hubiera tomado conocimiento al recibir la rendición. La distribución de los pagos en distintos meses y distintos expedientes torna muy difícil detectar la irregularidad, identificar el desdoblamiento y comparar precios de un año atrás.

G. Funcionamiento ideal: El control interno, usando control preventivo, debió verificar las “6E”. Se supone que la efectividad y la ejecutividad se cumplen en tanto se adquirió algo que se necesitaba en los tiempos precisos. También se habría cumplido con eficacia la provisión. Falló la economía en tanto no se compró al menor precio posible y, por lo tanto, la operación no fue eficiente. Si tal actuación no fuera posible, el control externo, efectuando la misma verificación, debió determinar el perjuicio y llevar adelante el juicio de cuentas (debe preverse una rendición por períodos menores al año). Una alternativa es implementar correcta y efectivamente el control previo de las contrataciones de alta significación (económica, social o política, como tiene Entre Ríos y Río Negro). En ambos casos debería instrumentarse un banco de datos (digitalizado) en donde se carguen todas las compras, por área, para realizar un seguimiento de bienes adquiridos y precios pagados. La actuación de la AGN informando a la Legislatura solo sería aceptable si al detectar el injusto realiza

inmediatamente la presentación ante la justicia penal.

- H. **Aplicación del supuesto:** provisiones realizadas principalmente por compra directa o cotejo de precios (es muy raro en licitaciones, aunque suele producirse en obras públicas).

Caso 5:

- A. **Operación:** licitación pública direccionada
- B. **Irregularidad:** el Ministro de salud realiza un llamado a licitación para unificar la compra de medicamentos por un año en un solo proveedor y se redacta el pliego de condiciones particulares de la licitación de tal manera que solo pueda presentarse un oferente.¹⁶¹ A cambio de lograr la adjudicación el privado abona un precio al funcionario (o aporta a la campaña política de su partido).
- C. **Efecto que provocó:** sobrepagos en la provisión de los bienes o servicios.
- D. **Figura penal:** abuso de autoridad y violación de los deberes de funcionario público, fraude en perjuicio de la administración pública, asociación ilícita (dos comerciantes y el funcionario suman la cantidad mínima de personas requeridas para esta figura) y, en su caso, cohecho.
- E. **Modo en que se detectó:** en este caso puntual, la existencia de una previsión constitucional que habilita el TdC a realizar el control desde su origen de las contrataciones de alta significación económica (y en función de que las exigencias exorbitantes se referían a cuestiones legales y económicas), permitió detectar el hecho previamente y el acto se interrumpió pero en la generalidad de los casos ello no sucede, por ello, una de las pocas formas de conocer la existencia del problema es a través de la denuncia de un posible oferente que no pudo presentarse a la licitación. La detección por parte de la EFS recién se verificaría en oportunidad de realizar la auditoría ex post.
- F. **Actuación real y potencial del sistema de control:** En el caso real detallado, la

¹⁶¹ En ocasiones, la maniobra se perfecciona haciendo participar a otros oferentes (cómplices) para simular que el llamado ha sido correctamente diseñado.

presión de los actuales proveedores en la prensa (dado que no podrían ni siquiera participar en la licitación) más el informe del Tribunal de Cuentas elevado al Gobernador hicieron que la operación se interrumpiera.

En la generalidad de los casos, si la denuncia se presenta ante el funcionario que lleva a cabo la contratación o su superior, es muy probable que el trámite siga. Si la denuncia se realiza ante Contaduría General, y los términos afectados son demasiado técnicos para ser entendidos por contadores o abogados, es muy probable que el trámite continúe. La exposición ante la prensa, aunque genere cierta presión en los decisores, es poco probable que interrumpa el trámite si no existe un informe del organismo de control.

Sin posibilidad del control previo, el análisis del TdC será extemporáneo para detener el trámite y solo podrán determinarse responsabilidades en caso de detectar sobrepuestos o provisión de bienes que no cumplan con los requisitos. En todos los casos, solo se podría detectar el direccionamiento en la medida que se cuente con personal especializado en las cuestiones técnicas direccionadas. Caso contrario, la única manera de confirmar la irregularidad es con la consulta a terceros que sean idóneos en la temática (incluso comerciantes del rubro), los que no siempre están dispuestos a declarar por temor a que en las próximas compras se los descarten o por los contratiempos que implica actuar como testigo en una causa penal.

5. **Modelo LAF:** La SG, que tiene dotación especializada en diversas materias, podría analizar si las condiciones particulares del pliego son tendenciosas y advertir a las autoridades superiores y a la Auditoría General.

Si el Ministro continúa con el trámite, el control interno no tiene facultades para interrumpirlo.

6. **Modelo TdC:** al verificar el cumplimiento de las formalidades (que obviamente se suponen cumplidas), la CG habría autorizado el pago. La única posibilidad de interrumpir la contratación hubiera sido al verificar la existencia de cláusulas tendenciosas (lo que supone conocimientos

específicos) y, entonces, advertir el incumplimiento legal. El TdC recién hubiera tomado conocimiento al recibir la rendición y en el supuesto de que la contratación hubiera ingresado en la muestra de auditoría. En esta oportunidad, deberá verificarse la existencia de sobrepagos o el incumplimiento del proveedor como único camino de determinar una responsabilidad. El direccionamiento, en este momento de la contratación solo será una observación formal (en potencial dado que ya no resulta posible conocer si, con otras condiciones, se hubieran presentado otros interesados).

G. **Funcionamiento ideal:** Una cuestión que no se profundiza por cuanto no forma parte de la temática, pero que sí vale la pena dejarla enunciada es si la decisión de unificar la provisión en un solo sujeto cumplía con una necesidad de la gente, es decir si ello habilitaría la eficacia de la gestión hospitalaria o, complementariamente, si crear un monopolio no atentaría contra la relación costo – beneficio. Solamente una sindicatura podría tener una opinión formada sobre esto dado que a la contaduría le está vedado tal análisis. En los casos en que la importancia económica o social lo ameritan, la alternativa válida pasa por implementar correcta y efectivamente el control previo de las contrataciones de alta significación (económica, social o política, como tienen Entre Ríos y Río Negro).

H. **Aplicación del supuesto:** procesos de compras de bienes o servicios importantes, principalmente licitaciones, incluyendo la obra pública.

Caso 6:

A. **Operación:** certificación de una prestación incorrecta como bien realizada.

B. **Irregularidad:** el inspector de obra (por voluntad propia o por mandato de su superior) certifica que el asfaltado de una calle está bien realizado.

C. **Efecto que provocó:** la mala calidad de la obra hace que al poco tiempo se deba volver a asfaltar o, en un caso extremo, se provoca un bache que daña a un

auto y que genera la obligación de la administración municipal a indemnizar al privado.

- D. **Figura penal:** incumplimiento de los deberes de funcionario público y cohecho o, quizás, aceptación de liberalidades.
- E. **Modo en que se detectó:** esta irregularidad por lo común no se detecta. Ni siquiera se analiza la recurrencia de los arreglos en la misma calle en cortos períodos de tiempo.
- F. **Actuación real y potencial del sistema de control:** El control interno no había observado nada ya que todas las formalidades del trámite estaban cumplidas y, especialmente, el informe del experto de la municipalidad, que certifica la concreción cabal de la obra. El TdC recién hubiera tomado conocimiento al recibir la rendición. La distribución de los pagos en distintos meses y distintos expedientes torna muy difícil detectar la irregularidad, por lo que se torna complejo identificar la recurrencia y comparar precios de un año atrás.
 - 1. **Modelo LAF:** La SG podría realizar su propio control de la obra o verificar la forma y momento en que el inspector la realiza. La AGN no hubiera evitado la irregularidad aunque, una vez determinada la repetición del gasto, podría iniciar una auditoría especial para definir la calidad de la obra. Identificado el asunto debería comunicarse inmediatamente a la Legislatura. El inconveniente aquí es determinar el monto del perjuicio e iniciar las acciones legales correspondientes. Para demostrar la complicidad del o los funcionarios, debería identificarse y documentarse las certificaciones espurias realizadas por él y con esto, lo pagado sin justificativo. Una manera de avanzar, sería mediante la denuncia a la FIA o a la OA para que analicen el nivel de vida de esta persona ya que es habitual que lo hagan por encima de las posibilidades que le permite su sueldo.
 - 2. **Modelo TdC:** Para superar la debilidad del esquema anterior, el formato del juicio de responsabilidad es más adecuado aunque implicaría dotar a los TdC del control de gestión lo que, a su vez, requiere personal idóneo en las

distintas especialidades. Ante la ausencia de facultad legal, una alternativa que mitigaría el riesgo sería hacerse presente de cualquier manera al momento de la verificación, con miras a presionar al inspector lo que, desde luego, resulta relativo. La contaduría general, al verificar el cumplimiento de las formalidades (que obviamente se suponen cumplidas) habría autorizado el pago.

G. Funcionamiento ideal: El control interno, usando control preventivo, debió verificar las “6E”. No se cumple la efectividad por cuanto el bien entregado no corresponde al bien que la ciudadanía quiere (que tampoco desea tener obra frente a su casa ni la misma calle cortada cada año). La economía no se verifica por cuanto se paga por un bien impertinente o por una calidad inferior, lo que rompe con la eficiencia. A la vez, la eficacia, que se cumpliría con la solución del problema por un tiempo prolongado tampoco se cumple. Hay un doble perjuicio, por la recepción de una prestación de inferior calidad a lo pagado y por la repetición del gasto en menor tiempo al estipulado. Si el control no hubiera podido evitar la concreción del ilícito, el control externo, efectuando la misma verificación, debió determinar el perjuicio y llevar adelante el juicio de cuentas (debe preverse un análisis anticipado a la rendición de cuentas). La actuación de la AGN informando a la Legislatura solo sería aceptable si al detectar el injusto realiza inmediatamente la denuncia penal (obligación que debería incorporarse legalmente).

Si todas las actividades descriptas fallaran, ocurriera el accidente se deberían determinar las responsabilidades consecuentes, incluyendo a los funcionarios de control que incumplieron con sus tareas. De la misma manera serían responsables por las indemnizaciones que debió afrontar el Estado por su dolo (inspector) o negligencia (controlador).

H. Aplicación del supuesto: procesos de compras de bienes o servicios importantes, principalmente incluyendo la obra pública. También resulta de aplicación a la verificación de la calidad de los servicios públicos concesionados,

en donde se genera un riesgo de accidentes mayores con pérdidas de vida (como el ejemplo de Once).¹⁶²

Caso 7:

- A. **Operación:** aceptación de canasta navideña remitida por los habituales contratistas por parte del encargado de compras de una oficina.
- B. **Irregularidad:** el encargado de compras, que se jacta de no recibir coimas, acepta agradecido a fin de año, canastas navideñas y regalos enviadas por las empresas que habitualmente compiten en los procesos de compra que se realizan en su repartición y en las que él tiene una opinión vinculante.
- C. **Efecto que provocó:** como se manifestó en el capítulo I al detallar la figura prevista en el artículo 259 del CPA, la aceptación de liberalidades no requiere demostrar que el funcionario realizó un acto previo o posterior en favor de su donante. Pero, desde luego que se generan sospechas, las que deberían ser erradicadas por los organismos de control en todo proceso en que este funcionario tome intervención.
- D. **Figura penal:** aceptación de liberalidades.
- E. **Modo en que se detectó:** comentario “inocente” del propio funcionario del beneficio o, en su caso, detección de preferencias sin sustento a favor de sus donantes en los procesos de compra.
- F. **Actuación real y potencial del sistema de control:** El control interno no había observado nada ya que todas las formalidades del trámite estaban cumplidas y, se adjudica a la oferta más conveniente según lo que surge de la documentación. Aunque el TdC hubiera analizado las licitaciones en donde intervinieron los proveedores obsequiosos, probablemente no surgirían las irregularidades. La imposibilidad de analizar todos los procedimientos de

¹⁶² Debe recordarse que en el caso que se cita la AGN había presentado a la Comisión Mixta Revisora de Cuentas un pormenorizado informe con todas las falencias del servicio y los riesgos que implicaba. Lamentablemente, se dio a conocer luego del accidente.

compras aumenta el riesgo de que pasen desapercibidas las maniobras. En el caso del control de LAF tampoco surgiría evidente la relación especial.

1. **Modelo LAF:** es muy complejo el proceso penal aun en el caso del reconocimiento del propio funcionario porque es dable pensar que no lo repetiría en el juicio. Por ende, La SG debería profundizar los controles en los procesos de decisión y poner bajo aviso a la UAI pertinente, considerando que existe un riesgo de auditoría profundo. Conocido el hecho por la AGN debería actuar en la misma dirección que la SG. Una manera de avanzar, sería mediante la puesta en conocimiento de la FIA o a la OA para que analicen el nivel de vida de esta persona ya que es habitual que lo hagan por encima de las posibilidades que le permite su sueldo.
2. **Modelo TdC:** Las mismas complicaciones anteriores se plantean en este modelo, quizás profundizadas por la imposibilidad de la contaduría general de efectuar análisis sobre la gestión de este funcionario. La verificación de los aspectos legales de los procesos en que toma parte el sospechado aparece como insuficiente. El TdC debería ampliar la muestra en el caso de los procesos en que participó. Ante la sospecha, debería anticiparse el análisis aún sin haber recibido la rendición de cuentas.

G. **Funcionamiento ideal:** Si el control interno, usando control preventivo, verifica el cumplimiento de las "6E" en la mayoría de los procedimientos más significativos en donde interviene el funcionario sospechado entonces, se podrá considerar que no hubo irregularidades. Si el control no hubiera podido evitar la concreción del ilícito, el control externo, efectuando la misma verificación, debió determinar el perjuicio y llevar adelante el juicio de cuentas (debe preverse un análisis anticipado a la rendición de cuentas). La actuación de la AGN informando a la Legislatura solo sería aceptable si al detectar el injusto realiza inmediatamente la presentación ante la justicia penal (sea en su carácter actual, como información o, mejor, modificando la ley para que se le permita denunciar).

H. **Aplicación del supuesto:** procesos de compras de bienes o servicios importantes, principalmente incluyendo la obra pública en donde existe un sujeto con facultades para aprobar la contratación (o brindar una opinión vinculante) y, donde esa decisión no puede ser discutida en su ámbito de competencia.

Caso 8:

A. **Operación:** uso de fondos afectados para pagar sueldos.

B. **Irregularidad:** el departamento ejecutivo municipal dispuso, con el consentimiento del contador municipal, pagar los sueldos del personal con fondos provenientes de la Nación destinados a un plan de viviendas y que tenían normativa y registro como fondos afectados. Sin poder devolverlos antes de finalizar el año.

C. **Efecto que provocó:** las obras de las viviendas se detuvieron hasta que el año siguiente el Municipio “devolvió” los fondos, cumplió con la parte de la obra y, de esa manera, logró que Nación remitiera una nueva remesa. La obra se atrasó 10 meses y se debió abonar al contratista por el tiempo ocioso y los intereses ante la demora en el pago del certificado de obra.

D. **Figura penal:** malversación de caudales públicos.

E. **Modo en que se detectó:** queja de los adjudicatarios de las viviendas porque se veía detenida la obra.

F. **Actuación real y potencial del sistema de control:** El control interno había avalado el pago porque había un Decreto ejecutivo. La Ordenanza presupuestaria aceptaba el uso temporario de los fondos afectados no utilizados con la única condición de su devolución antes de cerrar el ejercicio. Como la rendición del período no estaba presentada, el TdC no había tomado contacto con el caso.

En el caso del control de LAF tanto la SG como la AGN tienen control posterior, por ende, hubieran observado el desvío de fondos una vez producido.

1. **Modelo LAF:** si bien la metodología es clara y se detecta rápidamente, también es habitual que se produzcan estos usos temporarios de fondos afectados, incluso a nivel provincias, con el consentimiento de la Legislatura en la propia Ley de Presupuesto Anual. Las UAI detectarían esta situación inmediatamente, la comunicarían a la SG, que debería alertar a la AGN y al Parlamento. Si éste poder actuase como corresponde, debería generarse inmediatamente la denuncia, por cuanto se incurre en la figura prevista en el art. 260 del CPA. Asimismo, debería generarse la acción civil para resarcir al Estado nacional de los recargos que debieron abonarse por los retrasos.
 2. **Modelo TdC:** Las mismas complicaciones anteriores se plantean en este modelo. Aquí, si bien aparentemente el control interno debió haber detenido la erogación incorrecta, existe una tradición que habilita en los hechos esta metodología, que no ha sido sancionada. Además, la legislación de muchas provincias lo habilitan expresamente. En estos casos, debería existir una previsión que obligue al control interno o al ejecutivo a comunicar al TdC sobre el uso de fondos afectados de tal manera que el órgano de control externo inicie acciones. Todo hace pensar que, de cualquier manera, lo único posible aquí sería iniciar un juicio de responsabilidad contra los funcionarios que cometieron la malversación por los daños cubiertos a la contratista.
- G. **Funcionamiento ideal:** Si se pretendiera controlar el cumplimiento de las “6E” se concluiría en que fallaron la ejecutividad (no se cumplen los plazos preestablecidos), la efectividad (no se hace lo que la gente quiere y se cambia la decisión de los representantes del pueblo por una norma ejecutiva); ni la eficacia (no se cumple con lo previsto en el plan de la política establecido en el Presupuesto), ni la economía, en tanto se termina erogando más por la obra e, incluso, por costos hundidos. Un análisis desde la gestión debería profundizar en las causas que impidieron cubrir las partidas de personal y por lo que se

debió acudir a este remedio cuestionable. Quizás el problema sea el exceso de personal, que absorbe un porcentaje desmedido de los recursos municipales.

- H. **Aplicación del supuesto:** en los tres niveles de gobierno se presenta esta malversación de fondos prácticamente legalizada por los usos y costumbres e, incluso, en algunas provincias, avalada por un artículo de la ley de Presupuesto. Esto debería generar la responsabilidad de los autorizantes.

Caso 9:

- A. **Operación:** robo de fondos de la tesorería municipal.
- B. **Irregularidad:** el Tesorero municipal, a partir de la falta de control interno y mediante anotaciones falsas, extraía fondos cobrados en efectivo o los sacaba de las cuentas bancarias mediante cheques o transferencias ya que tenía firma autorizada.
- C. **Efecto que provocó:** extracción de dinero de las arcas municipales por dos años al menos.
- D. **Figura penal:** peculado.
- E. **Modo en que se detectó:** denuncia de una empleada de la Tesorería municipal (arrepentida pues había sido su cómplice).
- F. **Actuación real y potencial del sistema de control:** A pesar que desde el TdC se le observaba históricamente al Contador Municipal su falta de cumplimiento al deber de control interno, ausencia de arqueos sorpresivos, y no verificación de las conciliaciones bancarias, el profesional no realizó ninguna tarea y, por ende, nunca pudo detectar la irregularidad. Tampoco fueron advertidas las irregularidades verificadas en la documentación fraguada por el Tesorero para obtener la firma bajo engaño tanto del Secretario de Hacienda como del propio Intendente. El TdC en sus auditorías verificaba siempre las conciliaciones bancarias de cierre de ejercicio pero en esos momentos las irregularidades se habían subsanado ya que, hábilmente, extraía dinero de enero a diciembre y luego lo devolvía. Al momento de la denuncia, varios deudores no pudieron

devolver el dinero al Tesorero quien, a su vez, no pudo reintegrarlo y surgió evidente el faltante.

1. **Modelo LAF:** En el caso de existir la UAI entendemos hubiera detectado las maniobras y comunicado mucho antes a las máximas autoridades del ente para que detuvieran el accionar irregular y efectuaran la denuncia pertinente. En caso contrario, es muy difícil que la AG hubiera detectado el injusto por el tiempo en que se efectuaba.
2. **Modelo TdC:** como se indicó, si el control interno hubiera realizado los controles obligatorios por la normativa sobre las áreas que manejan fondos y bienes, en tiempo oportuno y de manera diligente, las irregularidades no hubieran podido prosperar ni extenderse en el tiempo. En caso de inacción del control interno, y advertido de esta debilidad, debió modificar específicamente el plan de auditoría y efectuar un control de las conciliaciones bancarias y de los cierre de Caja de Tesorería de mayor período de tiempo. Detectado el injusto, además de comunicar a las autoridades municipales para que inicien el sumario y recuperen los fondos mal habidos.

G. **Funcionamiento ideal:** es fundamental el correcto y diligente trabajo de control interno que debe realizar el Contador municipal (en el ejemplo) o el contador delegado (si fuera una oficina provincial). La detección oportuna impediría que se firme la documentación para duplicar los pagos, que eran los que le permitían al Tesorero extraer los fondos. Detectada la debilidad de control interno en un ejercicio, el TdC debería aplicar sanciones al ente por el incumplimiento de sus disposiciones, lo que entendemos coadyuvaría a que las autoridades municipales (en este caso) tomaran las medidas preventivas que, en definitiva, hubieran evitado el peculado. Una vez ocurrido el hecho y detectado por el TdC, éste debe recolectar las evidencias, comunicar a la autoridad del ente para que realice el sumario pertinente y efectúe la denuncia penal. Luego, seguirá las tramitaciones, exigiendo que se agoten las instancias

para intentar el recupero de los fondos sustraídos de mala fe.

La ubicación de la UAI en el organismo auditado es fundamental para la detección oportuna de la maniobra. Su información a la Sindicatura y a las autoridades del ente impediría la continuidad de la misma y el incremento del perjuicio. Conocido el hecho por la AGN debería recolectar la evidencia y poner en conocimiento a la Comisión Mixta y a la Justicia (si es que no se efectuó antes la denuncia).

H. **Aplicación del supuesto:** administración de fondos por parte de un responsable con un sistema de control interno débil.

Caso 10:

- A. **Operación:** uso de maquinaria de Vialidad para hacer una cancha de fútbol en un club donde el funcionario es dirigente.
- B. **Irregularidad:** el funcionario de segundo nivel, responsable de un departamento del organismo, le pide al empleado que maneja una retroexcavadora que vaya a realizar el trabajo de nivelado de un predio para conformar una cancha de fútbol. El bien estuvo destinado cerca de dos semanas en el predio. El club le paga el combustible utilizado y una remuneración el operario (que realiza las tareas durante su horario de trabajo y también de tarde).
- C. **Efecto que provocó:** independientemente de la imposibilidad del uso de la máquina para fines oficiales, por el tiempo en que se distrajo, este bien (y ninguno perteneciente al Estado) no debería ser usado para fines privados. Aunque no sufra ningún desperfecto grave se produce un desgaste innecesario del bien y una distracción del empleado que la opera.
- D. **Figura penal:** peculado de trabajo y servicio.
- E. **Modo en que se detectó:** denuncia de un vecino del predio que vio trabajando la máquina un día sábado.
- F. **Actuación real y potencial del sistema de control:** El contador delegado de la

CG no había observado nada ya que no hay documentación que identificar. Lo mismo sucede con el TdC. En el caso del control de LAF, por ser control a posteriori tampoco detectaría el mal uso. La única posibilidad sería que el profesional de la UAI observara el movimiento irregular de maquinaria y operador e informara a las autoridades.

1. **Modelo LAF:** es complejo que la UAI pueda seguir el destino que se le da a todos los bienes de la repartición pero debería estructurarse un sistema de información y seguimiento de los mismos y una verificación en destino de manera selectiva. A la vez, un control similar debería realizarse sobre el personal de calle y las tareas que están realizando con informes firmados por los encargados de grupo y, además, por los superiores, con indicación del destino de las cuadrillas, las tareas a realizar, el tiempo estimado y el tiempo real. Asimismo, los costos relacionados. Conocido el hecho por la AGN debería actuar en la misma dirección que la SG.
2. **Modelo TdC:** En este caso, no existiendo una verificación in situ del control interno, es muy difícil identificar esta maniobra. Una vez conocida a partir de la denuncia, debería iniciarse las actuaciones para el juicio de responsabilidad o, en su caso, la elevación de los antecedentes a la Fiscalía de Estado.

G. **Funcionamiento ideal:** desde el punto de vista del cumplimiento de las “6E”, esta maniobra, que genera perjuicio por la parte del desgaste del bien y del sueldo del empleado que destina a un fin privado, no cumple con la ejecutividad, la eficiencia y la eficacia, puesto que la distracción del bien no permite cumplir con los fines para los que fue adquirido ni, tampoco, con los que debería cumplir el organismo. Se debería informar a las máximas autoridades del organismo y, en caso de que no hubiera las medidas necesarias, al Ejecutivo para corregir la irregularidad. Desde luego que se abre una ventana de riesgo muy grande ante accidentes en el uso de la máquina. En el caso del modelo TdC, no existiendo una verificación in situ del control interno, es muy

difícil identificar esta maniobra. informes firmados por los encargados de grupo y, a la vez, por los superiores, con indicación del destino de las cuadrillas, las tareas a realizar, el tiempo estimado y el tiempo real. Asimismo, los costos relacionados

H. **Aplicación del supuesto:** custodia de bienes del estado que se hace más complejo donde existe dispersión física de la guarda o depósito.

Caso 11:

A. **Operación:** desaparición de PC de una oficina.

B. **Irregularidad:** el responsable de una oficina que no se cierra con llaves ni tiene armarios con seguridad deja en uno de ellos una notebook que le fue asignada en carácter de responsable. Al llegar una mañana detecta que la misma no se encuentra más sin que nadie del personal a su cargo la haya retirado. Se efectúa una información sumaria sin que surjan novedades respecto a quién la sustrajo.

C. **Efecto que provocó:** se generó un perjuicio para el Estado, además de la afectación de las tareas por la falta del bien.

D. **Figura penal:** negligencia en el cuidado de bienes a su cargo.

E. **Modo en que se detectó:** propia manifestación del responsable.

F. **Actuación real y potencial del sistema de control:** Si bien la Contaduría General es la responsable legal del sistema patrimonial de la Provincia, el contador delegado en el organismo controlado no efectúa verificaciones ni de la tenencia, ni de la conservación, ni de la custodia de los bienes. Por lo tanto, al margen de que la faltante se detectó al día siguiente, no había alertado de las falencias de seguridad de la oficina que permitieron la sustracción. El TdC nunca había observado estas cuestiones.

1. **Modelo LAF:** el responsable de la UAI debería haber notificado al responsable sobre las falencias en la oficina y la posibilidad de sustracción. Comunicado al máximo responsable de la oficina, éste debió alertar al encargado del bien para que tome las medidas preventivas. La AG pudo

haber realizado una auditoría sobre el sistema de control interno en algún momento e, identificada la situación, informado a la Legislatura, pero sobre todo haber puesto en falta a la autoridad, incorporando el punto de mejora. Una vez ocurrido el hecho y ya realizado el sumario sin que aparezca responsable, se deberán elevar las actuaciones a la Justicia imputando al encargado del bien.

2. **Modelo TdC:** La Contaduría General no habría detectado nada. Salvo que al efectuar un relevamiento periódico de las existencias de bienes de uso, no hubiera identificado la debilidad ni advertido al responsable sobre la necesidad de mejor. El TdC pudo haber realizado respecto al ejercicio presupuestario anterior una auditoría en donde incluyera el relevamiento de bienes (selectivo) que, aun cuando hubiera incluido el bien en la muestra de control no habría detectado faltante porque, obviamente, en ese momento no se había sustraído. Si se identificaron las debilidades del cuidado, debió recomendarse a las autoridades del ente tomar medidas preventivas. En la auditoría correspondiente al ejercicio en que ocurrió el hurto; si no se incluye el punto control de inventarios y no se solicitan los expedientes relacionados con irregularidades, es probable que no se tome conocimiento del injusto.

G. **Funcionamiento ideal:** Respecto al cumplimiento de las “6E” la necesidad de realizar un nuevo gasto para recuperar el bien (o, en su defecto, la imposibilidad de utilizar el insumo para las tareas de la oficina) afectan la eficacia, economía y la eficiencia. Esta afectación será doble si no se logra que el responsable restituya el bien que, confiado a su guarda, desapareció.

H. **Aplicación del supuesto:** todas las oficinas, por la existencia de bienes y las situaciones de seguridad necesarias para evitar su extravío, rotura o hurto.

Caso 12:

A. **Operación:** tesorero de un hospital que demora intencionalmente los pagos

para cobrar un peaje.

- B. **Irregularidad:** el tesorero demora los pagos de los expedientes por un tiempo prolongado, exigiendo para darle curso a cada uno un porcentaje del monto a pagar, de tal manera que prioriza aquellos que cumplen con su pedido y demora aún más a aquellos que se niegan.
- C. **Efecto que provocó:** se producen dos corolarios negativos: por un lado, aquellos proveedores que no aceptan abonar la coima, verán demorados sus pagos y reclamarán los resarcitorios correspondientes o, llegados a un extremo, dejarán de proveer al hospital. En los supuestos en que aceptan pagar el “peaje”, es muy probable que consideren ese porcentaje en las próximas provisiones, lo que implicará incrementar el costo de los insumos de manera artificial.
- D. **Figura penal:** demora indebida en un pago, cohecho.
- E. **Modo en que se detectó:** denuncia de un proveedor que no aceptó pagar.
- F. **Actuación real y potencial del sistema de control:** El control interno no ha observado nada puesto que, salvo la demora en los pagos, la irregularidad no se explicita en el expediente. El TdC tampoco puede constatar esta irregularidad si nadie la pone en evidencia.
- 7. **Modelo LAF:** la UAI del ente, con ubicación permanente en el lugar, puede advertir la acumulación de expedientes de pago en la Tesorería por lapsos que no se justifican ni siquiera por cuestiones financieras. Eso le daría pautas para profundizar el control y efectuar un seguimiento y hasta entrevistar a los acreedores. Dos cuestiones conspiran en la realidad: la reticencia de los proveedores a reconocer su participación (o el temor a ser eliminado como tal) y, por otro lado, que el control interno estaría verificando la actuación de uno de sus superiores. El comentarle al responsable del Hospital sobre la situación requiere tener precisiones y, además, corre el riesgo de que éste funcionario también esté involucrado (cuestión que no sería extraordinaria) y termine repercutiendo

negativamente.

8. **Modelo TdC:** Las mismas complicaciones anteriores se plantean en este modelo, quizás profundizadas por la imposibilidad de la contaduría general de efectuar análisis sobre la gestión de este funcionario. La verificación de los aspectos legales de los procesos en que toma parte el sospechado aparece como insuficiente. El TdC debería ampliar la muestra en el caso de los procesos en que participó. Ante la sospecha, debería anticiparse el análisis aún sin haber recibido la rendición de cuentas.
- G. **Funcionamiento ideal:** al analizar el cumplimiento de las “6E” se verifica que no se cumple con la eficacia en el funcionamiento de la Tesorería lo que afectará la economía, eficiencia, ejecutividad y efectividad de la provisión de medicamentos, lo que concluirá repercutiendo en la eficacia. En estos casos, el modelo LAF aparece como el más apropiado para detectar este tipo de maniobras, por la cercanía del control con el objeto de estudio. Su limitación es la falta de acciones ante la no respuesta del superior. Una vez efectuada la presentación (o denuncia por parte de la Comisión Mixta Parlamentaria Revisora de Cuentas), cabe a la Justicia demostrar la irregularidad. A los órganos de control externo les compete verificar los procedimientos de compras a futuro y comparar los precios adjudicados con los de mercado.
- H. **Aplicación del supuesto:** procesos de compras de bienes o servicios, desde su origen hasta el pago.

Caso 13:

- A. **Operación:** compra de remeras para una maratón a una empresa privada cuyo propietario es pariente en primer grado del Presidente de la empresa pública.
- B. **Irregularidad:** el encargado de compras realiza una compra directa a una empresa cuyos dueños son familiares directos del Presidente de la empresa. No hay compulsas de precios o, si la hay, se efectúa un simple cotejo de precios.
- C. **Efecto que provocó:** se pagó un precio mayor al de mercado. Las remeras eran

de mala calidad y, por ende, la buena imagen que se intentaba proyectar se desdibujó en quienes recibieron los bienes.

- D. **Figura penal:** negociaciones incompatibles.
- E. **Modo en que se detectó:** una empresa competidora denunció ante la Justicia el vínculo de parentesco.
- F. **Actuación real y potencial del sistema de control:** La Auditoría interna de la empresa conocía el vínculo familiar pero no objetó nada. Tampoco se opuso a la compra directa ni a la falta de compulsas para verificar si aunque sea el precio y la calidad adquiridos respondían a las pautas de mercado. El TdC aunque incorporara las compras en su muestra de auditoría no podría conocer la relación de parentesco y, en el caso de los precios, al efectuar el control un año después, sería muy difícil de sospechar sobreprecios.
 - 1. **Modelo LAF:** la UAI de la empresa pública estaría en condiciones de conocer los entretelones de la operación. Dado que el Presidente de la misma forma parte del ilícito, la única vía de solución es comunicar a la Sindicatura, lo que se torna complejo para el profesional que depende jerárquicamente. La AG podría identificar la irregularidad a partir del análisis de precio y calidad de las adquisiciones. En caso de detectar sobreprecios debería informar inmediatamente a la Legislatura y al Poder Ejecutivo para que analicen las medidas conducentes.
 - 2. **Modelo TdC:** En este caso, la auditoría interna debería informar al Tribunal de Cuentas que ha observado las operaciones y que no se le ha tenido en cuenta. Con ese insumo, inmediatamente el TdC debería destacar una auditoría y cotejar los precios y calidad adquiridos y, en caso de comprobarse las irregularidades, iniciar el juicio de responsabilidad o reunir los antecedentes para elevar al Fiscal de Estado quien analizará el inicio de acciones judiciales.
- G. **Funcionamiento ideal:** al analizar el cumplimiento de las “6E” se verifica que no se cumple con la economía ni con la eficiencia (en tanto se paga un precio

mayor por una calidad menor). Si no se pudiera detener la contratación (para lo cual el mejor posicionado es la UAI en el modelo LAF), la determinación del perjuicio y de las responsabilidades consecuentes tiene en el modelo TdC su mejor posibilidad.

H. **Aplicación del supuesto:** provisiones de bienes o servicios, principalmente realizadas a través de compras directas

Caso 14:

A. **Operación:** contratos truchos.

B. **Irregularidad:** legisladores provinciales firman contratos de locación de servicios para presuntos asesores, a quienes les exigen el retorno del 90% del monto abonado, con la justificación de que los montos financian la campaña partidaria.

C. **Efecto que provocó:** dos consecuencias principales se producen: en primer término una clara defraudación a la administración pública en tanto se contrata y paga a personas que no son idóneas para los servicios que se estipulan formalmente. Por lo tanto, esto ya sería un perjuicio. En segundo lugar, y en lo que se analiza aquí, los funcionarios políticos obligan a las personas (mayormente de bajos recursos) a entregar gran parte de su ingreso con la excusa de destinarlo a la campaña partidaria.

D. **Figura penal:** exacciones ilegales, agravadas por el medio empleado o por el destino dado.

E. **Modo en que se detectó:** un policía detectó en un cajero electrónico a dos personas que estaban retirando dinero con 50 tarjetas de débito.

F. **Actuación real y potencial del sistema de control:** El control interno había verificado las formalidades de los contratos y, previo a cada pago, se analizaba la certificación realizada por el propio contratante (Legislador) respecto al servicio prestado por el contratado. Las afirmaciones eran genéricas "El Sr. xx ha prestado satisfactoriamente los servicios para los que fue contratado". El

TdC, en su control posterior, efectuaba la misma verificación.

1. **Modelo LAF:** La UAI estaría en conocimiento de estos contratos pero es muy complejo saber si tomaría conocimiento de la naturaleza espuria de los mismos y de las exacciones. De conocerla debería informar al Presidente de la Legislatura (quien forma parte de la maniobra) y a la Sindicatura. Ante la evidencia del vínculo irregular entre contratantes y contratados, debería informar a la AG y a la máxima autoridad del poder ejecutivo. Sería necesario establecer quién es el obligado a realizar la denuncia penal. En caso contrario, la Auditoría General debería realizar la denuncia (aunque ahora no lo puede hacer, informar a la Legislatura no tiene sentido).

2. **Modelo TdC:** La situación fáctica en este caso es similar a la anterior, con la diferencia de que el contador delegado habrá de informar al Contador General, quien debería informar al Gobernador. Esto, claro, en el supuesto de tomar conocimiento de la ficción ilegal de los contratos. Tomado conocimiento de la irregularidad, el TdC debería recolectar las pruebas y no aceptar la rendición de cuentas por existir pagos sin contraprestación. Al margen de ello y si se tienen elementos de las exacciones debería realizar la denuncia penal.

G. **Funcionamiento ideal:** desde el punto de vista del cumplimiento de las “6E” en primer término no se cumple con la economía ni la eficiencia, ya que se abona por un servicio que no se recibe. Asimismo, la eficacia queda comprometida ya que el legislador no recibe la asistencia que pudo haber recibido por el dinero mal invertido. La ejecutividad y efectividad quedan descartadas porque no es lo que la gente quiere. Desde luego que la tarea de los sistemas de control debería procurar evitar el daño (advirtiendo el control interno la falacia) o resarciéndolo (iniciando juicio de cuentas por un gasto sin contraprestación). Adicionalmente, debe efectuarse la denuncia penal y, en su caso, exonerar a los legisladores culpables.

H. **Aplicación del supuesto:** contratación de personas por locación de servicio o

de obra, en donde el propio contratante certifica la prestación.

Caso 15:

- A. **Operación:** omisión de declaración jurada de bienes.
- B. **Irregularidad:** diferentes funcionarios obligados por la ley a presentar la DDJJ de sus bienes omiten declarar todos los bienes que poseen al finalizar su mandato.
- C. **Efecto que provocó:** imposibilidad de conocer si existió un enriquecimiento sin causa.
- D. **Figura penal:** omisión maliciosa, enriquecimiento ilícito.
- E. **Modo en que se detectó:** detección de bienes en el exterior por parte de AFIP.
- F. **Actuación real y potencial del sistema de control:** en general, los órganos de control no tienen facultades para controlar la información volcada por los funcionarios en estas declaraciones. En el caso de los TdC a los que la ley les reserva la recepción de las mismas, éstas no pueden ser abiertas ni siquiera como insumo para realizar un análisis sobre la evolución patrimonial del administrador.
 - 1. **Modelo LAF:** La AG debería contar con facultades para poder analizar las declaraciones juradas y, en caso de detectar inconsistencias, efectuar las auditorías pertinentes y luego presentar los resultados ante la FIA o la OA.
 - 2. **Modelo TdC:** El TdC debería contar con facultades para poder analizar las declaraciones juradas y, en caso de detectar inconsistencias, efectuar las auditorías pertinentes y luego presentar los resultados ante la FIA o la OA.
- G. **Funcionamiento ideal:** la falta de previsión legal respecto a la posibilidad de verificar el contenido de las DDJJ para iniciar los análisis que se estimen pertinentes afecta contra la excelencia del sistema de control en general, ya que se priva de la posibilidad de acceso a una información muy importante para detectar los resultados de actitudes disvaliosas contra la administración pública que podrían quedar reflejadas en el incremento del patrimonio personal de uno

o más funcionarios políticos o técnicos. Se debe permitir que las EFS analicen la información volcada en las DDJJ.

H. **Aplicación del supuesto:** requerimientos de información de parte de los funcionarios con base normativa.

Caso 16:

A. **Operación:** auditor del EFS que, manteniendo un vínculo de parentesco con el encargado de compras del organismo auditado no se excusa y luego no observa una contratación en donde había una relación de dependencia del funcionario y la empresa adjudicada (y luego la obra falla a poco tiempo de estar concluida sin que se determinen responsables).

B. **Irregularidad:** no existe independencia de criterio y, por lo tanto, el auditor termina encubriendo la colusión entre el encargado de compras y una empresa que genera un perjuicio tanto por los precios excesivos pagados como por la mala calidad del trabajo realizado.

C. **Efecto que provocó:** ocultamiento de un hecho irregular que generó un sobreprecio, una obra entregada de mala calidad y, por ende, la necesidad de volver a realizar la obra antes del tiempo previsto.

D. **Figura penal:** encubrimiento.

E. **Modo en que se detectó:** otro auditor informó a los superiores por conocimiento personal de las relaciones.

F. **Actuación real y potencial del sistema de control:** El control interno del ente auditado no conocía la relación personal entre el encargado de compras y la auditora (no es su obligación conocerla) pero tampoco efectuó el análisis debido sobre las contrataciones en donde se repetía la empresa adjudicada (que era en donde el funcionario trabajaba).

3. **Modelo LAF:** el responsable de la UAI se encontraría ante la misma circunstancia en que estuvo el control interno en la realidad. Pero, más allá de la circunstancia que aquí se ha destacado como relevante (el

encubrimiento), lo cierto es que, cumpliendo con la tarea que le corresponde hubiera debido detectar primero, las invitaciones a una empresa que no estaba en el rubro requerido, segundo, las constantes adjudicaciones, tercero, la existencia de sobrepuestos y, cuarto, la falta de calidad en la obra realizada y pagada.

4. **Modelo TdC:** El ejemplo brindado muestra la debilidad en este caso, cuando el control interno no analiza debidamente las contrataciones y el control externo ha sido vulnerado. No existe una instancia de superintendencia. Así que lo debería requerirse a cada auditor al iniciar una tarea de auditoría en un organismo, es una declaración jurada firmada de que no existen situaciones que afecten su independencia de criterio bajo pena de exoneración.

G. **Funcionamiento ideal:** Aunque no se detectara la relación cercana entre ejecutante y control, el análisis acerca del cumplimiento de las “6E” permitiría visualizar la falta de economía y de eficacia. Como se manifestó en el modelo TdC, sería conveniente que todo equipo de auditoría que comienza en un organismo, presente una declaración jurada sobre su situación de independencia respecto al órgano auditado y a la inexistencia de incompatibilidades con respecto a las personas que en él trabajan.

H. **Aplicación del supuesto:** todo el sistema de control, especialmente, con auditores in situ.

Caso 17:

A. **Operación:** falsificación de certificado de crédito fiscal de un proveedor del Estado para habilitar compensaciones con deudas tributarias.

B. **Irregularidad:** un empleado de la dirección general de rentas falsificaba certificados de crédito fiscal (previsto para proveedores del Estado), mientras que otro generaba el expediente para habilitar la compensación con deuda impositiva. Luego, el trámite cumplía con todos los requisitos y hasta incluso, la

firma del Director. Se cobraba el 60% de la deuda y se manifestaba a los contribuyentes que luego se obtendrían las constancias. El dinero no se entregaba en las oficinas oficiales sino en los estudios contables de un contador cómplice, que actuaba de intermediario.

- C. **Efecto que provocó:** pérdida multimillonaria de recaudación de impuestos provinciales. Eliminación de créditos y de los intereses por mora y de las sanciones consecuentes. Descrédito del sistema de recaudación, castigo a los contribuyentes cumplidores.
 - D. **Figura penal:** falsificación de documentos.
 - E. **Modo en que se detectó:** denuncia de una empleada subalterna encargada del control de deudores, cuando vio que un contribuyente que estaba gestionando apareció sin deuda de un día para otro y que no había constancias del pago.
 - F. **Actuación real y potencial del sistema de control:** el control interno no realiza verificaciones sobre el sistema de ingresos de la provincia. No detectó nada. El TdC realiza verificaciones periódicas de cuentas corrientes pero al analizar selectivamente los legajos de las compensaciones y encontrar que estaba toda la documentación, no advirtió la falsificación. Detectada la irregularidad, el mismo Director de la DGR efectuó la denuncia ante la justicia penal que, habiendo pasado más de cinco años, recién ha realizado las imputaciones pero no ha castigado a nadie ni, menos, recuperado nada de la defraudación. Mientras tanto, algunos de los empleados infieles están suspendidos, pero otros que pasaron en el intermedio a otras reparticiones siguen trabajando e, incluso, otros se jubilaron.
5. **Modelo LAF:** la UAI destacada en la Dirección debería realizar verificaciones periódicas de la documentación de los diferentes trámites de cobranzas y, en especial, de los que generan reducción de la deuda de los contribuyentes y no corresponden a pagos, como es el caso de las compensaciones. Deberían realizarse entrecruzamientos de información con el área desde donde proviene el certificado de crédito fiscal. La Auditoría debería realizar

una auditoría integral sobre el sistema de recaudación y los trámites no habituales como única manera de detectar las debilidades y, probablemente, la irregularidad cometida.

6. **Modelo TdC:** no hay control interno de ningún organismo. En algunas direcciones se ha creado la Dirección de Auditoría Interna, que debería ser la encargada de detectar la falsificación y comunicarla al Director General para que éste efectúe la denuncia y la comunicación al TdC. Para que el órgano de control externo pueda detectar la maniobra debería solicitar información al organismo que emitió aparentemente el certificado de crédito fiscal y analizar la veracidad del mismo. Detectado el injusto, le corresponde determinar el monto del perjuicio fiscal y si la Dirección General de Rentas (DGR) no lo recupera (vía reclamo administrativo o vía judicial) iniciar juicio de responsabilidad.
- G. **Funcionamiento ideal:** desde el punto de vista de las “6E” existen falencias en la economía, eficacia y eficiencia en el sistema de recaudación pues la relación costo – beneficio no es todo lo bueno que debería ser ya que existen faltantes importantes de recaudación. A la vez, aunque se logre recuperar parte del dinero no ingresado oportunamente, la ostensible lentitud en los procesos judiciales hacen que la ejecutividad falle ya que no se recauda cuando se estimó que se lo haría.
- H. **Aplicación del supuesto:** procesos de recaudación tributaria.

Por último, un caso que se incluye por lo paradigmático que fue en su momento y porque reúne muchas de las figuras penales antes tratadas.

Caso 18:

- A. **Operación:** falsificación de facturas de proveedores por parte de la contratista de obra para simular abonos y con eso pagar las coimas a los funcionarios que aprobaron la contratación y que inspeccionaban la obra.

- B. **Irregularidad:** una empresa constructora de una red troncal de gas adjudicataria de la obra encargada por un fideicomiso público a través de licitación pública simulaba pagos a sus proveedores (contraponiendo facturas apócrifas para justificar la erogación impositiva y contablemente). Con el dinero salido se abonaba el cohecho de los funcionarios públicos. Tales conceptos habían sido previstos en el presupuesto que resultó adjudicado por lo que el monto total de la obra contenía un importante sobreprecio.
- C. **Efecto que provocó:** sobreprecio, detención de la obra una vez que se detectó la irregularidad. Contratación de otra empresa. Retiro del país de la multinacional involucrada. Dictado de normas anti soborno transnacional en el país de origen.
- D. **Figura penal:** falsificación de documentos, defraudación, cohecho, asociación ilícita, incumplimiento de los deberes de funcionario público.
- E. **Modo en que se detectó:** inspección de AFIP por las facturas apócrifas.
- F. **Actuación real y potencial del sistema de control:** en el momento en que se efectuó la obra, los fideicomisos públicos no estaban bajo la órbita del sistema de control. Luego de la maniobra pasaron a depender de un familiar directo del ministro responsable.
- El control interno no detectó nada. No analizaba los registros de la empresa privada que realiza la obra. Tampoco objetó el precio adjudicado en la licitación internacional. La Auditoría no observó ninguna irregularidad.
7. **Modelo LAF:** si la Sindicatura hubiera actuado con criterio de independencia, debió haber detectado los sobreprecios presupuestados e impedir la adjudicación o, al menos haber comunicado a la AG para que se informara a la Legislatura sobre la presunta irregularidad y se profundizara el control de manera oportuna. Ya con la obra en marcha, debe tenerse un control sobre el fideicomiso en cuanto a sus ingresos y sus gastos.
8. **Modelo TdC:** el control no debería limitarse a las entregas de fondos y a constatar que se efectúen las rendiciones sino que debería tomarse como

una verdadera oficina erogativa y requerir la misma información y documentación. La posibilidad de prevención en este caso pasaba por la verificación de las ofertas en la licitación y, detectados los sobrepuestos (que debieron existir para poder solventar luego los pagos a los funcionarios sin merma en las ganancias empresarias previstas), recomendar la no adjudicación.

- G. **Funcionamiento ideal:** no se cumplieron ninguna de las “6E”: el gasto no fue lo más económico posible por lo que no se pudo dar la eficiencia. La obra quedó inconclusa por lo que no se fue eficaz y no se cumplió en tiempo y forma con lo que la gente quería, por lo que falló la ejecutividad y la efectividad. A la vez, quedaron durante un largo tiempo, las obras sin concluir, con zanjas abiertas y cañerías desperdigadas, lo que ha afectado seguramente el medio ambiente. Los sobrepuestos debieron evitarse, lo que se hubiera logrado con la posibilidad de que los órganos de control verifiquen estas obras de alta significación económica desde el principio, incluyendo el análisis de los pliegos de condiciones. Para ello, deben contar con la posibilidad de estudios de profesionales técnicos en la materia de la obra y, también, con el acceso a precios de mercado para poder comparar oportunamente las propuestas presentadas y advertir los mayores costos. Ocurrida la defraudación, y una vez que AFIP determinó el monto de las facturas apócrifas, debe establecerse el perjuicio fiscal y los responsables. Si ninguno de los organismos efectuó la denuncia penal, debería encargarse de realizarla.
- H. **Aplicación del supuesto:** obras públicas, fideicomisos públicos, contrataciones en general, en donde los adjudicatarios deben acudir a subcontratar parte de sus servicios.

ANEXO IV: Estatus normativo, Funciones y Facultades de EFS: Nación, Provincias y CABA

Organismo	Atribuciones									
	Rango Constitucional	Control de Legalidad de Actos	Auditorías	Rendición de Ctas.	Audit. o Contr. Gestión	Contr. s/Mun y Comunas	Facultades Jurisdiccionales		Control Interno	Normas específicas contra corrupción (irregularidad)
							Juicio de			
							Cuentas	Responsabil.		
BUENOS AIRES Tribunal de Cuentas	V (PE) Cap. VII Art. 159	SI	SI	SI	NO	SI	SI	SI	Contaduría Gral.: Eficiencia y eficacia. Intervención previa	LAF: Cont. Gral: art. 103 p), 104 f). TdC: CP: art. 159, inc. 2 (prevención)
CATAMARCA Tribunal de Cuentas	III (PE) Cap. IX Art. 189-193	SI	NO	SI	NO	SI	SI	SI	Contaduría Gral.: Intervención previa	CP: Art. 193 (DDJJ patrimonial ante TdC). Ley Orgánica: 24, 13 (efectuar denuncia penal)
CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES Auditoría General	VII. Cap. IV Art. 135-136	SI ¹⁶³	SI	NO	SI	---	NO	NO	Sindicatura General (SG): No tiene intervención previa	CP: Art. 57 (prohíbe ser funcionario a procesado por delito c/Adm. Púb.) LAF: art. 123, 10 (Sind. Informa a PE delitos) 130, inc. 12 (Sindicatura a Procurador por delitos) 144, inc. m (Aud. Gral. A Procurador por delito de agentes).

¹⁶³ Control externo, posterior, integral e integrado, gestión y dictámenes de estados contables financieros. Art. 136 inc. b) LAF puede hacer auditorías de legalidad.

ANEXO IV: Estatus normativo, Funciones y Facultades de EFS: Nación, Provincias y CABA

Organismo	Atribuciones									
	Rango Constitucional	Control de Legalidad de Actos	Auditorías	Rendición de Ctas.	Audit. o Contr. Gestión	Control s/Mun y Comunas	Facultades Jurisdiccionales		Control Interno	Normas específicas contra corrupción (irregularidad)
CÓRDOBA Tribunal de Cuentas	II Pte. Tít. I. Sec. I (PL) Cap. VI Art. 126-127	SI Incluye intervenc.p revia	SI	SI	NO	NO	SI	SI	Contaduría Gral.: Intervención previa	Ley Orgánica: art. 49 (efectuar denuncia penal).
CORRIENTES Tribunal de Cuentas	Parte 2da. Título II (PL) Cap. IX Art. 133	SI Posterior y/o concomitante	SI	SI	SI	SI ¹⁶⁴	SI	NO	Contaduría Gral.: Intervención previa	CP: art. 35. Art. 143-145: Fiscalía Investigaciones Administrativas. Ley Org.: 12, e (comunicar toda transgresión legal). Art. 44 (informe a Fiscalía Estado).
CHACO Tribunal de Cuentas	VI (PE) Cap. II Art. 177-181	SI También operativo y de gestión	SI	SI	SI	SI	SI	SI	Contaduría Gral.: Intervención previa	Cont. Gral. LO: art. 168, inc f (informar a Fiscalía Estado). TdC: LO: Art. 30, 7, g (denuncia penal).

¹⁶⁴ Salvo que el Municipio tenga su propio Tribunal de Cuentas.

ANEXO IV: Estatus normativo, Funciones y Facultades de EFS: Nación, Provincias y CABA

Organismo	Atribuciones									
	Rango Constitucional	Control de Legalidad de Actos	Auditorías	Rendición de Ctas.	Audit. o Contr. Gestión	Control s/Mun y Comunas	Facultades Jurisdiccionales		Control Interno	Normas específicas contra corrupción (irregularidad)
CHUBUT Tribunal de Cuentas	Secc. V. Cap. III Art. 219-223	SI	SI	SI	NO	SI ¹⁶⁵	SI	SI	Contaduría Gral.: Intervención previa	CP: Art. 17 (dolo); art. 69 (responsabilidad); 199 (denuncia); 222 (DDJJ patrimonial); Ley Org.: art. 40 (denuncia penal).
ENTRE RÍOS Tribunal de Cuentas	Secc. VII (Órganos Autónomos) Art. 213	SI Siempre posterior ¹⁶⁶	SI	SI	NO	SI ¹⁶⁷	SI	NO	Contaduría Gral.: Intervención previa	CP: Art. 37 (Ética y DDJJ de bienes), art. 44 (responsabilidad personal por dolo o culpa) LO: art. 40, inc. 15 (comunicar toda violación legal de agentes).
FORMOSA Tribunal de Cuentas	Cuarta Parte (PL) Cap. II Art. 150-151	SI También intervenc. previa	SI	SI	SI	SI	SI ¹⁶⁸	NO	Auditoría Gral. (AG): Control posterior. No intervención previa	CP: Art. 154 (exigir DDJJ bienes)

¹⁶⁵ Salvo que el Municipio tenga su propio Tribunal de Cuentas.

¹⁶⁶ También tareas de asesoramiento permanente en delegaciones de auditores permanentes que TdC mantiene en cada Organismo de Administración Central, Descentralizados y Autárquicos.

¹⁶⁷ Según CP y Ley Orgánica, los Municipios pueden tener sus propios OCE (hasta la fecha ninguno lo creó).

¹⁶⁸ Salvo que el Municipio tenga su propio Tribunal de Cuentas.

ANEXO IV: Estatus normativo, Funciones y Facultades de EFS: Nación, Provincias y CABA

Organismo	Atribuciones									
	Rango Constitucional	Control de Legalidad de Actos	Auditorías	Rendición de Ctas.	Audit. o Contr. Gestión	Control s/Mun y Comunas	Facultades Jurisdiccionales		Control Interno	Normas específicas contra corrupción (irregularidad)
JUJUY Tribunal de Cuentas	X Org. Cont. Cap. II Art. 199-201	SI ¹⁶⁹	SI	SI	NO	SI	SI	SI	SG: Control previo y posterior. No intervención previa	CP: Art. 55, 3 (denuncia penal). Ley Org.: 15 j (DDJJ patrimonial), 59 (denuncia ante TdC)
LA PAMPA Tribunal de Cuentas	III Org. Cont. Cap. II Art. 103-104	SI Control Previo y Posterior	SI	SI	NO	SI ¹⁷⁰	SI	SI	Contaduría Gral.: Intervención previa	CP: art. 107 (Fisc. Inv. Admin.) art. 110 (denuncia por delitos), 113 (denuncia a jueces) Ley Org. Art. 48 (denuncia penal) Cont. Gral. Art. 54 (denuncia ante TdC)
LA RIOJA Tribunal de Cuentas	Cap. IX Org. Fiscalizac. y Asesoramto. Art. 161-165	SI ¹⁷¹ También intervenc. previa	SI	SI	NO	SI	SI	SI	Contaduría Gral.: No intervención previa	CP: art. 108 (denuncia por delitos), 134 y 135 (incompatibilidades y ética) Ley Org.: art. 38 (denuncia penal), art. 77 (denuncia ante el TdC)

¹⁶⁹ Facultad de Intervención previa y control posterior.

¹⁷⁰ Se efectúa el control de rendiciones de cuentas de Comunas (Comisiones de Fomento) y de Municipalidades solo en el caso que sean intervenidas (art. 1 Ley 513 en corr. al art. 124 CP).

¹⁷¹ Sobre percepción e inversión de los caudales públicos hechas por los funcionarios y administradores de la Provincia y Municipalidades (salvo de la Capital Provincial), y de las Haciendas paraestatales (Asociaciones, ONG, Fundaciones, etc.). Fiscalización y vigilancia de todas las operaciones financieras y patrimoniales del Estado.

ANEXO IV: Estatus normativo, Funciones y Facultades de EFS: Nación, Provincias y CABA

Organismo	Atribuciones									
	Rango Constitucional	Control de Legalidad de Actos	Auditorías	Rendición de Ctas.	Audit. o Contr. Gestión	Control s/Mun y Comunas	Facultades Jurisdiccionales		Control Interno	Normas específicas contra corrupción (irregularidad)
MENDOZA Tribunal de Cuentas	V- P. Judic. Capítulo V. Art. 181-185	SI	NO	SI	NO	SI	SI	NO	Auditoría Interna: No intervención previa ¹⁷²	CP: art. 38 (denuncia a funcionarios públicos por delitos). Ley. Org.: art. 52 (comunicación a FE p/denuncia penal)
MISIONES Tribunal de Cuentas	Tit. II (PE) Cap. IV Art. 132-133	SI	SI	SI	SI ¹⁷³	SI	SI	SI	Contaduría Gral: Intervención previa	CP: art. 151 (denuncia a funcionarios públicos por delitos). Ley Org.: art. 56 (denuncia ante TdC), art. 68 (denuncia penal)
NACIÓN Auditoría General	Cap. IV. 2° Parte Art. 85	SI ¹⁷⁴	SI	NO	SI	---	NO	NO	SIGEN: No Intervención previa.	CN: art. 36 (delito doloso p/enriquecimiento). LAF: SIGEN art. 104 f (informar a Pres. sobre posible perjuicio).
NEUQUÉN Tribunal de Cuentas	III Parte. Cap. III. Art. 258-264	SI También de gestión	NO ¹⁷⁵	SI	SI ¹⁷⁶	SI	SI	SI	Contaduría Gral.: Intervención previa	CP: art. 9 (atenta c/democracia funcionario público que cometa delito doloso c/AP), art. 266 (denuncia a funcionarios). Ley Org. Art. 108 y 110 (denuncia ante TdC), 120 (denuncia penal).

¹⁷² La Constitución Provincial le da a la Contaduría la observación de las órdenes de pago.

¹⁷³ No surge de la ley pero actualmente se realizan auditorías operativas, del sistema de control interno, de procedimientos, jurídicas, de áreas y temas específicos.

¹⁷⁴ Art. 118, inc. a): Fiscalizar el cumplimiento de disposiciones legales. Control externo, posterior, integral e integrado, sobre gestión y dictámenes de estados contables financieros.

¹⁷⁵ Las auditorías no son parte de la planificación general pero ante situaciones especiales se efectúan.

¹⁷⁶ Prevista en la ley orgánica pero no aplicada nunca.

ANEXO IV: Estatus normativo, Funciones y Facultades de EFS: Nación, Provincias y CABA

Organismo	Atribuciones									
	Rango Constitucional	Control de Legalidad de Actos	Auditorías	Rendición de Ctas.	Audit. o Contr. Gestión	Control s/Mun y Comunas	Facultades Jurisdiccionales		Control Interno	Normas específicas contra corrupción (irregularidad)
RÍO NEGRO Tribunal de Cuentas	III (PL) Cap. VII. OCE Art. 161-163	SI	SI	SI	NO	SI	SI	SI	Contaduría Gral.: Intervención previa	CP: art. 150 y 151 (denuncia func. Públ.), art. 164 (Fisc. Investig. Administrativas). Ley Org.: art. 43 y 64 (denuncia penal).
SALTA Auditoría General	Art. 169 III	SI	SI	NO	SI	SI ¹⁷⁷	NO	NO	Sindicatura Gral.: No Intervención previa.	CP: art. 63 (DDJJ patrimonial) Ley Org.: art. 6 (denuncia penal). Sind: art. 19 7 (poner en conocimiento del PE y FE actos que puedan implicar perjuicio). Audit.: 34 (acción resp. civil ante perjuicio).
SAN JUAN Tribunal de Cuentas	X Cap. Único. Art. 256-262	SI ¹⁷⁸	NO	SI	NO	SI	SI	NO	Contaduría Gral.: Intervención previa	CP: art. 149 (Cám. Sen. Puede investigar: pide ayuda TdC), 219 (denuncia funcionario público)
SANTA FE Tribunal de Cuentas	IV (PE). Cap. V. Art. 81 179	SI	SI	SI	SI	NO	SI	SI	Sindicatura Gral.: No Intervención previa	Ley Org.: art. 186 inc. i) (S.G.: informa a PE actos irregulares) art. 228 (agentes deben denunciar irregularidades ante TdC), art. 237 (denuncia penal).

¹⁷⁷ Se controla a todos los municipios de la Provincia salvo al de la Capital, que tiene TC propio.

¹⁷⁸ Art. 262 CP: puede dar instrucciones y recomendaciones para prevenir irregularidades.

¹⁷⁹ No obstante que la CP lo ubica en el ámbito del PE la Ley 12.510 lo ubica dependiendo del PL.

ANEXO IV: Estatus normativo, Funciones y Facultades de EFS: Nación, Provincias y CABA

Organismo	Atribuciones									
	Rango Constitucional	Control de Legalidad de Actos	Auditorías	Rendición de Ctas.	Audit. o Contr. Gestión	Control s/Mun y Comunas	Facultades Jurisdiccionales		Control Interno	Normas específicas contra corrupción (irregularidad)
SAN LUIS Tribunal de Cuentas	Cap. XXV Art. 238-246	SI ¹⁸⁰	NO	SI	NO	SI ¹⁸¹	SI	SI	Contaduría Gral.: Intervención previa	CP: art. 26 (Honestidad y DDJJ patrimonial), 219 (denuncia func. Públ.). Ley Org.: art. 74 y 76 (denuncia ante TdC). Ley Contab.: art. 54 responsabilidad por daños al erario.
SANTA CRUZ Tribunal de Cuentas	Secc. VI Cap. IV (PE) Art. 123	SI ¹⁸²	NO	SI	NO	SI	SI	NO	Contaduría Gral.: Intervención previa (no suspende acto)	Ley Org.: art. 26 13 (denuncia penal). Ley Cont.: art. 69 (denuncia ante TdC)
SANTIAGO DEL ESTERO Tribunal de Cuentas	III Org. Ctrol. Cap. II Art. 170-173	SI ¹⁸³	SI	SI	SI	SI ¹⁸⁴	SI	SI	Contaduría Gral.: Intervención previa	Ley Org.: art. 48 y 67 (denuncia penal), art. 55 (denuncia ante TdC)

¹⁸⁰ Art. 246 CP: puede dar instrucciones y recomendaciones para prevenir irregularidades.

¹⁸¹ Salvo que el Municipio tenga su propio Tribunal de Cuentas.

¹⁸² Art. 123 CP: puede observar actos antes de ejecución.

¹⁸³ Anterior (si opta por control previo, una vez comunicado a Cont. Gral. y al responsable, puede observar actos), concomitante y posterior.

¹⁸⁴ Salvo que el Municipio tenga su propio Tribunal de Cuentas.

ANEXO IV: Estatus normativo, Funciones y Facultades de EFS: Nación, Provincias y CABA

Organismo	Atribuciones									
	Rango Constitucional	Control de Legalidad de Actos	Auditorías	Rendición de Ctas.	Audit. o Contr. Gestión	Control s/Mun y Comunas	Facultades Jurisdiccionales		Control Interno	Normas específicas contra corrupción (irregularidad)
TIERRA DEL FUEGO Tribunal de Cuentas	IV. Org., de Contralor (PE) Cap. I Art. 163-166	SI Intervención previa	SI	SI	NO	SI ¹⁸⁵	SI	SI	Contaduría Gral.: No Intervención previa	CP: art. 114 (denuncia funcionario público). LAF: art. 105 d); Cont. Gral. (comunicar irregularidad al TdC) Ley Org. TdC: art. 2 (inicio acción responsabilidad civil)
TUCUMÁN Tribunal de Cuentas de Tucumán	Cap. II Art. 78 - 80	SI Intervención previa	SI	SI ¹⁸⁶	NO	NO ¹⁸⁷	SI	SI	Contaduría Gral.: No Intervención previa	CP: art. 47 y 129 (denuncia funcionario público) LAF: art. 130 (denuncia ante TdC) TdC: art. 154 (denuncia penal)

¹⁸⁵ Salvo que el Municipio tenga su propio Tribunal de Cuentas.

¹⁸⁶ Control concomitante y posterior.

¹⁸⁷ Únicamente se controlan comunas. Auditorías a municipios solo en caso de denuncia del Intendente y/o Concejo Deliberante.

Abreviaturas y siglas

AFIP	Administración Federal de Ingresos Públicos de Argentina
Art.	Artículo
Inc.	Inciso
Ap. O apart.	Apartado
AG	Auditoría General
AGN	Auditoría General de la Nación
ASOCEX	Asociación de Órganos de Control Externo de España
BAI	Junta de Auditoría e Inspección, de Corea del Sur (por Board of Audit and Inspection, en inglés)
BID	Banco Interamericano de Desarrollo
CEPAL	Comisión Económica para América Latina y el Caribe
CIDA	Agencia de Ayuda Internacional de Canadá (en inglés)
CPA	Código Penal Argentino
CN	Constitución Nacional
CP	Constitución Provincial
CG	Contaduría General
CGN	Contaduría General de la Nación
CGP	Contaduría General de la Provincia
CICC	Convención Interamericana Contra la Corrupción
CNUCC	Convención de las Naciones Unidas en la Lucha Contra la Corrupción
CGE	Cuenta General del Ejercicio
CI	Cuenta de Inversión
CSJN	Corte Suprema de Justicia de la Nación
DEM	Departamento Ejecutivo Municipal
DGR	Dirección General de Rentas
DSE	Fundación de Alemania para el Desarrollo Internacional
GTZ	Agencia Alemana para la Cooperación Técnica
EFS	Entidad/es Fiscalizadora/s Superior/es

OCE	Órgano/s de Control Externo
EE UU	Estados Unidos de Norte América
ESTRATAC	Estrategia de acción para lograr la responsabilidad – Síntesis Ejecutiva. Estrategia desarrollada por el Proyecto AID/LAC/RFMIP 1
EURORAI	Organización Regional Europea de Instituciones de Auditoría (en inglés)
EUROSAI	Organización de Entidades Fiscalizadoras Superiores de Europa (en inglés)
FACPCE	Federación Argentina de Consejos Profesionales
FE	Fiscalía de Estado
FIA	Fiscalía de Investigaciones Administrativas
FMI	Fondo Monetario Internacional
GAO	<i>General Accountability Office</i> , órgano de control externo de la administración de los EEUU.
G-20	Grupo de los Veinte
HCD	Honorable Concejo Deliberante
IGAE	Intervención General de la Administración del Estado (España)
INTOSAI	Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (por sus siglas en inglés)
IPC	Índice de Percepción de la Corrupción, elaborado por la Fundación Transparencia Internacional
ISSAI	Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (en inglés)
JICA	Agencia Japonesa de Cooperación Internacional (en inglés)
LAF	Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional, N° 24.156
NCEG	Normas de Control Externo Gubernamental (de SPTCRA)
NIA	Normas Internacionales de Auditoría (emitidos por el IAASB, Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento, por sus siglas en inglés)
NGP	Nueva Gestión Pública
OA (N)	Oficina Anticorrupción (Nacional)

OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo
OEA	Organización de Estados Americanos
OLACEFS	Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores
ONG	Organización no Gubernamental
ONU	Organización de las Naciones Unidas
PNUD	Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo
UNCTAD	Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo (por sus siglas en inglés)
PE	Poder Ejecutivo
PL	Poder Legislativo
PJ	Poder Judicial
PPP	Presupuesto por Programas
PIB	Producto Interno Bruto
RS	Responsabilidad Social
"6E"	Sigla para significar los principios de eficiencia, eficacia, economía, ejecutividad, efectividad y ecología
"3E"	Sigla de eficiencia, eficacia y economía
SPTCRA	Secretariado Permanente de Tribunales de Cuentas de la República Argentina
IETEI	Instituto de Estudios Técnicos e Investigación (del SPTCRA)
SPN	Sector Público Nacional
SG	Sindicatura General
SIGEN	Sindicatura General de la Nación
SIMAFAL	Sistema de Administración Financiera para América Latina, de la Agencia Internacional del Desarrollo
TdC	Tribunal/es de Cuentas
TIC	Tecnologías de la información y la comunicación
UAI	Unidad de Auditoría Interna
UCC	Unidad Central de Contrataciones

USAID	Agencia de los Estados Unidos para el Desarrollo Internacional (por sus siglas en inglés)
-------	----------------------------------------------------------------------------------------------

Bibliografía

- Accifonte, L. (2013). El Balance Social en el Sector Público: Sustentabilidad y Transparencia en el Impacto de las Políticas Públicas. En “XXX Conferencia Interamericana de Contabilidad”. Uruguay.
- ACFE (Asociación de Examinadores de Fraude Certificado) (2012). Informe a las Naciones. Estudio Mundial sobre Fraude y Abuso Ocupacional (*Report to the Nations 2012 Global Study on Occupational Fraud and Abuse*). EE UU. Citado por Jensen, Hugo (2015). Escepticismo profesional y factores de riesgo de fraude – Enseñanzas de ISSAI 1240. Expuesto en el XXIII Congreso Nacional de Tribunales de Cuentas, Órganos y Organismos de Control Externo de la República Argentina. Salta.
- Aguilar Villanueva, L. (2006). Gobernanza y gestión pública. Fondo de Cultura Económica (Colección Obras de Administración Pública). México.
- Aicardi, M. (1997). El Control del Estado. Presentado en el 12° Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas. Sector Público, Córdoba.
- Alberdi, J.B. ([1853] 1921) Sistema económico y rentístico de la Confederación Argentina según su Constitución de 1853”. La Cultura Argentina, Buenos Aires.
- Alconada Mon, H. (2018). La raíz de todos los males. Planeta. Buenos Aires.
- Alessi, R. *La responsabilidad della publica amministrazioni*, Milán, 1955, p. 48. Citado por Gordillo (1963), p. 318.
- Alonso, L.A. (1995). *Ideas para una teoría de la corrupción*. Rev. Información Comercial Española, N° 741, pp. 71-83. España.
- ANAO (por sus siglas en inglés de Oficina Nacional de Auditoría de Australia) (2012). *Public Sector Internal Audit. Guía sobre Buenas Prácticas*. www.anao.gov.au/sites/g/files/net616/f/2012_Public_Sector_Internal_Audit.pdf.
- Andvig, J. y Odd-Helge, F. (2000). *Research on Corruption: A Policy Oriented Survey*. Michelson Institute y Norweigan Institute of International Affairs. Noruega. Citado por Estévez, A. Reflexiones teóricas sobre la corrupción: sus dimensiones política, económica y social. Rev. Venezolana de Gerencia. N° 29, año 10, enero marzo 2005.
- Anselmino, V. (2016). *La división o separación de poderes. De la teoría a la práctica (de la teoría clásica a lo que ocurre en la realidad*. Rev. Anales. Facultad de Ciencias

Jurídicas y Sociales. Universidad Nacional de La Plata. Año 13 N° 46.

- Arnedo Orbañanos, M. (1999). *El control de la corrupción por el Tribunal de Cuentas: Posibilidades y limitaciones*. Rev. Española de Control Externo N° 3, septiembre de 1999. España.
- Arzuaga, E. (2019). El rol del control interno en el sector público ante el fenómeno de la corrupción. En Fernando Lenardón (comp.) *El Flagelo del Fraude en la Administración*. Buyatti. Buenos Aires.
- Asensio, M.A. (2020). Aportes realizados al proyecto de Tesis.
- Asensio, M.A. (2008). Revista Saberes. Universidad Nacional de Rosario. Citado por Asensio (2020).
- ASOCEX (2008). Tercer Congreso Nacional de Auditoría del Sector Público. Pamplona, España. Rev. Auditoría Pública N° 47 (2009), pp. 5-15.
- Asociación Civil para la Igualdad y la Justicia (2011). *Iniciativa TPA. Entidades de Fiscalización Superior en Latinoamérica. Diagnóstico sobre Transparencia, Participación Ciudadana y Rendición de Cuentas de las Entidades de Fiscalización Superior*. Buenos Aires.
- Atchabahian, A. (1999) Régimen jurídico de la gestión y del control de la hacienda pública. 2ª ed. Depalma. Buenos Aires.
- Atchabahian, A. y Massier, G. (1985). *Curso de Contabilidad Pública*. 2ª ed. Contabilidad Moderna. Buenos Aires.
- AGN. Auditoría General de la Nación (2016). Res. N° (AG) 6/2016. Argentina.
- AGN (1995). *Las instituciones de control en la Argentina*. En Rev. Control & Gestión. Año II, número 4, marzo de 1995. Argentina.
- Auditoría General de la República de Colombia. Foro Internacional (2000). *Estado y sociedad frente a la corrupción en un mundo globalizado*. Colombia.
- Auditoría Superior de la Federación de México (2014). *Marco Integrado de Control Interno*. [http://www.oas.org/juridico/PDFs/mesicic5_mex_ane_101 .pdf](http://www.oas.org/juridico/PDFs/mesicic5_mex_ane_101.pdf).
- Banco Mundial (2003). *Report on Corruption in Developing Countries*. Oxford University Press. EE UU.
- Banco Mundial (1997). *World development report: the state in the changing world*. Oxford University Press. EE UU.
- Barris White, C. (1996). *Liberalism and the new corruption*. IDS Bulletin, EEUU. Citado

por Carbajales (2003).

- Becquart-Leclercq, J. (1989). *Paradoxes of Political Corruption. A French View*. En Political Corruption: A Handbook. Heindenhermer and Johnston. EEUU, p. 185-196.
- Benzrihen, J. (1977). Auditoría y el Control Interno en el Sector Público Nacional. Macchi, Buenos Aires.
- Bonnefoy, J. y Armijo, M. (2005). *Indicadores de desempeño en el sector público*. En Manuales del Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social (CEPAL). Santiago de Chile.
- Boto, A. (2015). *La agencia como forma organizativa de optimización de servicios públicos. Pasado, presente y futuro en una España en crisis*. Rev. Digital de Derecho Administrativo N° 13 (primer semestre 2015), pp. 45-61. España.
- Boycko, M., Shleifer, A. y Vishny, R. (1995). *Privating Russia*. Rev. The MIT Press. Cambridge, EEUU.
- Brodschi, E., Fracchia, E, López Amorós, M. (2008) *La corrupción en la Argentina: un diagnóstico de la actual situación*. <https://mba.americaeconomia.com/sites/mba.americaeconomia.com/files/corrupcion-en-argentina.pdf>.
- CAF (Corporación Andina de Fomento) (2018). *Informe sobre integridad en las políticas públicas*. Rev. Espacio Público. Recuperado el 20/02/2020. <https://www.espaciopublico.cl/informe-sobre-integridad-en-las-politicas-publicas-en-espacio-publico-la-corrupcion-desligitima-el-accionar-del-estado-y-eso-trae-problemas-para-la-democracia/>
- CdCF (Cour de Comptes de Francia) (2021). <https://www.ccomptes.fr/fr/cour-des-comptes>.
- CdCF (2010). *El rol del Tribunal de Cuentas francés*. Rev. el Control Público N° 6. OCEX. España.
- Canales Aliende, J. (2000). Algunas reflexiones sobre la ética pública. Lecciones de Administración Pública. Universidad de Alicante. España.
- Canavese, A. (2018). *Corrupción, crimen y violencia* (trabajo N° 7). La Crujía. Buenos Aires.
- Carbajales, M. (2003). *Hacia un buen gobierno corporativo*, Análisis Financiero, N° 90, pp. 89-91 y 94. Buenos Aires, Argentina.
- Cardón, R. (1996). Estudio sobre Tribunales de Cuentas y de Control Público. Comisión

- Bicameral Examinadora de autores salteños. La Constitución Provincial vulnerada.
- Casal, A. (2004). *El control interno en la administración de empresas*. En Rev. Contabilidad y Auditoría N° 19, año 10, junio 2014. Fac. Cs. Económicas UBA, pp. 55-70.
 - Cassagne J. (2002). Derecho Administrativo, 7ma. Lexis Nexis - Abeledo Perrot, T.I. Buenos Aires.
 - Castillo Salas, M. B. *Guy Peters y Jon Pierre, The New Public Administration: Debates and Dilemmas*. En Rev. Gestión y Política Pública, vol. 27, N° 2, 2018, p. 595+. Gale One File: Informe Académico. Acceso 28/12/2020.
 - Chapman, W. (1992). *Crónica resumida del proceso de control gubernamental y comentarios sobre la nueva ley de reforma del régimen de control de la administración financiera del Estado*. En Rev. Régimen de la Administración Pública, N° 169, Buenos Aires, Argentina.
 - Chevallier, J. y Loschak, D. (1982). *Rationalité juridique et rationalité managériale dans l'administration française*. En Revue Française d'Administration Publique, N° 4, París. Citado por Lerner y Groisman (2010).
 - Chiung-Ju Huang (2015). *Is corruption bad for economic growth? Evidence from Asia-Pacific countries*. Rev. North American Journal of Economics and Finance. EEUU.
 - CIPPEC (Centro de Implementación de Políticas Públicas para la Equidad y el Crecimiento) (2012). La Corrupción en los subsidios. Buenos Aires.
 - Clark, S. (2021). *Democracia, auditoría e integridad en Canadá*. Rev. El Economista. <https://eleconomista.com.ar/foro-100/democracia-auditoria-e-integridad-canada-n42920>
 - Comisión de Vigilancia de la Auditoría Superior de la Federación (2005). Informe sobre corrupción. México.
 - Comisión Parlamentaria Mixta Revisora de Cuentas y Agencia Española de Cooperación Internacional (2005). La Cuenta de Inversión. Dunken. Buenos Aires.
 - Contaduría General de la Provincia de Neuquén. Decreto N° 2785/1995. <https://www.contadurianequen.gob.ar/wp-content/uploads/2014/09/Decreto-Nº-2785-1995-Anexo-I-Modificación.pdf>.
 - Contraloría General de la República de Colombia (2007). La contabilidad y el control públicos: un enfoque conceptual, normativo y jurisprudencial.

<https://contraloriacolombia.gob.cl>.

- Contraloría General de la República de Ecuador (2014). Normas de Control Interno de la Contraloría General del Estado.
https://oas.org/juridico/PDF/mesici5_ecu_ane_cge_12_nor_con_int_400_cge.pdf.
- Contraloría General de la República de Perú (2010). Principios de transparencia y rendición de cuentas (INTOSAI). <https://doc.contraloria.gob.pe/libros/2/pdf>.
- Cortes de Trejo, L. (2008). Cuestiones de contabilidad gubernamental. Osmar Buyatti. Buenos Aires, Argentina.
- Cornejo, C., Guillen, A. y Lavin, R. (2013). *When Supreme Audit Institutions engage with civil society: exploring lessons from the latin american transparency participation and accountability initiative*. U4 - Anti Corruption Resource Centre. www.U4.no.
- Corzantes, F. (2015). El aceite del sistema, la corrupción. El Universal. México.
- Cremades, J. (1996). *El Tribunal de Cuentas en Alemania*. Revista de las Cortes Generales Nº 38. <https://doi.org/10.33426/rcg/1996/38/825>.
- Cressey, D. (1971). *Other peoples' money: A study in the social psychology of embezzlement*. Glencoe: Free Press. Citado por Jensen (2017).
- Crozier, M. (1984). No se cambia la sociedad por decreto. Instituto Nacional de Administración Pública. Madrid. Citado por Lerner y Groisman (2010).
- Cruz, A. (2008) Temas sobre Gerencia Política y Gobierno. Los Ángeles Editores, C.A. Zulía, Venezuela.
- De Gournay, B. (1983). *Tendencias actuales en el control de las finanzas públicas*. Rev. de Control Fiscal. Contraloría General de la República. Caracas. T XXIX – XXX (1988-1989).
- Despouy, L. (2010). Entrevista de Hugo Jensen en Revista Fiscalización, 1º Semestre 2010. Tribunal de Cuentas de España.
- Despouy, L. (2012). *El control público en la Argentina. Realidades y perspectivas*. Auditoría General de la Nación. Buenos Aires. Argentina.
- Dezalay, Y. y Garth, B. (2002). La internacionalización de las luchas por el poder: la competencia entre abogados y economistas para transformar los estados latinoamericanos. Traducido por Universidad Autónoma de Méjico en 2005.
- Díaz, M. (2017). Propuesta de innovación de las funciones de fiscalización. SPTCRA, XXIV Congreso de Tribunales de Cuentas de la República Argentina. Salta.

- Downs, A. (1973). Teoría económica de la democracia. Aguilar. Madrid. España.
- Dromi, J. ([1988] 1995) Presupuesto y cuenta de inversión. Astrea, Buenos Aires.
- Eggertsson, T. (1995). El comportamiento económico y las instituciones. Alianza Editorial. Madrid, España.
- Eigen, P. (2004). Las redes de la corrupción. Planeta. Buenos Aires.
- EUROSAI/ARABOSAI (2011). Declaración de Abu Dabi (aprobada en la III Conferencia).
- EURO SOCIAL II: Programa para la Cohesión Social en América Latina (2014). Coordinación interinstitucional para la lucha contra los delitos económicos – financieros vinculados a la corrupción. <https://www.olacefs.com/wp-content/uploads/2014/10/17.1.pdf>.
- Estupiñán Gaitán, R. (1997). Control interno y fraudes, por ciclos de transacciones. 4a ed., Roegsa. Colombia.
- EURORAI (2007). Las Instituciones Regionales de Control Externo del Sector Público en Europa. Editado por la Organización Europea de las Instituciones Regionales de Control Externo del Sector Público. Valencia. España.
- EURORAI (1998). Directrices de Aplicación Europea de las Normas de Auditoría de INTOSAI. Editado por la Organización Europea de las Instituciones Regionales de Control Externo del Sector Público. Valencia. España.
- Féder, J. (1996). Consejero del Tribunal de Cuentas del Estado de Paraná. Curitiba. Brasil. El mundo solidario de la corrupción. IV Reunión Anual del Secretariado Permanente de Tribunales de Cuentas de la República Argentina. Bariloche. Argentina. Nov. 1996.
- Felcman, I. y Blutman, G. (2011). Nuevos Modelos de Gestión Pública. Grupo Editorial, Buenos Aires.
- Fernández Cornejo, J.A. (1999). *El papel de las instituciones y de la política económica en el modelo de crecimiento neoclásico. Implicaciones para la política de desarrollo.* Documento de Trabajo N° 99-01. Dep. Análisis Económico, Universidad de San Pablo-CEU. Madrid.
- Fernández Díaz, A. (1999). La economía de la corrupción y el control externo. Rev. Española de Control Externo, N° 3, septiembre de 1999. España.
- Fernández Díaz, A. (1999) ¿Puede hablarse de una Economía del Control? Rev. Española de Control Externo, N° 1, marzo de 1999. España.

- Fernández Díaz, A. y Fernández Cornejo, J.A. (2012). *La economía de la corrupción y el control externo*. <https://users/usuario/downloads/Dialnet-LaEconomíaDeLaCorrupcionYEIControlExterno-201218.pdf>.
- FMI (Fondo Monetario Internacional) (2020). Condiciones Generales de Compra. En <https://www.imf.org/external/np/procure/eng>.
- FMI (1998). Código de Buenas Prácticas de Transparencia Fiscal – Declaración de principios. <https://www.imf.org/external/spanish/index.htm>.
- Forlón, J., Camilletti, G. y Bugna, C. (2017). El control de Políticas Públicas a nivel nacional. Ruiz de Ferrier, C. (compiladora). *El Control de Políticas Públicas*. FLACSO. Buenos Aires.
- Frédéric, S. (2004). *Buenos vecinos, malos políticos. Moralidad y política en el Gran Buenos Aires*. Buenos Aires. Prometeo.
- Friedman, B. (1998). *Introducción Técnica a las Directrices de Aplicación europea de las Normas de Auditoría de la INTOSAI*.
- Freeman, R. (1984). *Strategic Management: A Stakeholder Approach*. Pitman. Londres. Citado por Volpentesta (2009).
- Gaete Quezada, R. La responsabilidad social aplicada al sector público. Relevado el 29/12/2015, en <http://compartiendoexperienciauniversitaria.blogspot.com.ar/2012/05/la-responsabilidad-social-aplicada-al.html>.
- García, W. (2015). XIV Congreso Nacional de Ciencias Económicas de la República Argentina. FACPCE, San Juan.
- García de Enterría, E. (1962). *La lucha contra las inmunidades del Poder en el Derecho Administrativo*. En *Rev. de Administración Pública*, N° 38, Madrid.
- Gargarella, R. (1996). *La justicia frente al gobierno. Sobre el carácter contramayoritario del poder judicial*. Ariel, Madrid.
- González Malaxacheverría, Á. (1994). *Hacia un paradigma de un sistema integrado de control para un Estado moderno*. Boletín Informativo SPTCRA N° 79 - 80, julio – diciembre 1994, pp. 3-16.
- Gordillo, A. (1982). *La administración paralela*. Civitas, Madrid.
- Gordillo, A. (1981). *Problemas del control de la Administración Pública en América Latina*. Civitas, Madrid.
- Gordillo, A. (1963). *La responsabilidad civil de los funcionarios públicos y su*

- coordinación con la responsabilidad del Estado. En Estudios de Derecho Administrativo. Abeledo Perrot, Buenos Aires.
- Granoni, R. (1997). El Tribunal de Cuentas en la reforma constitucional. La Ley, Buenos Aires.
 - Guajardo Cantú, G. (2012). La autonomía y las facultades de sanción de las entidades de fiscalización superior en México en la efectividad del combate a la corrupción. Facultad de Ciencias Políticas y Sociología. Universidad Complutense de Madrid, eprints complutense. Madrid. España.
 - Gulick, L. (1937). *Papers on the Science of Administration*, de Gulick L. y Urrwick, L. (comp.) Nueva York. EE UU. Tomado como *Notas sobre la Teoría de la Organización*, en Shafritz, J. y Hyde, A. (1999). Clásicos de la Administración Pública. Fondo de Cultura Mexicana. México, pp. 176 y 189-205.
 - Habermas, J. (1998). *Facticidad y validez*. Trotta. España.
 - Hauriou, M. [1921] (1976). Obra escogida. Instituto de Estudios Administrativos, Madrid. Citado por Lerner y Groisman (2010).
 - Heindenheimer, A. (1990). Topografía de la Corrupción. Investigaciones en una Perspectiva Comparada. Washington University. St. Louis, EEUU. Citado por Estévez, A. Reflexiones teóricas sobre la corrupción: sus dimensiones política, económica y social. Rev. Venezolana de Gerencia. N° 29, año 10, enero marzo 2005.
 - Hernández Celis, D. (2012). Las entidades fiscalizadoras superiores y la auditoría basada en resultados en el sector defensa. Universidad Nacional Federico Villarreal. Lima, Perú.
 - Huntington, S. (1968). *Political Order in Changing Societies*. Yale University Press, p. 60-70.
 - IAGO (Instituto para el Gobierno Corporativo) (2001). Prácticas de buen gobierno empresario. Hacia un consenso del sector privado. FUNDECE – IDEA, Buenos Aires, Argentina.
 - IEFE (Instituto de Estudios Fiscales de España) (2001). Conclusiones del Área de Control del III Seminario sobre Presupuesto y Gasto Público. Santa Cruz de la Sierra, Bolivia.
 - IFAC (International Federation Accountant, Federación Internacional de Contadores). IAASB (International Auditing and Assurance Standards, Consejo de Normas

- Internacionales de Auditoría y Aseguramiento) (2012). Normas Internacionales de Auditoría (NIA), 1ª ed. FACPCE. Buenos Aires, Argentina.
- IGAE (Intervención General de la Administración del Estado) (1998). Normas Técnicas de Auditoría Pública.
 - INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions) (2016). Principios de Transparencia y Responsabilidad. ISSAI 21. https://ar.ivoox.com/es/issai-21-principios-transparencia-responsabilidad-audios-mp3_rf_12296821_1.html.
 - INTOSAI (2010). Principios de Transparencia y Rendición de Cuentas. ISSAI 20. <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2020/02/site-ISSAI-Espa%C3%B1ol-correspondencia-de-las-normas-1.pdf>
 - INTOSAI (2007). Declaración de México. México. <http://www.issai.org/es/site-issai/issai-framework/>
 - INTOSAI (2001). XVII Congreso. Área “La contribución de los OCE a las reformas gubernamentales y administrativas”. Seúl.
 - INTOSAI (1998). Código de Ética de la INTOSAI para los Auditores del Sector Público. Aprobado por el Comité Directivo en su 44ª reunión, celebrada en Montevideo en noviembre de 1998 – XVI INCOSAI.
 - INTOSAI (1992). Normas de Auditoría. Aprobadas en XIV Congreso. Washington. EEUU.
 - INTOSAI (1977). Declaración de Lima o INTOSAI P-1. <http://www.issai.org/es/site-issai/issai-framework/>.
 - Ivanega, M. (2010). Los controles administrativos del presupuesto: estudio comparativo entre la AGN, la SIGEN, Defensor del Pueblo y comisiones parlamentarias. En El derecho constitucional presupuestario en el Derecho Comparado (Tomo II) Abeledo Perrot, Buenos Aires.
 - Ivanega, M. (2003). Mecanismos de control público y argumentaciones de responsabilidad. Ábaco. Buenos Aires.
 - Jaime, F. (2009). ¿Gobernanza local? La gestión pública local en el debate contemporáneo. Universidad Nacional Arturo Jauretche. Buenos Aires.
 - Jensen, H. (2017). Análisis proactivo de datos. Un aporte a la auditoría del sector público. XXIV Congreso de Tribunales de Cuentas de la República Argentina. San Salvador de Jujuy, Jujuy.
 - Jensen, M. y Meckling, W. (1976). *Teoría de la empresa: comportamiento gerencial*,

- costos de agencia y estructura de propiedad*. Journal of Financial Economics, V. 3, N° 4, pp. 305-360, octubre de 1976.
- Johnson, D. (2010). Thinking government: public administration and politics in Canada. University of Toronto Press. Canadá. Citado por Anselmino (2016).
 - Kaufmann, D. (2019). Uno no lucha contra la corrupción luchando contra ella. Entrevista de Bermell. E3TV. Recuperado 20/02/2020. <https://economia3.com/2019/05/04/195450-daniel-kaufmann-uno-no-lucha-contra-la-corrupcion-luchando-contra-ella/>
 - Kaufmann, D. (2005). *Diez mitos sobre la gobernabilidad y la corrupción*. En Finances and Development. Publicación trimestral del Fondo Monetario Internacional y el Banco Mundial. Vol. 42, N° 3, p. 41. Citado por Hermosa del Vasto *et al* (2017). *Transparencia pública y rendición de cuentas como base para la construcción de una sociedad democrática en América Latina*. En Rev. Internacional Transparencia e Integridad N° 4, mayo – agosto 2017.
 - Khan, M. y Chowdhury, N. (2008). *Public Accountability in Differing Governance Situations: Challenges and Options*. Asia Pacific Journal of Public Administration 30(1): pp. 15–28. Citados por Cornejo, Guillan y Lavin (2013), p. 3.
 - Kickert, W.J.M. (2003). *Beneath Consensual Corporatism: Traditions of Governance in the Netherlands* En Public Administration, vol. 81, núm. 1, pp. 119-140. Citado por Zurbriggen (2011).
 - Kliksberg, B. (2011). Escándalos éticos. Temas. Buenos Aires, Argentina.
 - Kliksberg, B. (2004). Más ética, más desarrollo. Temas. Buenos Aires, Argentina.
 - Klitgaard, R. (1998). Cooperación Internacional acerca de la Corrupción. Finanzas y Desarrollo. Marzo de 1998.
 - Klitgaard, R. (1994). Controlando la corrupción. Una indagación práctica para el gran problema social de fin de siglo. Sudamericana. Buenos Aires.
 - Krastev, I. (2004). *Shifting Obsessions: Three Essays on the Politics of Anticorruption*. Central European University Press. Hungría.
 - Lamberto O. (2007). Presupuesto y control parlamentario. APOC, Buenos Aires.
 - Lambsdorff, J. (2015). Prevención de la corrupción mediante la promoción de la confianza: ideas de la ciencia del comportamiento. Passauer Diskussionspapiere N° V, 69-15, Universidad de Passau, Passau. Citado por Oficina Anticorrupción (2020).

- Lascano, M. (2007). La economía de los '90. Macchi. Buenos Aires.
- Las Heras, J. (2006). Estado eficaz. Buenos Aires. Buyatti.
- Las Heras, J. (1999). Estado eficiente. Córdoba. Eudecor.
- Leff, N. (1964). *Economic Development Through Bureaucratic Corruption*. Rev. American Behavioral Scientist N° 8, pp. 8-14.
- Lenardón, F. (2017). *Control de gestión a través del presupuesto por programas*. XXIV Congreso Nacional de Tribunales de Cuentas, Órganos y Organismos de Control Externo de la República Argentina. Noviembre de 2017. Posadas. Misiones.
- Lenardón, F. (2014, a). *Importancia de las Auditorías operativas*. XXIII Jornadas Doctrinarias del SPTCRA. Carlos Paz. Córdoba.
- Lenardón, F. (2014, b). Responsabilidad Social y Balance Social en el Sector Público. Buenos Aires. Buyatti.
- Lenardón, F. (2010). *Los órganos de control y la lucha contra la corrupción en Argentina*. Rev. Auditoría Pública, de los Órganos Autonómicos de Control Externo de España, septiembre de 2010, pp. 45-55.
- Lenardón, F. (2004). La importancia del control social en la consecución de la eficiencia en la administración pública. Universidad Adventista del Plata. E. Ríos.
- Lenardón, F. (2001). Propuesta de un paradigma en la lucha contra la corrupción y el fraude administrativo. S.P.T.C.R.A. Entre Ríos.
- Lerner, E. y Groisman, E. (2010). *Responsabilización por controles clásicos*. En CLAD. La responsabilización en la Nueva Gestión Pública Latinoamericana. CLADBID- EUDEBA. Buenos Aires, Argentina.
- Lerner, E. (1996). *El Control Externo gubernamental. El caso argentino*. En Lecturas sobre Administración Financiera del Sector Público. Ángel Ginestar (compilador). Volumen I – Notas Introductorias. CITAF – OEA. Buenos Aires, República Argentina.
- Lezcano, N. (2018). *Cuadernos de la coima*. Consultado el 02/09/2018, en <http://www.perfil.com/noticias/cordoba/la-corrupcion-en-obra-publica-costo-unos-80000-millones-en-13-anos.phtml>
- Licciardo, C. (1982). Contribución para el estudio de una teoría del control aplicada a la hacienda pública. Contabilidad Moderna. Buenos Aires.
- Lindblom, C. (1997) ¿Cómo adecuar la política en el análisis de las políticas públicas? Revista Gestión y Política Pública, vol. 6, N° 2, 2º semestre 1997.

- Lorenz, B. y Voigt, S. (2007). *Supreme Audit Institutions: Supremely Superfluous? A Cross Country Assessment*. ICER Working Paper No. 3/2007, International Centre for Economic Research, Torino, Italy. <http://www.icer.it/docs/wp2007/ICERwp03-07.pdf>. Citados por Cornejo, Guillan y Lavin (2013), p. 3.
- Lui, F. (1985). *An Equilibrium Queuing Model of Bribery*. Rev. Journal of Political Economy N° 93, pp. 760-781.
- Maegher, P. (1996). *La Gobernanza y la economía en África. Herramientas para el análisis y la reforma contra la corrupción*. Centro para Reformas Institucionales y Sector Informal, Universidad de Maryland. Citado por Guajardo Cantú (2012).
- Malem Seña, J. (2000). *Globalización, Comercio Internacional y Corrupción*. Gedisa. Barcelona.
- Marienhoff, M. (1974). *Tratado de Derecho Administrativo*. Abeledo Perrot. Buenos Aires.
- Martín, P. (2014). *Acción y reacción del Tribunal de Cuentas de España*. Rev. Española de Control Externo N° 16. España.
- Martín, P. (1999). *Posibilidades y limitaciones de la jurisdicción contable ante la corrupción*. Rev. Española de Control Externo N° 3, septiembre de 1999. España.
- Martínez Nogueira, R. (2010). *La Coherencia y la Coordinación de las Políticas Públicas. Aspectos Conceptuales y Experiencias*. Jefatura de Gabinete de Ministros, Proyecto de Modernización del Estado. Buenos Aires.
- Mauro, P. (1997, b). *¿Por qué preocuparse por la corrupción?* Cuestiones Económicas N° 6. FMI.
- Mauro, P. (1997, a). *The Effects of Corruption on Growth, Investment and Government Expenditure*. International Monetary Found Working Paper, 96/98. Citado por Estévez, A. Reflexiones teóricas sobre la corrupción: sus dimensiones política, económica y social. Rev. Venezolana de Gerencia. N° 29, año 10, enero marzo 2005.
- Mauro, P. (1995). *Corruption and Growth*. The Quarterly Journal of Economics, 110, N° 3, pp. 681-712.
- McPhee, I. (2011). Conferencia ocasional del Senado: El papel y el mandato en evolución de la ANAO desde la Federación (pdf).
- Melo, M., Pereira, C. y Figueiredo, C. (2009). *Political and Institutional Checks on Corruption: Explaining the Performance of Brazilian Audit Institutions*. Comparative

- Political Studies 42(9); pp. 1217–1244. Citados por Cornejo, Guillan y Lavin (2013), p. 3.
- Meuleman, L. (2009). *The Cultural Dimension of Metagovernance: Why Governance Doctrines May Fail*. En Public Organization Review. Citado por Zurbriggen (2011).
 - Montesinos Julve, V. (2013). *¿Puede un nuevo concepto de rendición de cuentas contribuir a modernizar la gestión pública y mejorar la calidad ética de la democracia?* AECA: Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas Nº 103, pp. 56-58
 - Montesquieu, J. ([1748] 1942). *El espíritu de las leyes*. Editorial Albatros, Buenos Aires.
 - Moreno Ocampo, L. (1999). *En defensa propia*. Ed. Planeta. Buenos Aires.
 - Moreno Ocampo, L. (1992). *La Justicia no es la herramienta para controlar la corrupción*. Diario Clarín, 26/01/1992, p. 4. Argentina.
 - Morris, S. y Blake Ch. (2010) *Corruption and politics in Latin America: National and dynamics*. Boulder, Lynne Rienner. EEUU.
 - Mur, M. (2014). *Auditoria & Co. El portal de la auditoria*. Obtenido el 14 de diciembre de 2015 de <http://auditoria-audidores.com/articulos/articulo-auditoria-data-analyticsevoluci-n-en-la-auditor-a/>.
 - Murphy, K. Shleifer, a. y Vishny, R.W. (1991). *The Allocation of Talen: Implications for Growth*. Quaterly Journal of Economics N° 106, pp. 503-530.
 - Myrdal, G. (1968). *Asian Drama, vol. II*. Random House, Nueva York. Citado por Fernandez y Fernández (2012) p. 23.
 - Naim, M. (2005). *La guerra contra la corrupción perjudica al mundo*. El País digital, 03/03/2005. España.
 - Nye, J. (1967). *Corruption and Political Development. A Cost-Benefit Analysis*. En American Political Science Review N° 61, p. 417-427 .
 - Nino, Carlos S. (1995) *Un país al margen de la ley*. Emecé. Buenos Aires.
 - Noble, R. (2013). *Discurso publicado en Transparencia Internacional*.
 - OAGC (por sus siglas en inglés, Office off the Auditor General of Canadá) (2021). *¿Quiénes somos?* https://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au_fs_e_370.html#AG
 - OACG (2012). *Plan de Auditoría para el Centro Internacional de Formación de la Organización Internacional del Trabajo (OIT) para el ejercicio cerrado el 31/12/2012*. https://www.itcilo.org/sites/default/files/inline-files/CC%2074_4_2_SP%20FINAL.pdf

- Ocampo, G. (2019). Material de cátedra de Contabilidad Pública. Universidad Adventista del Plata.
- OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos) (2000). Confianza en el gobierno, traducido al español por la Comisión Permanente de Contralores Estados – Federación. México.
- OCEFS (Organismos del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores) (1994). Declaración de Contralores Centroamericanos. Bol. Informativo del Secretariado Permanente de Tribunales de Cuentas N° 83, Set.-Dic./1995, pp. 71-72.
- OCEX (Órganos de Control Externo de España) (2008) III Congreso Nacional de Auditoría en el Sector Público de España, Pamplona, España, octubre de 2008.
- O'Donnell, G. (1997). Accountability horizontal. Texto presentado en la conferencia "Institutionalizing Horizontal Accountability". Viena, junio de 1997, coorganizada por el Institute for Advanced Studies de Viena y el International Forum for Democratic Studies.
- OEA. Convención Interamericana contra la Corrupción (2000). Lima, Perú. Oficina Anticorrupción (2004). Buenos Aires.
- Oficina Anticorrupción (2020), consultada el 24/08/2020 en <https://www.argentina.gob.ar/anticorrupcion>.
- Olábarri, P. (2002). *Códigos de buen gobierno corporativo*. Asocia, Garrigues N° 8, pp. 6-9. España.
- OLACEFS (Organismos Latinoamericanos y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores) (1997). Tema 1: "La participación y contribución de las EFS en los procesos de modernización del Estado". Recomendaciones del Informe de Relatoría. VII Asamblea General de la OLACEFS. Santiago de Chile, octubre 1997.
- OLACEFS (1994). Tema 1: "El papel de las EFS frente a la Corrupción Administrativa". IV Sesión Ordinaria de la Asamblea General de la OLACEFS. Montevideo, Uruguay, octubre de 1994.
- ONU (2021). Convención contra la Corrupción. Trabajo intergubernamental abierto. Grupo de Prevención de la Corrupción. Conferencia de los Estados Partes de las Naciones Unidas. Viena, 14 al 18 de junio de 2021.
https://www.unodc.org/documents/treaties/UNCAC/WorkingGroups/workinggroup4/2021-June-14-18/CAC-COSP-WG.4-2021-3_e.pdf

- ONU (2003). Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción, adoptada en Nueva York, Estados Unidos de América, el 31 de octubre de 2003. Oficina Anticorrupción (2004). Buenos Aires.
- Osborne, D. y Gaebler, T. (2000). *La Reinención del Gobierno*. Buenos Aires, Planeta.
- Oszlak, O. (2007). *Políticas públicas, democracia y participación ciudadana*. Voces del Sur, Revista publicada por el Programa MERCOSUR Social y Solidario. Sept. 2007. Buenos Aires, Argentina.
- Oszlak, O. (1999). *De menor a mejor. El desafío de la segunda reforma del Estado*. En Rev. Nueva Sociedad, N° 160. Recuperado de <http://nuso.org/articulo/de-menora-mejor-el-desafio-de-la-segunda-reforma-del-estado/>.
- Oviedo, J. (1999). *Cabeza de Medusa: Partidos políticos, democracia y clientelismo*. Pontificia Universidad Católica Madre y Maestra, Centro Universitario de Estudios Políticos y Sociales.
- Participación Ciudadana (2003). *La corrupción. Características y Consecuencias en República Dominicana*. Programa de Transparencia de la Gestión Pública.
- Pásara, L. (1996). *La corrupción (el estado de la cuestión)*. En Boletín de la Comisión Andina de Juristas, N° 41, p. 19. Perú.
- Pereyra, S. (2013). *Política y transparencia*. Siglo XXI. Buenos Aires.
- Pérez Colman, L. (1998). *Controles en la Administración Pública (Introducción a su estudio)*. Régimen de Administración Pública N° 51, pp. 7 - 20.
- Pernasetti, H. (2014). *El control externo y la Auditoría General de la Nación* <http://www.horaciopernasetti.com/?p=262>, consulta del 20/02/2019.
- Peters, B. (2010). *Governance, Meta-governance*. En Zurbriggen, C. y Mariñez Navarro, F. (coords.), *Cambio de política en gestión de redes institucionales, ¿un nuevo modelo de gestión?* (2012) EGAP/ Porrúa. México.
- Peters, B. y Pierre, J. (2005). *Governing Complex Societies. Trajectories and scenarios*. Londres: Palgrave, Macmillan, p. 40 y p. 64. Citado por Cano, Luisa Fernanda. (2008, julio-diciembre). *La participación ciudadana en las políticas públicas de lucha contra la corrupción: respondiendo a la lógica de gobernanza*. *Estudios Políticos*, 33, Instituto de Estudios Políticos, Universidad de Antioquia, pp. 147-177.
- Peters, B. y Pierre, J. (2003). *Institutions and Time: Problems of Conceptualization and Explanation*. *Journal of Public Administration Research and Theory*. pp. 565-583. Citado

- por Guajardo Cantú, G. (2012), en La autonomía y las facultades de sanción de las entidades de fiscalización superior en México en la efectividad del combate a la corrupción. Facultad de Ciencias Políticas y Sociología. Universidad Complutense de Madrid, eprints complutense. Madrid. España, p. 89.
- Pierre, J. y G. Peters (2000). Governance, Politics and the State. Basingstoke, Macmillan.
 - Peters, B. (1998). Comparative Politics: Theory and Methods, Nueva York University Press. New York. Citado por Zurbriggen (2011).
 - Petrei, H. (2005). Presupuesto y control. Buyatti. Buenos Aires. Argentina.
 - Petrei, H. (1997). Presupuesto y Control: Pautas de Reforma para América Latina. Banco Interamericano de Desarrollo, Washington.
 - Pighín, J. (1998). Control público externo. Hacia un modelo más eficaz. Trabajo presentado en el XII Congreso Nacional de Profesionales de Ciencias Económicas. Córdoba.
 - Pino, A. Auditoría contributiva, el nuevo rol del sistema de control. Citado por Kathrein, C. y Caballero, A., Los nuevos desafíos del control (2011). XXI Congreso Nacional de Tribunales de Cuentas. Mendoza, FACPCE.
 - Pollit, C. y Bouckaert, B. (2000). Public Management Reform. A comparative analysis. Oxford University Press. Nueva York.
 - Prats, i Catalá J. (2006). La evolución de los modelos de gobernación: la gobernanza. Pero ¿qué es la gobernanza? En Rev. Gobernanza N° 38. Asociación Internacional para la Gobernanza, la Ciudadanía y la Empresa. España.
 - Pritzl, R. (2000). Corrupción y Rentismo en América Latina. Edición Ciedla-Fundación Konrad Adenauer. Buenos Aires.
 - Regodesebes, J. (1984) El control público. Fundación de Derecho Administrativo. Buenos Aires.
 - Reisman, M. (1981) Remedios contra la corrupción (cohecho, cruzadas y reformas). Fondo de Cultura Económica, México.
 - Rezzoagli, B. (2009) *Repercusiones sobre el control del gasto público en el Estado de Zacatecas*. Revista Politeia N° 29, año 4, febrero de 2009
 - Romero, L. (2014). *La dialéctica de la mala gestión y la corrupción*. En Diario Los Andes, 23/12/2014, p. 11.

- Rose-Ackerman, S. (1999). *Corrupción y Economía global*. En Revista ISONOMÍA Nº 10, abril de 1999. México.
- Rose-Ackerman, S. (1997). *Transparencia en la contratación estatal*. Fundación Interamericana de Abogados – BID.
- Rozas Flores, A. (2001). *La ética en la Auditoría*. Rev. Quipukamayoc, 2º Semestre. Universidad Nacional Maestro San Miguel. IX Congreso de la INTOSAI, celebrado en Lima. Perú, pp. 39-59.
- Saccani, R. (2012). *Tratado de Auditoria Forense. La Investigación y prueba de los delitos de cuello blanco*. La Ley, Buenos Aires, Argentina.
- Salvo, G. (2016). *Aportes para un moderno Tribunal de Cuentas*. XIII Jornadas de Actualización Doctrinaria del SPTCRA. Jujuy.
- Sánchez García, A. (2006). *La responsabilidad resarcitoria y el derecho a repetición en el Estado de Guanajuato*. 01/10/2006, recuperado 17/08/2020, México.
- Sanguinetti, P. (2018). *Informe sobre integridad en las políticas públicas*. Rev. Espacio Público. Recuperado el 20/02/2020.
<https://www.espaciopublico.cl/informe-sobre-integridad-en-las-politicas-publicas-en-espacio-publico-la-corrupcion-desligitima-el-accionar-del-estado-y-eso-trae-problemas-para-la-democracia/>
- Santiso, C. (2007). *¿Ojos bien cerrados? La política de las agencias de auditoría independientes en economías emergentes*. En CIPPEC. Política Fiscal. Buenos Aires.
- Santos Galarza, N. (1995). *Ética y corrupción. Estudio de casos. Informe final del proyecto "Ética y corrupción"*. EE.UU.
- Santiso, C. (2007). *Auditing for Accountability? Political Economy of Government Auditing and Budget Oversight in Emerging Economies*. PhD diss., Johns Hopkins University, Baltimore, MD. Citados por Cornejo, Guillan y Lavin (2013), p. 3.
- SPTCRA (Secretariado Permanente de Tribunales de Cuentas de la República Argentina) (2019). *Normas de Control Externo Gubernamental (IETEI)*. En sitio oficial de internet.
- Secretariado Permanente de Tribunales de Cuentas de la República Argentina (1997). *Conclusiones del XIV Congreso Nacional de Tribunales de Cuentas de la República Argentina*. Paraná, Entre Ríos.
- Seligson, M. (2002). *The Impact of Corruption on Regime Legitimacy: A Comparative*

- Study of Four Latin American Countries*. En *The Journal of Politics*, Vol. 64, pp. 408 – 433. Citado por Estévez, A. Reflexiones teóricas sobre la corrupción: sus dimensiones política, económica y social. *Rev. Venezolana de Gerencia*. N° 29, año 10, enero marzo 2005.
- Shalta, N. (2018). Conferencia magistral (en su rol de Contralor General de la República de Perú) en las XVI Jornadas de Actualización Tributaria de la ASUR. Salta.
 - Shang-Jin Wei (2009). *Corruption and Cross-Border Investing in Emerging Markets: Evidence at the Company Level*. En *Journal of International Money and Finance*, N° 28, junio de 2009, pp. 605-624. Citado por Lerner y Groisman (2010).
 - Siebel, G. Citado en Wierna, Gustavo (1993). *El Control Público. Guía de Estudios de Contabilidad Pública* N° 1, 3ª ed. Universidad de Salta, p. 3.
 - SIGEN (Sindicatura General de la Nación) (2003). *Red Federal de Control Público: una novedosa experiencia institucional*. Buenos Aires. www.sigen.gov.ar.
 - SIMAFAL (Sistema Integrado Modelo de Administración Financiera, Control y Auditoría para América Latina) (1991). Agencia para el desarrollo Internacional (AID), Proyecto regional para el mejoramiento de la Administración Financiera en Latinoamérica y el Caribe LAC/RFMIP. <http://www.respondanet.com>.
 - Soto, R. (2003). *La corrupción desde una perspectiva económica*. Instituto de Economía. Documento de Trabajo N° 234. Pontificia Universidad Católica de Chile. Santiago de Chile.
 - SPTCRA (Secretariado Permanente de Tribunales de Cuentas de la República Argentina) (2019). *Normas de Control Externo Gubernamental*.
 - SPTCRA (2017). *Conclusiones del XXIV Congreso de Tribunales de Cuentas de la República Argentina*. Jujuy.
 - Stapenhurst, R. y Titsworth, J. (2006). *Parliament and Supreme Audit Institutions*. In *The Role of Parliament in Curbing Corruption*, edited by Rick Stapenhurst, Niall Johnston, and Riccardo Pelizzo. Washington: World Bank Publications, pp. 101–110. Citados por Cornejo, Guillan y Lavin (2013), p. 3.
 - Stem, K. (1995). El tribunal de cuentas en la Constitución Federal y en las constituciones de los Estados Federados (Länder). En *Control financiero en la democracia*, Thesing, J. y Hofmeister, W. (compiladores). Fundación Konrad Adenauer-Centro Interdisciplinario de Estudios sobre el Desarrollo Latinoamericano. Buenos

Aires, Argentina.

- Stornelli, C. (2019). *Los cuadernos de Centeno son la punta del Iceberg*. Reportaje de Segré. Infobae digital, 06/08/2018.
- Thompson, M., R. Ellis, y A. Wildavsky (1990). *Cultural Theory*, Boulder, Westview Press. Citado por Zurbriggen (2011).
- Torga, P. (2009). *Hacia un control con valor agregado*. XI Congreso de Profesionales en Ciencias Económicas de la República Argentina. FACPCE. Buenos Aires.
- Torres Pradas, A. (2004). *La auditoría operativa: un instrumento para la mejora de la gestión pública*. Lourdes. Madrid, AECA.
- Transparencia Internacional (2017). *Índices de Percepción de la Corrupción*. EE.UU. <https://www.transparency.org/>
- Transparencia Internacional (1999). *La hora de la transparencia en América Latina*, <https://www.transparency.org/>
- Tribunal de Cuentas de España (2020). *Organización*. Relevado el 31/08/2020, en <https://www.tcu.es/tribunal-de-cuentas/es/>.
- Tribunal de Cuentas de Mendoza (2018). *El paradigma sistémico*. Mendoza, Argentina.
- UNESCO (Unión de las Naciones Unidas para la Educación, la Ciencia y la Cultura, por sus siglas en inglés) (2004). *El derecho de acceso de los Ciudadanos a la Información Pública*. Costa Rica.
- - United Nations (2011). *Promoting the Efficiency, Accountability, Effectiveness and Transparency of Public Administration by Strengthening Supreme Audit Institutions*. General Assembly, Resolution A/66/209, Dec. 22. <http://www.un.org/en/ga/66/resolutions.shtml>. Citados por Cornejo, Guillan y Lavin (2013), p. 3.
- Van Schoten, E. (2016). *La Revolución Digital: Amenaza u oportunidad para la profesión de auditoría*. En *Rev. Internacional de Auditoría Gubernamental*. Verano de 2016 (INTOSAI).
- Velázquez, L. (1988). *Juicio de Cuentas y Juicio de Responsabilidad*. En *Revista SPTCRA*, pp. 22-31.
- Verón, C. (2009). *El control en la experiencia americana*. X Congreso de Ciencias Económicas de la República Argentina. FACPCE. Río Negro.
- Versino, E. y Torga, P. (1986). *El control como función*. VIII Jornadas de Contadurías Generales de la República Argentina. Entre Ríos. Argentina.

- Villegas, H. (1999). Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Depalma. Buenos Aires.
- Volosín, N. (2018). ¿La Argentina en el top ten de la corrupción mundial? Infobae, 18/08/2018.
- Volpentesta, J. (2009). Gestión de la Responsabilidad Social Empresaria. Osmar Buyatti. Buenos Aires.
- Wainstein, M. (2004). La corrupción y la actividad del Contador Público. Errepar. Buenos Aires.
- Weber, M. (1991), Escritos políticos. Alianza. Madrid.
- Wiehen, M. (2011). La OCDE y la sociedad civil en la lucha contra la corrupción. Transparencia Internacional.
- Wierna, G. (2000). Exposición en XIII Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas, Bariloche, Argentina.
- Wierna, G. (1993). El Control Público. Guía de Estudios de Contabilidad Pública Nº 1, 3ª ed. Universidad Nacional de Salta.
- Wiñazky, N. (2019). Los Cuadernos de las Coimas: la trama secreta de la investigación, cuatro meses de espionaje y escuchas antes del estallido del caso. Clarin.com- Política. https://www.clarin.com/politica/trama-secreta-investigacion-meses-espionaje-escuchas-estallido-caso_0_Og4Jd1bGx.html.
- Zeul, H. (2003). *Entrevista publicada en la Revista Auditoría Pública*. Revista de los Órganos de Control Externo de España. Nº 43, pp. 91-96.
- Zilli de Miranda, M. (2002). El control interno de la administración pública en el ámbito nacional: la Sindicatura General de la Nación.
- Zuluaganieto, J. (1996). *Cuando la corrupción invade el tejido social*. Rev. Nueva Sociedad Nº 145. Caracas.
- Zurbriggen, C. (2011). *Gobernanza: una mirada desde América Latina*. Rev. Perfiles Latinoamericanos, Nº 38, julio-diciembre, 2011, pp. 39-64. Facultad Latinoamericana de Ciencias Sociales Distrito Federal, México.