



UNIVERSIDAD
NACIONAL DE CORDOBA



Graduados
FCE · UNC

UNIVERSIDAD NACIONAL DE CORDOBA

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

ESCUELA DE GRADUADOS

ESPECIALIZACIÓN EN CONTABILIDAD SUPERIOR Y AUDITORIA

TRABAJO FINAL

*“Auditoría y gestión de los fondos públicos. Lineamientos para una política de
participación social”*

Autor: Cra. Micaela A. Ribero

Tutor: Cra. Leila Andalle

Asesor Metodológico: Dr. Argüello, Juan Alberto

- 2017 -



Auditoría y gestión de los fondos públicos. Lineamientos para una política de participación social by Ribero, Micaela Alejandra is licensed under a [Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-SinObraDerivada 4.0 Internacional License](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/).

AGRADECIMIENTOS

Al finalizar este trabajo tan importante para mí es inevitable que me asalte un muy humano egocentrismo que me lleva a concentrar la mayor parte del mérito en el aporte que he realizado. Sin embargo, el análisis objetivo muestra inmediatamente que la magnitud de ese aporte hubiese sido imposible sin la participación de personas que han facilitado las cosas para que este trabajo llegue a un feliz término. Por ello, es para mí un verdadero placer utilizar este espacio para ser justa y consecuente con ellas, expresándoles mis agradecimientos. Debo agradecer de manera especial y sincera a la Cra. Prof. Leila Andalle por aceptarme para realizar esta trabajo final bajo su dirección. El apoyo y confianza brindada en mi trabajo y sus capacidades para guiar mis ideas ha sido un aporte invaluable, no solamente en el desarrollo del presente, sino también en mi formación como investigadora. Las ideas propias, siempre enmarcadas en su orientación y rigurosidad, han sido la clave del buen trabajo que hemos realizado juntos, el cual no se puede concebir sin su siempre oportuna participación. Le agradezco también el haberme facilitado siempre los medios suficientes para llevar a cabo todas las actividades propuestas durante el desarrollo del presente. Muchas gracias estimada y espero poder seguir trabajando junto a usted.

Quiero expresar también mi más sincero agradecimiento al Asesor Metodológico, Dr. Juan Alberto Argüello por su importante aporte y participación activa en el desarrollo de este trabajo final y por sus palabras de estímulo permanentes que ha tenido para conmigo; a la Directora de la Especialización, Dra. Eliana Werbin por su preocupación y dedicación y a todo el cuerpo docente de la carrera, ya que todos han aportado conocimientos, experiencias y vivencias a lo largo de estos dieciocho meses de cursado, en especial a la Dra. Prof. Blanca H. Parfait, por su calidez humana, arte y magia brindada en cada una de sus clases de “Deontología y Ética Profesional”.

A Dios y al Universo por haber conspirado para mantenerme firme y no decaer a pesar de todas las adversidades presentadas a lo largo de mi vida. Por haberme brindado la fuerza y dedicación suficiente que comprendió el desarrollo de mi carrera profesional. Por permitirme dedicarme a una de las cosas que más amo, mi profesión.

DEDICATORIA

Quiero dedicar este trabajo final a mis padres, Norma y Edgardo, por haberme apoyado en todo momento. Por ser el pilar fundamental en todo lo que soy, en toda mi educación, tanto académica, como de la vida. Por sus consejos, sus valores, por los ejemplos de perseverancia y constancia que los caracterizan y que me han infundido siempre. Por el valor mostrado para salir adelante, por la motivación constante que me ha permitido ser una persona de bien, pero más que nada, por el amor incondicional brindado en cada momento de mi vida. Gracias a ellos soy lo que ahora soy y con el esfuerzo de ellos y mi esfuerzo, anhelo poder ser una gran profesional y ser un gran orgullo para ellos y para todos los que confiaron en mí.

También dedico el presente a mis abuelos, Elda (†), Oreste (†), Mercedes (†) y Francisco ya que fueron grandes formadores en mi vida, quienes me han transmitido grandes valores, esos valores que hacen que las personas sean personas de bien, solidarias y luchadoras, perseverantes en sus sueños y responsables en sus vidas. Por haberme brindado ese amor tan puro y sincero de todo abuelo. Amor que no olvidaré jamás.

Al resto de mis familiares, en especial a mis ahijados Francos y Alfonsina, a mis primos por ser seres de luz, llenos de amor incondicional y autenticidad propia de la edad.

A mis amigas, en especial a María Georgina ya que fue colaboradora en la traducción del presente, a todas aquellas personitas especiales, entre ellas, a Gonzalo, que han sido mi soporte y compañía durante todo el periodo de estudio; a mis compañeros de trabajo y colegas de posgrado.

A mis maestros de la vida por impulsar el desarrollo de mi formación profesional y al Dr. Juan Alberto Argüello por su gran apoyo y motivación para la elaboración y culminación de este trabajo final.

RESUMEN

El presente trabajo consiste en el análisis de los procesos de auditoría operativa y gestión de los fondos públicos, la responsabilidad de los organismos de contralor y por consiguiente la función y responsabilidad que tiene el contador público como auditor externo de organismos centralizados y descentralizados del sector público, generando finalmente lineamientos para una política de participación social.

A través de los distintos enfoques metodológicos que tiene el presente se plantea cual es la función del contador como auditor en el sector público al igual que la competencia que tienen los organismos de control externos. Se expone un análisis de la responsabilidad emergente del auditor, de los organismos de contralor y de los entes auditados, todo dentro del marco de las leyes de responsabilidad para la gestión de fondos públicos. Asimismo, se plasma un breve resumen de la situación actual de las instituciones en la Argentina, consecuente con un análisis de la ética reinante en el sector público. Finalmente se citan algunos paradigmas de participación social en el control de la gestión de los fondos públicos, en conjunto con un análisis de las nuevas políticas públicas de participación, los diferentes tipos control social que se podrían ejercer bajo la figura de rendición de cuentas, transparencia y lucha contra la corrupción.

Palabras claves:

Responsabilidad del Profesional Contable – Sector Público – Organismos de Control – Políticas Públicas – Corrupción y Transparencia – Ética – Participación Social.

ABSTRACT

The present work consists in the analysis of the processes of operational audit and management of public funds, the responsibility of the comptroller agencies and therefore the role and responsibility of the public accountant as external auditor of centralized and decentralized agencies of the public sector. , finally generating guidelines for a policy of social participation.

Through the different methodological approaches that the present has, what is the role of the accountant as auditor in the public sector as well as the competence of the external control agencies? An analysis of the emergent responsibility of the auditor, the auditing bodies and the audited entities is exposed, all within the framework of the laws of responsibility for the management of public funds. Likewise, a brief summary of the current situation of the institutions in Argentina, consistent with an analysis of the prevailing ethics in the public sector. Finally, some paradigms of social participation are mentioned in the control of the management of public funds, together with an analysis of the new public policies of participation, the different types of social control that could be exercised under the figure of accountability, transparency and fight against corruption.

Keywords:

Responsibility of the Accounting Professional - Public Sector - Control Organisms - Public Policies - Corruption and Transparency - Ethics - Social Participation.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	1
METODOLOGÍA.....	5
RESULTADO Y DISCUSIÓN.....	8
1. Estudio exploratorio bibliográfico sobre la Contabilidad del sector público en Argentina. Rendición de Cuentas. Participación ciudadana. Retos de la gestión pública	8
Recomendación Técnica del Sector Publico N° 1.....	9
Recomendación Técnica del Sector Publico N° 2.....	14
2. Estudio exploratorio bibliográfico sobre la función de la auditoría en el sector público y los organismos de control externo	16
El control externo en la Administración Publica Argentina.....	18
La auditoría en el Sector Público.....	22
3. Estudio exploratorio relativo a la independencia y responsabilidad emergente del auditor externo, de los organismos de contralor externos y de los entes auditados en el marco de las leyes de responsabilidades para la gestión de fondos públicos	24
Responsabilidad e independencia de quien controla, el auditor.....	24
Responsabilidad de los Organismos de Contralor Externos.....	27
Responsabilidad de los Organismos auditados.....	28
4. Estudio exploratorio bibliográfico relativo a la ética en el sector público	29
Propuestas para una ética de la función pública.....	33
5. Estudio exploratorio bibliográfico alusivo a la participación social en el control de la gestión de los fondos públicos. Gobierno Abierto	34
Gobierno Abierto.....	35
Participación Social. ¿Cómo organizarla?.....	36
6. Estudio exploratorio alusivo a políticas públicas de participación, control social, rendición de cuentas y transparencia y lucha contra la corrupción	38
CONCLUSIÓN.....	42
BIBLIOGRAFÍA.....	47

INTRODUCCIÓN

El objeto problema de este trabajo es determinar la función que desempeña el auditor frente a las auditorías en el sector público. Se debe considerar la importancia que tiene esta difícil misión ya que son los responsables de informar acerca del uso y gestión de los fondos públicos.

Por otro lado, la sociedad en general, indirectamente, será la usuaria de los informes de auditoría. En colaboración con ella, los organismos de contralor externos serán los encargados de evaluar, conforme sus funciones y responsabilidades, el cumplimiento de la legalidad y la aplicación de los procedimientos, dirigida a verificar el logro de los resultados e impacto de la actividad pública en beneficio de la sociedad. En tal sentido, no debe perderse de vista que el objetivo principal de cualquier auditoría pública debería verse, en mayor o menor grado, vinculado con la generación de información apropiada, relevante y pertinente sobre un determinado ámbito de gestión pública, con el objetivo de que sea útil para la toma de decisiones tanto del responsable de la gestión como de sus supervisores. (González Tallón 2017).

Por consiguiente, el propósito de generar información que promueva la mejora en la gestión pública se podría expresar diciendo que, el objetivo del auditor público es promover que el responsable de la gestión auditada logre sus propias metas, identificando y corrigiendo desviaciones en los resultados conseguidos. (González Tallón 2017).

Además, no podemos dejar de citar algunos titulares periodísticos del año 2017 que muestran diversos casos de corrupción y malversación de recursos públicos de América Latina. Estos, han devenido en la acusación de numerosos presidentes, como lo han sido, “La operación Lava Jato” y “Petrobras” de Brasil, “La casa blanca de Peña Nieto” de México, “Panama Papers” de Ecuador y de Argentina, “Un presidente en la cárcel” en Guatemala, “Funcionarios y allegados del gobierno

de la familia Kirchner” en Argentina, “Chavismo y narcotráfico” en Venezuela, siendo éstos algunos de los casos que han minado la confianza de la ciudadanía en las instituciones democráticas, en todos los países de la región.

La impunidad existente en casos de corrupción y la falta de *accountability* dejan en duda a la democracia y la legitimidad de las instituciones. Se analizará específicamente el caso de Argentina. (Valencia Tello y otros, 2016).

Con respecto a la corrupción podemos decir que es un concepto difícil de definir y medir. No obstante existen índices de percepción de la corrupción, siendo el más aceptado y difundido el de la ONG Transparencia Internacional. En los últimos años, Argentina ha empeorado dramáticamente el índice de percepción de la corrupción elaborado por Transparencia Internacional. (Valencia Tello y otros, 2016).

En las últimas décadas la Argentina ha sido testigo de la caída de la credibilidad de sus instituciones sociales y sus líderes políticos. Asimismo, diputados falsos, sospechas de sobornos en el Senado de la Nación, jueces venales y complicidad entre gobernantes y empresas en detrimento de los intereses del país, muestran un panorama poco alentador para el futuro de las nuevas generaciones, especialmente porque es sabido que “se enseña con el ejemplo”. Consecuentemente es tiempo de comenzar a pensar y vivir nuevamente una ética de la convicción que dé solidez a las instituciones y un soporte creíble a la democracia. (Andiñach, 2001).

De este modo, aparece la necesidad de discutir, teórica y prácticamente, los desafíos que deben ser asumidos por la gestión pública en el manejo de la elaboración presupuestal por resultados y la rendición de cuentas, especialmente considerándolas herramientas útiles en el proceso de asegurar un buen gobierno. Para ello, la auditoría de la rendición de cuentas se convierte en un desafío al constituirse como medio de vigilancia y sanción entre la sociedad y el gobierno, a través del cual los funcionarios públicos deben responder, explicar y justificar sus actos, sujetos a un orden jurídico ético y al cumplimiento de objetivos. Es aquí donde la participación directa de la sociedad civil es fundamental para la evaluación de los resultados.

Es necesario dar un impulso a la política social, como un elemento de importancia en la gestión para el manejo de los fondos públicos, que puede ayudar a garantizar la eficacia y transparencia de estos procesos. (Franciskovic, 2013). En el fondo, la participación social, también llamada democracia participativa, agencia una profunda transformación en las relaciones entre el Estado y la Sociedad. La participación social es entonces un asunto estratégico dentro de la reforma política e institucional del Estado. (Restrepo, 1995).

No obstante ello, en toda organización administrativa debe existir un sistema de controles que constituyan un conjunto de garantías de legitimidad y de oportunidad en la actividad administrativa, que permita también lograr la eficiencia, la moralidad, ética y transparencia dentro de la administración.

El modelo de control público actual - de contralorías - es un mecanismo institucional establecido en la Constitución Nacional de 1994, cambiando sustancialmente el paradigma vigente desde la organización nacional de 1853. El control es parte fundamental que da sustento al sistema democrático, republicano y representativo de gobierno que rige la vida política de Argentina. La reforma constitucional incorpora este instituto que ya estaba delineado normativamente en la Ley 24.156, modificando sustancial y conceptualmente el enfoque y el carácter que el control tenía hasta entonces en el caso de Argentina. Pero además, el control resulta necesario para los procesos de toma de decisiones del responsable de fijar las políticas públicas porque le permite contar con información precisa sobre los objetivos que debe fortalecer o modificar, los procedimientos y técnicas que debe rediseñar y si las necesidades de la sociedad son satisfechas. (Ivanega, 2005).

Por todo lo anterior, se analizará la auditoría en el sector público y la función que ejercen los denominados Órganos de Control Externos de la Administración Pública Argentina. También se observarán los Principios Generalmente Aceptados (GAAP), las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (GAAS), las Normas de Auditoría del Sector Público (GAGAS), las Recomendaciones del Sector Público vigentes en Argentina y los procedimientos de auditoría aplicables, para así poder

definir las funciones y el alcance de la auditoría operativa de gestión en el sector público. (Ruiz Fonticiella, 2005).

El objetivo general de este trabajo fue determinar la función que desempeña el auditor frente a las auditorías en el sector público, considerando la importancia que tiene esta difícil misión, ya que son los responsables de informar acerca del uso y gestión de los fondos públicos. Además, se trata de hacer tomar conciencia a la sociedad en general ya que será una de las usuarias de los informes de auditoría, donde a su vez los organismos de contralor externos, en colaboración con ella, serán los encargados de evaluar, conforme sus funciones y responsabilidades, el cumplimiento de la legalidad y la aplicación de los procedimientos dirigidos a verificar el logro de los resultados e impacto de la actividad pública en beneficio de ésta.

METODOLOGÍA

1. Estudio exploratorio bibliográfico sobre la Contabilidad del sector público en Argentina. Rendición de Cuentas. Participación ciudadana. Retos de la gestión pública.

En el presente estudio bibliográfico se procedió a tener en cuenta los siguientes autores e instituciones en el marco del concepto de “Contabilidad en el sector público en Argentina”.

 Franciskovich (2013).

 Las Heras (2003).

 O' Donnell (2004).

 Recomendación técnica del Sector Público N° 1 - MARCO CONCEPTUAL CONTABLE PARA LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA – FACPCE – CECYT.

 Recomendación técnica del Sector Público N° 2 - PRESENTACIÓN DE ESTADO CONTABLE DE EJECUCIÓN PRESUPUESTARIA – FACPCE – CECYT.

 Valencia Tello y Karam de Chueiri (2016).

2. Estudio exploratorio bibliográfico sobre la función de la auditoría en el sector público y los organismos de control externo.

El estudio se llevó a cabo teniendo en cuenta los siguientes autores y leyes:

 Constitución Nacional Argentina (1994).

 Constitución de la Provincia de Córdoba y su reforma sancionada con fecha 14/09/2001.

 Herrero González (2014).

 Ivanega (2005).

 Las Heras (2003).

 Ley 24.156 – Administración financiera y de los sistemas de control del sector público nacional. Sancionada el 30/09/1992.

 Ley 7630 – Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas de la Provincia de Córdoba. Sancionada el 19/11/1987.

 Ruiz Fonticiella (2005).

 Sesin (2002).

 Valencia Tello y Karam de Chueiri (2016).

3. Estudio exploratorio relativo a la independencia y responsabilidad emergente del auditor externo, de los organismos de contralor externos y de los entes auditados en el marco de las leyes de responsabilidades para la gestión de fondos públicos.

El estudio se llevó a cabo con base en las siguientes leyes y normativas:

 Código de Ética del CPCE de Córdoba.

 Código de ética de la función pública. Decreto 41/99 - <http://www.oas.org/juridico/spanish/etica1.htm>

 Ivanega (2005).

 Ley 24.156 - <https://www.economia.gob.ar/digesto/leyes/ley24156.htm>.

 Ley 11.179. Código Penal de la Nación Argentina y leyes complementarias. Sancionada el 21/12/1984.

 Ley 26.994. Código Civil y Comercial de la Nación. Sancionada el 01/10/2014.

 Ley 7.630 – Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas de la Provincia de Córdoba. Sancionada el 19/11/1987.

 Resolución 145/93 – Auditoría General de la Nación.

 Resolución Técnica Nro. 37. Normas de Auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificación y servicios relacionados.

4. Estudio exploratorio bibliográfico relativo a la ética en el sector público.

El análisis de la ética en el sector público se llevó a cabo con base en la siguiente bibliografía:

 Adiñach. (2001).

 Código de ética de la función pública. Decreto 41/99.

 Franciskovich. (2013).

 Ley 25.188 – Ética en el ejercicio de la Función Pública. Sancionada el 29/09/1999.

5. Estudio exploratorio bibliográfico alusivo a la participación social en el control de la gestión de los fondos públicos. Gobierno Abierto.

El estudio alusivo a la participación social en el control de la gestión de los fondos públicos se llevó a cabo en base a los siguientes autores:

 Restrepo. (1995).

 Sánchez González. (2015).

6. Estudio exploratorio alusivo a políticas públicas de participación, control social, rendición de cuentas y transparencia y lucha contra la corrupción.

Finalmente, respetando el eje del presente, se analizaron los siguientes autores y publicaciones:

 Emmerich. (2004).

 Ley 25.917 - Régimen Federal de Responsabilidad Fiscal. Sancionada el 04/08/2004.

 López Serrano. (2009).

RESULTADO Y DISCUSIÓN

1. Estudio exploratorio bibliográfico sobre la Contabilidad del sector público en Argentina. Rendición de Cuentas. Participación ciudadana. Retos de la gestión pública.

Para el tratamiento de este primer punto fue necesario buscar normativa y bibliografía relacionada a la contabilidad del sector público limitado al territorio argentino. Uno de los libros que habla al respecto es el libro de “Estado Eficaz”. El mismo, en uno de sus capítulos clasifica bajo la teoría de Sistemas, *“La información que necesita el Estado puede provenir de fuentes internas y externas. Son fuentes internas las generadas desde el propio Estado y pueden provenir de distintos sistemas, entre ellos tenemos el sistema Decisional, de Planificación, de Control y Operativo”*. (Las Heras, 2003). Para nuestra metodología nos interesa el Sistema Operativo ya que es el encargado de suministrar la información como descripción formal de los hechos acontecidos realmente facilitando el conocimiento de los resultados de las diferentes actividades estatales y en función de los parámetros y variables de la función de producción pública. El mismo provee información detallada sobre de la ejecución, aplicación de recursos y ejecución de metas. Información analítica cuantitativa, cualitativa y juicios de valor de los resultados de las 3P y los procesos. (Las Heras, 2003).

Para que este sistema operativo funcione es necesario trabajar con normas de Contabilidad del Sector Público. Es por ello que para adentrarnos en el tema de *Contabilidad en el sector público de Argentina* se debe hacer alusión a la “Recomendación Técnica del Sector Público N° 1 – Marco Conceptual Contable para la Administración Pública” y a la “Recomendación Técnica del Sector Público N° 2 – Presentación de Estados Contables de Ejecución Presupuestaria”, emitidas por la Federación de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FCPCE), a cargo de su Centro de Estudios Científicos y Técnicos (CECYT). Si bien éstas no

son de aplicación obligatoria, es por ello que se las denominan “Recomendaciones”, son las únicas que hacen alusión al tema, sirviendo de gran ayuda para los técnicos que se desempeñan en la función pública.

Estas Recomendaciones Técnicas surgieron en los años 2008 y 2010, respectivamente, gracias a la participación de la Comisión del Sector Público de la FACPCE, el área de investigación del sector público del CECyT, la CENCYA, representantes de la Asociación Argentina de Contadores Generales y de diversos sectores de la Administración Pública Nacional y de diferentes provincias.

Como antecedentes, utilizaron, entre otros, los siguientes:

- Norma Internacional de Contabilidad para el Sector Público N° 1 (NICSP 1) “Presentación de estados financieros”
- Trabajos de la Comisión de Contabilidad y Administración del Sector Público de la Asociación Española de Contabilidad y Auditoría (AECA) de España;
- Marco conceptual de la Contaduría General de la República de Colombia;
- Marco conceptual de la Contabilidad Financiera en España;
- Ley 24.156 de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional y su reglamentación;
- Principios de contabilidad generalmente aceptados para el Sector Público Nacional. Resolución N° 25/95 de la Secretaría de Hacienda del Ministerio de Economía de la Nación;

Actualmente, ambas Recomendaciones Técnicas se encuentran adoptadas por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Córdoba.

Recomendación Técnica del Sector Público N° 1

Este documento tiene como objetivo exponer definiciones sobre las siguientes cuestiones:

- Objetivos de los estados contables;
- Usuarios de los estados contables;
- Contenido mínimo de los estados contables;
- Requisitos de la información contenida en los estados contables;

- Elementos de los estados contables;
- Estados contables;
- Reconocimiento y medición de los elementos de los estados contables;
- Modelo contable; y
- Desviaciones aceptables y su significación.

Del análisis de toda la Recomendación Técnica S.P. N° 1 se hará hincapié solo en algunos de ellos por ser concernientes al tema a desarrollar.

Dentro de los “*Objetivos de los estados contables*” se puede advertir que la norma los clasifica en generales y particulares. Dentro de los objetivos generales de los estados contables tenemos que deben:

- Proveer información sobre el patrimonio del ente emisor a una fecha y su evolución económica y financiera durante el período que se informa, para facilitar la gestión en la toma de decisiones financieras y económicas,
- Posibilitar el control sobre el cumplimiento del mandato otorgado, y
- Servir para la rendición de cuentas.

Entre los objetivos particulares de los estados contables tenemos que deben:

- Informar a la ciudadanía y sus representantes la generación y el destino de los recursos públicos;
- Garantizar la objetividad que el Estado debe brindar sobre la información del empleo de los recursos públicos;
- Proporcionar al Poder Ejecutivo los elementos de juicio y datos aptos para permitir la elaboración de los programas de gobierno, el Presupuesto y la Cuenta de Inversión o Cuenta General del Ejercicio;
- Suministrar al Poder Legislativo información suficiente para el estudio, el análisis y sanción del Presupuesto, la aprobación o rechazo de la Cuenta de Inversión o Cuenta General del Ejercicio y los demás controles sobre la Administración Pública que considere necesarios;

- Permitir a los órganos de control de la Administración Pública el cumplimiento de sus funciones, brindándoles información útil para el ejercicio de sus competencias y para la evaluación y control de la gestión;
- Brindar información para el análisis de la gestión, facilitando la elaboración de indicadores que permitan la medición de la eficiencia, eficacia y economía en la generación de bienes y servicios que brinda el Estado; y
- Proveer información al sistema de cuentas nacionales.

De estos objetivos se destacarán los siguientes: “Servir para la rendición de cuentas” e “Informar a la ciudadanía y sus representantes la generación y el destino de los recursos públicos”, ya que éstos forman parte del grupo de “Usuarios de los estados contables”.

Para comprender bien el término Rendición de Cuentas, tan en auge en la actualidad, cabe aclarar que, es un término que ha cobrado mayor importancia en los últimos años en América Latina y El Caribe. Como señala Ugalde (2002): Rendición de Cuentas es una traducción inexacta del término anglosajón *accountability*, que en su acepción original significa ser sujeto a la obligación de reportar, explicar o justificar algo; ser responsable ante alguien de algo; pero la lengua española carece de un término adecuado que exprese con nitidez la acepción del mismo y, ante la ausencia de otra opciones, se usa cada vez más el término Rendición de Cuentas. (Ugalde, 2002). (Franciskovic, 2013).

El politólogo argentino Guillermo O`Donnell (1999) fue uno de los primeros en estudiar el concepto de *accountability*, al diferenciar dos modelos principales. El primero *accountability* vertical, que desde su perspectiva se refiere a las relaciones de control de la sociedad hacia el Estado, mediante elecciones, opinión pública, movimientos sociales, etc. El segundo, *accountability* horizontal, que se refiere a los controles establecidos entre agencias del Estado, es decir, son los mecanismos de control institucionalizados en las diversas administraciones públicas para impedir

abusos de poder por parte de los agentes del Estado en el desarrollo de sus competencias. (Valencia Tello, Karam de Chueiri, 2016).

En el campo político, la rendición de cuentas tiene diferentes acepciones:

- “La obligación de los servidores públicos de dar cuentas, explicar y justificar sus actos al público” (Dunn, 1999, p. 298, citado por Ugalde, 2002, p. 12). (Franciskovic, 2013).
- “El requerimiento para que los representantes den cuenta y respondan frente a los representados sobre el uso de sus poderes y responsabilidades, actúen como respuesta a las críticas o requerimientos que les son señalados y acepten responsabilidad en caso de errores, incompetencia o engaño” (McLean, 1996, p. 1, citado por Ugalde, 2002, p. 12). (Franciskovic, 2013).
- Según Schedler (1999, p. 26, citado por Ugalde, 2002, p. 12) “es la obligación de los políticos y funcionarios públicos de informar y justificar sus actos (...) y la capacidad para imponer sanciones a quienes violen ciertas normas de conducta”. (Franciskovic, 2013).
- “Responsabilidad (...) en el sentido social – jurídico de ser responsable de algo ante alguien; implica el sentido de información obligada (no opcional) y de información sobre el cumplimiento o incumplimiento de la responsabilidad” (Ugalde, 2002, p.12). (Franciskovic, 2013).

De acuerdo a Behn (2001) pueden definirse tres grandes categorías de rendición de cuentas:

- La rendición de cuentas *financiera*. Centrada en la contabilidad. Corresponde a la rendición legal de cuentas; se cerciora de que los funcionarios respetan el orden jurídico en su labor administrativa. (Franciskovic, 2013). Agregando a otro autor, podemos decir que se destaca por su importancia el “sistema contable” que tiene por objeto reflejar sistemáticamente la realidad económica y financiera de la administración pública, mediante la compilación y registración de los hechos que se suceden en la misma a través de su sistema presupuestario. (Las Heras, 2003).

- La rendición de cuentas *sobre imparcialidad*. Garantiza que los funcionarios concedan atención a las normas éticas, que crean procesos y procedimientos que, si se observan, garantizan la equidad del gobierno en el trato justo a los ciudadanos. (Franciskovic, 2013).
- Rendición de cuentas sobre *resultados*. Comprende el cumplimiento de objetivos. Es decir, si las políticas, programas y actividades producen los resultados esperados; se relacionan con una ejecución adecuada de políticas sociales (o vinculadas a la atención de personas de menores ingresos), y está referida a conceptos de eficiencia, efectividad y equidad. (Franciskovic, 2013).

Cabe aclarar, más aun en los tiempos que corren y con el contexto que nos rodea, que la acción de rendir cuentas por sí sola no sería eficiente sin la participación directa de la sociedad civil. El moderno pensamiento político señala la importancia de que convivan tres sectores: el sector público, el sector privado y el sector social (o sociedad civil). Bajo este nuevo paradigma y con la aplicación del principio de subsidiaridad, la sociedad civil comienza a tener una actuación preponderante. (Las Heras, 2003). La misma, es uno de los componentes más importantes que explican los buenos resultados de los mecanismos de rendición de cuentas, la cual puede robustecer su estructura de tres maneras:

- La supervisión directa y presión de los actores de sociedad civil sobre asuntos o políticas específicas, pueden servir como elementos adicionales de la rendición de cuentas vertical. Como ejemplo cabe mencionar casos de encuestas para supervisar la efectividad de los servicios públicos.
- Las acciones de la sociedad civil pueden fortalecer los mecanismos de rendición de cuentas horizontal en el interior del propio Estado. Elevando los estándares y expectativas públicas sobre el desempeño del Estado y ejerciendo presión política. Un ejemplo son los defensores de los derechos humanos.
- La sociedad civil puede participar directamente en las propias instituciones del gobierno dedicadas a la rendición de cuentas. Por ejemplo, juntas ciudadanas asesoras, que cumplen funciones públicas contra la pobreza; evitar errores de

exclusión y errores de inclusión (elite, corrupción, lucro, clientelismo). (Franciskovic, 2013).

Recomendación Técnica del Sector Público N° 2

Esta Recomendación Técnica se refiere a la Presentación del Estado Contable de Ejecución Presupuestaria, donde tiene como objetivo:

- Reflejar la comparación de las estimaciones de recursos y las autorizaciones para gastos establecidas en el presupuesto con su ejecución. El mismo incluirá la determinación del resultado, como asimismo la explicación y/o justificación de las razones de las diferencias cuantitativas y cualitativas, entre lo presupuestado y lo ejecutado.
- Explicar las razones de las diferencias entre el presupuesto inicial y final, incluyendo las redistribuciones.
- Las explicaciones se formularan hasta un nivel significativo de desagregación.

Es una Recomendación meramente técnica de gran utilidad para los contadores que trabajan en el ámbito de la contabilidad pública. En ella se encuentran todas las definiciones de las etapas de la ejecución del gasto público, como así también la manera en que deben organizarse los registros para el posterior armado y presentación del Estado Contable de Ejecución Presupuestaria. Esta recomendación debe ser además empleada por todo organismo de contralor, ya sea interno o externo, para que sus auditores pueden llevar a cabo las tareas de revisión.

Actualmente, no sólo como profesionales sino además como ciudadanos, sabemos que la definición de democracia ha mutado.

La democracia en el siglo XXI no puede limitarse al derecho de votar y ser elegido. La complejidad de nuestras sociedades y la existencia de pluralidad de intereses legítimos hacen necesario que se amplíen los espacios de participación y control en las diversas entidades del Estado. (Valencia Tello, Karam de Chueiri, 2016).

La democracia como forma de gobierno se sustenta en dos ideas fundamentales a nuestro entender: la primera, la elección libre y autónoma de los gobernantes por

periodos de tiempo; y la segunda, no menos importante, la obligación de los agentes públicos de rendir cuentas sobre sus decisiones y acciones asumiendo la responsabilidad ante los ciudadanos. (Valencia Tello, Karam de Chueiri, 2016).

Hoy en día es necesario discutir – teórica y prácticamente – los desafíos que deben ser asumidos por la gestión pública en el manejo de la elaboración de la Ejecución Presupuestaria y la Rendición de Cuentas, especialmente considerándolas herramientas útiles en el procesos de asegurar un “buen gobierno”. En este sentido la Rendición de Cuentas se convierte en un desafío al constituirse como medio efectivo de vigilancia y sanción entre la sociedad y el gobierno, a través del cual los funcionarios públicos deben responder, explicar y justificar sus actos, sujetos a un orden jurídico ético y al cumplimiento de objetivos. Es aquí donde la participación directa de la sociedad civil es fundamental para la evaluación de los resultados. (Franciskovic, 2013).

Inevitablemente, frente a este posible cambio de paradigma, es que surgen algunas preguntas; como profesionales, contadores/auditores en la función pública, ¿estamos realmente formados y capacitados en este ámbito?; ¿qué herramientas nos brindan al respecto nuestras universidades, organismos profesionales, etc.?; si el para que controlar no responde a los intereses de la sociedad, ¿caemos en un control meramente formal?; como sociedad civil, ¿estamos conscientes y preparados para asumir el rol de fiscalizadores de nuestros gobiernos?; ¿contamos con la capacidad para hacerlo?; ¿contamos con las herramientas necesarias y respaldo suficiente de nuestros representantes en el poder?; y nuestros gobiernos, en todos sus niveles, e instituciones, ¿estarán dispuestos a formarnos y darnos las herramientas necesarias para ejercer controles, ya sea como profesionales/ciudadanos?. ¿Habrán respuestas para todos estos interrogantes?.

2. Estudio exploratorio bibliográfico sobre la función de la auditoría en el sector público y los organismos de control externo.

Para el desarrollo de este segundo punto metodológico se abordaron numerosos autores y leyes. Para comenzar se expondrán los tipos de controles existentes, haciendo énfasis en el control externo, para luego analizar cuáles son los organismos responsables de llevarlos a cabo en nuestro país, conforme la legislación vigente. Finalmente se tratará el concepto de auditoría externa en el sector público.

Entendemos por control en la Administración Pública toda actividad de verificación sobre la gestión pública, con la finalidad de corroborar el cumplimiento de las normas aplicables y la realización de objetivos y programas previamente planificados especialmente en el poder ejecutivo. De forma general, el control a la Administración Pública está compuesto por dos tipos de controles complementarios: el control interno y el control externo. (Valencia Tello, Karam de Chueiri, 2016). Estos dos tipos de controles surgen de la Ley 24.156, donde en su art. 3° indica que *“los sistemas de control comprenden las estructuras de control interno y externo del sector público nacional y el régimen de responsabilidad que estipula y está asentado en la obligación de los funcionarios de rendir cuentas de su gestión”*.

El control interno permite a la entidad verificar el cumplimiento de las normas aplicables y la realización de objetivos previamente propuestos en los diversos equipos de trabajo. Es un control que debe existir en toda entidad pública en forma de autolimitación, auto-gestión y auto-control, con la finalidad de dar coherencia y previsibilidad a las diferentes actividades que se desarrollan día a día. Al ser el control interno el nivel más básico de control, debe ser aplicado por todos los funcionarios públicos en todos los niveles de gobierno, para evitar extralimitaciones en el cumplimiento de sus atribuciones, y garantizar el cumplimiento de metas y objetivos previamente trazados.

A su vez, el control interno puede ser visto como un tipo de *accountability* vertical, con base en la existencia de una jerarquía piramidal dentro de las burocracias. La existencia de sistemas de controles internos confiables, basados en métodos y procedimientos técnicos, ayuda no solo a soportar la gestión ante cualquier organismo de control, sino que también otorga la información necesaria para una rendición de cuentas integral a la ciudadanía. (Valencia Tello, Karam de Chueiri, 2016).

En nuestro país el control interno es llevado a cabo por Unidad de Auditoría Interna (UAI) y la Sindicatura General de la Nación (SIGEN), organismo que depende del Poder Ejecutivo Nacional. En cambio, en la provincia de Córdoba el mismo es ejecutado por Fiscalía de Estado y por la Contaduría General de la Provincia.

Por su parte, el externo es un control realizado por una entidad competente del más alto nivel de gobierno para verificar el cumplimiento de normas y objetivos, al velar por el buen manejo de los recursos públicos y el cumplimiento de la misión institucional por parte de otras entidades públicas. Para que el control externo sea objetivo e imparcial, la independencia de los órganos competentes al ejercer el control es fundamental, ya que, si su gestión depende de factores políticos, el control a la gestión pública se puede tornar subjetivo y parcial, afectando con esto su transparencia y efectividad. (Valencia Tello, Karam de Chueiri, 2016). Este tipo de control puede ser visto como un tipo de *accountability* horizontal, ya que la rendición de cuentas es realizada por órganos especializados del más alto nivel de gobierno, lo que puede describirse como una relación entre iguales, en donde las entidades están en “posiciones de poder equiparables”. (Valencia Tello, Karam de Chueiri, 2016, O' Donnell, 2004).

En nuestro país, el control externo es realizado por la Auditoría General de la Nación (AGN), organismo que depende del Poder Legislativo de la Nación a través de la Comisión Parlamentaria Mixta Revisora de Cuentas y, en la provincia de Córdoba está a cargo del Tribunal de Cuentas, organismo autónomo y autárquico de control.

En América Latina, las democracias se han caracterizado por instituir sistemas presidenciales de gobierno (Carpizo, 2009), razón por la cual el control sobre el poder ejecutivo ha sido históricamente limitado, ya que los órganos de control muchas veces no se encuentran en igualdad de condiciones frente al poder ejecutivo. Aun así, todos los Estados cuentan con entidades especializadas para realizar el control externo, las cuales se denominan de forma general entidades fiscalizadoras superiores (EFS). En la región, existen dos tipos básicos de EFS: los tribunales de cuentas, y las contralorías. (Valencia Tello, Karam de Chueiri, 2016).

El control externo en la Administración Pública Argentina

La fiscalización llevada a cabo por las Instituciones de Control Externo promueve la transparencia mediante la presentación de informes independientes sobre si la gestión de los recursos públicos se ha desarrollado de conformidad con las normas y disposiciones vigentes. Contribuir a mejorar la gestión pública implica informar sobre las desviaciones e incumplimientos de las disposiciones en vigor, permitiendo la adopción de medidas correctoras. Asimismo, la identificación de las debilidades y desviaciones respecto a la normativa aplicable promueve dicha mejora. Herrero González (2014).

Para analizar cómo funciona el control externo en la Administración Pública en Argentina, como auditores debemos hacernos al menos cuatro preguntas en relación a la acción de “CONTROLAR”.

La primer pregunta es *¿Para qué debemos controlar?*. El control público encuentra su fundamento en el régimen democrático. Las autoridades están obligadas a informar y rendir cuentas sobre la utilización de esos recursos. Por eso, a través del control público externo se puede verificar si los derechos de los particulares se encuentran debidamente protegidos, constituyendo así un medio idóneo para limitar al poder. Además, el control resulta necesario para los procesos de toma de decisiones del responsable de fijar las políticas públicas, porque permite contar con información precisa sobre los objetivos que debe fortalecer o modificar.

Se controla para evitar abusos, y también para corregir errores, y que los responsables de administrar los fondos públicos lo hagan conforme a derecho. (Ivanega, 2005).

La segunda pregunta es *¿Quién debe controlar?*. Cuando se hace referencia a los organismos de control externo, surge la inquietud de cómo se inserta en la estructura estatal y bajo la dependencia de cuál de los poderes constitucionales debe ubicarse. Nuestro país sigue el modelo angloamericano, con las auditorías o contralorías generales que dependen de las cámaras legislativas.

El artículo 85 de la Constitución Nacional, reformada en el año 1994, consagró que el control externo del sector público, en todos sus aspectos patrimoniales, económicos, financieros y operativos, será atribución del propio poder legislativo. El examen y la opinión del Poder Legislativo sobre el desempeño y situación general de la administración pública estarán sustentados en los dictámenes de la *Auditoría General de la Nación (AGN)*, organismo de asistencia técnica del Congreso con autonomía funcional, independiente, creado por la Ley 24.156 “Administración Financiera y de los sistemas de control del sector público nacional. El tipo de control que ejerce es externo, administrativo y posterior.

La competencia de la AGN abarca la gestión presupuestaria, económica, financiera, patrimonial, legal y de gestión, así como el dictamen sobre los estados contables financieros de la administración central, organismos descentralizados, empresas y sociedades del Estado, entes reguladores de servicios públicos, y los entes privados adjudicatarios de procesos de privatización, en cuanto a las obligaciones emergentes de los respectivos contratos. Sus informes son remitidos a la Comisión Parlamentaria Mixta revisora de cuentas del Congreso nacional, al jefe de gabinete de ministros, al jefe del área que corresponda, y al órgano o ente auditado. (Ivanega, 2005).

A nivel provincial, en el capítulo sexto de la Constitución de la Provincia de Córdoba del año 1987 y su reforma sancionada con fecha 14.09.01, se contempla en sus artículos 126 y 127 cómo está integrado el Tribunal de Cuentas provincial y sus

atribuciones, respectivamente. Del artículo número 127 surge que este órgano de contralor externo está facultado a llevar a cabo los dos tipos de controles que existen sobre el gasto público, es decir, el control preventivo y el control posterior del gasto. Dentro del control posterior se destacan las atribuciones de “...Realizar auditorías externas en las dependencias administrativas e instituciones donde el Estado tenga intereses y efectuar investigaciones a solicitud de la Legislatura...Informar a la Legislatura sobre las cuentas de inversión del presupuesto anterior, en el cuarto mes de las sesiones ordinarias”.

Finalmente, a nivel Municipal/Comunal los Tribunales de Cuentas llevarán a cabo el tipo de control previsto en la propia Carta Orgánica que los regula.

La tercer pregunta que debemos hacernos es *¿Qué debemos controlar?*. El qué se vincula necesariamente con la competencia de los órganos de contralor. La clasificación tradicional distingue entre el *control de cumplimiento, el financiero y el de gestión*. El primero, el *control de cumplimiento*, “persigue comprobar si la Administración ajusta su actividad a las reglas imperativas del ordenamiento”. Mediante él se señalan los incumplimientos legales producidos, indicando las causas y los posibles daños causados. El *control financiero o contable* analiza si los estados contables e informes financieros se confeccionaron conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados, y si representan la realidad económica del organismo y a través del *control de gestión* se examinan programas, planes, proyectos y operaciones de una organización o entidad pública, a fin de medir e informar sobre el logro de los objetivos previstos, la utilización de los recursos públicos en forma económica y eficiente, y la fidelidad con que los responsables cumplen con las normas jurídicas involucradas en cada caso. (Ivanega, 2005).

Por último, tenemos que preguntarnos *¿Cómo se controla?*. El cómo se vincula con un tipo de control de carácter temporal: *previo y posterior*.

El *control previo* es el practicado con anterioridad a la emisión del acto administrativo o a la realización de las operaciones financieras o administrativas, y

se lo suele distinguir del preventivo, el cual se ejerce sobre actos ya dictados pero aún pendientes de ejecución.

Dentro del *control previo* es tradicional encontrar las figuras de: a) la aprobación que implica aceptar como bueno un acto de otro órgano.; b) el visto bueno, una especie de aprobación atinente sólo a la “legalidad” del acto, que deriva en el asentimiento –por ajustarse a derecho– otorgado por órgano administrativo a un acto emanado de otro órgano; c) la observación legal, que suspende la ejecución del acto administrativo violatorio de normas legales; d) la intervención administrativa que se realiza mediante la designación de un funcionario que puede sustituir a otro o vigilarlo, requiriéndose que en el seno del órgano intervenido exista una situación grave. Es necesaria la presencia de una situación anormal continuada, no excepcional o aislada. (Ivanega, 2005).

El *control posterior* tiene lugar una vez ejecutado un acto administrativo o cuando se materializan las operaciones financieras o económicas. Una de las técnicas mediante las cuales se ejerce es la auditoría, que permite evaluar y proporcionar información a los poderes del Estado y a la opinión pública. No constituye un control represivo pues no persigue imponer sanción alguna. Tampoco su fin es la determinación de responsabilidades. Es un método en el cual se aplican la ciencia y el arte del profesional o profesionales actuantes. (Ivanega, 2005).

Los objetivos de esta clase de control, conforme a las Normas de Auditoría Externa de la AGN, son: a) determinar la razonabilidad de la información financiera generada por el ente auditado; b) establecer si se ha cumplido con la normativa aplicable; c) comprobar si los recursos públicos se han utilizado en forma económica y eficiente; d) determinar el grado en que se han alcanzado los objetivos previstos; e) promover mejoras en los sistemas administrativos y financieros, en las operaciones y en el control interno. (Ivanega, 2005).

En cuanto a las atribuciones del Tribunal de Cuentas de la Provincia de Córdoba, conforme lo establece su Ley orgánica Nro. 7.630, se pueden resumir en: Control de la Inversión de los caudales públicos; Intervención Preventiva; Procedimientos Especiales (establecer procedimientos de control por auditorías); Informar a la

Legislatura sobre las cuentas de inversión del presupuesto anterior, en el cuarto mes de las sesiones ordinarias; Examinar y decidir en el Procedimiento de Rendición de Cuentas; Determinar la responsabilidad administrativa de los funcionarios y administradores de la Provincia; Fiscalizar y vigilar las operaciones financieras y patrimoniales del Estado; Interpretar las normas establecidas por la presente Ley relacionadas con las funciones que corresponden al Tribunal; Asesorar a los Poderes del Estado Provincial en materia de su competencia y Perfeccionamiento Institucional.

Las críticas de las que han sido objeto estos tipos de controles, se centran en considerar que cuando los órganos competentes sólo efectúan un control posterior el mismo llega tarde, ya que solamente sirve “para hacer jugar la responsabilidad de los funcionarios públicos intervinientes, en cambio la clave es que estos organismos de contralor tengan además un control preventivo, en forma efectiva, es decir, con potestades de carácter paralizante del acto que se va a instrumentar, porque de nada sirve tener un control posterior cuando ya el acto se ejecutó y se produjo perjuicio a la comunidad y al interés público”. (Sesin, 2002).

Finalmente, cabe colegir entonces que todo control externo es necesario que se practique en forma oportuna, control preventivo y, que todo control posterior no debe implicar inoportunidad ni extemporaneidad. Es un instrumento imprescindible para el logro del bien de la comunidad, haciendo una evaluación global, un control político, republicano y de gestión.

La auditoría externa en el Sector Público

La auditoría externa en el sector público también se lleva a cabo mediante el procedimiento de muestreo, dada la imposibilidad de realizar un control exhaustivo sobre toda la actividad económica y financiera estatal. Esa muestra debe resultar lo suficientemente significativa para permitir que se forme un juicio sobre la calidad y regularidad de las operaciones. (Ivanega, 2005). Así la auditoría consiste en la realización mediante un proceso analítico, de un examen, análisis y control de todo tipo de información financiera y no financiera de un Ente gubernamental según

normas generalmente aceptadas, a través de sus institutos de control con la participación de profesionales independientes con la finalidad de formular una opinión fundamentada mediante la recolección de evidencias suficientes, pertinentes y válidas. (Las Heras, 2003).

En cuanto al tipo de auditoría externa llevada a cabo en el sector público tendremos la auditoría de resultados o auditoría integral o auditoría de rendimientos como equivalentes. La auditoría de resultados o auditoría integral o auditoría de rendimientos está compuesta a su vez por dos subconjuntos dinámicamente interrelacionados, (Las Heras, 2003):

- *La auditoría financiera:* Se define asimismo como el conjunto de principios y procedimientos destinados a establecer si se han aplicado razonablemente las normas contables y presupuestarias vigentes para el sector público involucrado, si consecuentemente se han confeccionado correctamente los presupuestos y las rendiciones de cuentas, y finalmente si se han interpretado y aplicado correctamente las leyes generales y particulares que afectan al ente. Este último concepto se lo denomina también auditoría de cumplimiento o auditorías legales.
- *La auditoría de gestión:* está vinculada con los objetivos del Ente fiscalizando si el uso de sus insumos permitirán el cumplimiento de los objetivos.

Una vez practicada la auditoría, las conclusiones del trabajo del auditor están contenidas en un informe en el que se exponen, entre otras cuestiones, las observaciones y los comentarios que merecen el objeto controlado y las recomendaciones. (Ivanega, 2005). Cabe traer a colación la distinción realizada entre dictamen e informe. El dictamen –a diferencia del informe– es una opinión fundada en ciencia o arte que debe provenir de un especialista. Por eso contiene un juicio que aplica una ciencia o arte. Distinto es el caso del informe, dado que consiste, estrictamente, en un mero relato y exposición de hechos sin elementos de

juicio, es así que por su contenido, los informes de auditoría que emiten los organismos de control tienen carácter de dictamen técnico.

El auditor, al concluir su trabajo, elabora su informe en el cual expresa qué vio, cómo lo analizó, qué irregularidades encontró y qué debe corregirse. De ello se deduce que las recomendaciones surgen de un juicio de valor y, como tales, deben ser concretas, relevantes, convincentes en el fondo y en la forma, y expresadas en sentido positivo y constructivo. (Ivanega, 2005). Los informes de auditoría son un conjunto formal de documentos emitidos por el auditor acorde con las normas generalmente aceptadas por la profesión, las particulares de la administración pública y el desarrollo de su desempeño relacionado con la naturaleza, alcance y resultados de los exámenes realizados. (Las Heras, 2003).

3. Estudio exploratorio relativo a la responsabilidad emergente del auditor externo, de los organismos de contralor externos y de los entes auditados en el marco de las leyes de responsabilidades para la gestión de fondos públicos.

A continuación analizaremos los distintos tipos de responsabilidad que recaen sobre al auditor externo, que es quien controla el uso de los fondos públicos, como así también la de los organismos de contralor y la de los entes auditados, todo esto dentro del marco de regulación de nuestro país, Argentina.

Responsabilidad e independencia de quien controla, el auditor.

El auditor ante la realización de actos violatorios de normas legales de orden civil y penal aplicables a su actividad se encuentra sujeto a ciertas responsabilidades. Asimismo, por pertenecer a una profesión universitaria legalmente organizada debe adherirse a las regulaciones disciplinarias emanadas de la propia profesión. Así podemos clasificar la responsabilidad del auditor en:

- **RESPONSABILIDAD PENAL.** Se encuentra regulada por el Código Penal de la Nación Argentina, Ley 11.179, el cual establece como penas la privación de la libertad personal, penas de carácter pecuniario o inhabilitación para el ejercicio profesional.

- **RESPONSABILIDAD CIVIL.** Emerge del Código Civil y Comercial de la Nación, Ley 26.994. Derivan del incumplimiento de obligaciones contractuales (responsabilidad contractual) o por actos ilícitos causados por culpa o negligencia (responsabilidad extracontractual), cuyas penas pueden ser la reparación material o la indemnización al perjudicado.
- **RESPONSABILIDAD PROFESIONAL.** Surge por el incumplimiento de las normas profesionales contenidas en el Código de Ética unificado para profesionales en Ciencias Económicas de la República Argentina. Las sanciones aplicables van desde una advertencia hasta la cancelación de la matrícula.
- **RESPONSABILIDAD SOCIAL.** La responsabilidad social se considera hoy en día como un aspecto normativo no obligatorio, es decir, sin la fuerza de la ley. Es más bien el compromiso que un individuo tiene con la sociedad en su conjunto, mediante una decisión que genera un impacto positivo o negativo. La aceptación de ésta exige la obligación de responder por ella. La responsabilidad social de un Contador Público radica en impulsar el bienestar en los organismos auditados, respetando y promoviendo los valores éticos.

Un principio elemental de la ética es la responsabilidad que debe tener el auditor ante dichos organismos estatales y la sociedad, dando garantía de transparencia y generando confianza en los procesos que lo involucran. La profesión se conforma de normas y principios contables cuyo objetivo principal es la confiabilidad y la verificabilidad.

Además de la responsabilidad que le cabe al auditor, es necesario puntualizar las condiciones que deben poseer para cumplir con sus verdaderos objetivos. Entre aquellas aparece como esencial la condición de *independencia*. Alcanzar la condición de “independiente” requiere la confluencia de ciertas circunstancias: un estatus legal y conocimiento, experiencia, ética y profesionalismo. Independencia es un término asociado a otros como neutralidad y objetividad.

La neutralidad, en su acepción vulgar, expresa la idea de “no tomar partido”. Es esencial que esta neutralidad se practique especialmente en el ámbito político, y por ende que no exista compromiso con el gobierno en turno.

El trabajo del auditor debe ser fuente de credibilidad por la utilidad que tiene para la toma de decisiones de los responsables del manejo de los fondos y recursos públicos; por eso, además de tener que realizarse y desarrollarse sobre una base sólida de conceptos técnicos sistematizados, debe ejercerse preservándose la independencia. (Ivanega, 2005).

Las Normas de Auditoría Externa de la AGN, aprobadas por Resolución 145/93 AGN, al igual que la Resolución Técnica Nro. 37 en sus puntos II – A, hacen especial referencia a la independencia de criterio respecto al sistema objeto de auditoría, y establecen que el auditor debe mantener una actitud mental independiente y objetiva en todo lo relacionado con su actuación profesional. Por lo tanto, se podría decir que existen tres aspectos que constituyen pilares fundamentales en la determinación de la independencia de los auditores y los mismos serían que:

- Su selección objetiva basada en el mérito y la capacidad. Es necesario garantizar que el proceso de selección del personal por parte de los organismos de control resulte objetivo y basado en el mérito. Esta garantía debe estar presente tanto en los concursos internos como en los externos.
- Exista un estatuto o régimen particular de incompatibilidades.
- Se establezcan mecanismos que eviten alteraciones de su trabajo técnico, en particular de los informes. Las sucesivas fases burocráticas a las que éstos se someten pueden ocasionar que el informe final difiera de las evidencias y recomendaciones originariamente señaladas por el auditor. Si sufren todo tipo de retoques, matices o adaptaciones por parte de jefes, asesores, comisiones técnicas, pueden llegar a desvirtuar en gran parte el contenido inicial de aquellos informes. (Ivanega, 2005).

Tampoco olvidemos que credibilidad y confiabilidad son valores primordiales para todo auditor, más aun en el sector público, es por ello que deben ser independientes, creíbles y confiables.

Responsabilidad de los Organismos de Contralor Externos

La Ley N° 24.156, de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional establece en su Art. 3 que los sistemas de control comprenden las estructuras de control interno y externo del Sector Público Nacional y el régimen de responsabilidad que estipula y está asentado en la obligación de los funcionarios de rendir cuentas de su gestión. Además, esta responsabilidad se extiende al cumplimiento del requisito de contar con un personal calificado y suficiente para desempeñar con eficiencia las tareas que se le asignen en el marco de esta ley.

En la provincia de Córdoba, la Constitución Provincial y la Ley Orgánica confían al Tribunal de Cuentas el ejercicio del control técnico, externo e independiente de la gestión patrimonial, económica y financiera de la hacienda y sector público provincial y sobre la conducta administrativa de funcionarios, agentes y responsables, en resguardo de los intereses del Estado y de los puestos bajo su responsabilidad. Con ese fin, se le confieren atribuciones, facultades y competencia administrativa exclusiva para el cumplimiento de su misión en todo ámbito en que estén involucrados esos intereses, y actúa frente a organismos, entidades, empresas, dependencias, funcionarios y agentes públicos; frente a entidades en las que el estado provincial tenga participación e inclusive, frente a personas físicas y jurídicas del ámbito privado a las que por diversas circunstancias, se les hayan asignado o administren caudales públicos. Su accionar se rige por los Artículos 126 y 127 de la Constitución Provincial, dictada en el año 1987, los que establecen su integración y sus atribuciones, como asimismo por su Ley Orgánica N° 7.630. A fin de salvaguardar la objetividad técnica de sus funciones de control, el Tribunal de Cuentas mantiene su independencia de los poderes del Estado como corresponde a todo órgano de control externo.

El Tribunal de Cuentas está integrado por tres miembros; puede por ley ampliarse su número, el que siempre será impar y no podrá exceder los siete. Deben ser argentinos, abogados o contadores públicos, con diez años de ejercicio en la profesión, cinco años de residencia en la provincia y treinta años de edad como mínimo. Son elegidos por el pueblo de la provincia con representación de las minorías y duran cuatro años en sus cargos. Tienen las mismas inmunidades y remuneraciones que los Jueces de Cámara.

Responsabilidad de los Organismos auditados

La Ley de responsabilidad estatal, Ley 26.944 sancionada en el año 2014, rige la responsabilidad del Estado por los daños que su actividad o inactividad les produzca a los bienes o derechos de las personas. La responsabilidad del Estado es objetiva y directa.

Las disposiciones del Código Civil y Comercial no son aplicables a la responsabilidad del Estado de manera directa ni subsidiaria. La sanción pecuniaria disuasiva es improcedente contra el Estado, sus agentes y funcionarios.

En ella se enumeran los requisitos de la responsabilidad del Estado por actividad e inactividad ilegítima y por actividad legítima.

A su vez, en la provincia de Córdoba, la ley orgánica del Tribunal de Cuentas, ley 7.630, en su artículo 25 explicita que “...*la responsabilidad de los agentes, organismos o personas responsables de rendir cuentas, se hace extensiva a las entregas indebidas de fondos o valores a su cargo o custodia y a la pérdida o sustracción de los mismos, salvo que justifiquen en forma fehaciente que no medió negligencia de su parte...*”, agregando en su artículo 28 que “...*los actos y omisiones violatorios de la Ley de Contabilidad, de la presente Ley y de disposiciones legales y reglamentarias concordantes, comportan responsabilidad para quienes dispongan, ejecuten o intervengan en los mismos.*”. Avanzando en la lectura se advierte que amplía el tema estableciendo que “*los agentes que reciban órdenes de hacer o no hacer deben advertir por escrito a sus superiores jerárquicos, sobre las posibles violaciones a la Ley de Contabilidad de la*

Provincia, a la presente Ley o normas concordantes que puede traer aparejado el cumplimiento de las instrucciones recibidas. De lo contrario incurren en responsabilidad exclusiva si aquél no hubiese podido conocer las causas de la irregularidad, sino por su advertencia y observación.”.

Es necesario que los organismos de contralor externos en general, todos sus empleados, considerando al auditor externo en particular, sean independientes, principalmente de las presiones políticas. La independencia es obligatoria tanto para las máximas autoridades a cargo de dichos organismos, fundamentalmente por la forma en que son elegidos, voto popular en el caso del Tribunal de Cuentas de la Provincia de Córdoba y, por el vínculo con el Parlamento y, para todos sus empleados.

Por todo lo expuesto, es esencial que los organismos de control externo se comprometan con los intereses de la comunidad y sean capaces de responder a los interrogantes planteados en comunión con los objetivos a cumplir de, un control efectivo, independiente, transparente y oportuno. En síntesis, debe prestar un servicio “útil” para responder a las demandas sociales, en consonancia con los principios del Estado de derecho.

4. Estudio exploratorio bibliográfico relativo a la ética en el sector público.

Este estudio exploratorio nos llevaría varias páginas del trabajo ya que actualmente, no solo en nuestro país sino en el mundo, se está viviendo una crisis de credibilidad en cuanto a la ética en el sector público.

En los últimos años Argentina ha sido testigo de una caída de la credibilidad de sus instituciones sociales y líderes políticos. Diputados falsos, sospechas de sobornos en el Senado de la Nación, jueces venales y complicidad entre gobernantes y empresas en detrimento de los intereses del país muestran un panorama poco alentador para el

futuro de las nuevas generaciones, especialmente porque es sabido que “se enseña con el ejemplo”. (Ardiñach, 2001).

La corrupción no sólo es preocupante por sí misma o en términos puramente éticos. Tiene también un impacto sobre la credibilidad de las instituciones públicas, sobre el desarrollo económico-social, y sobre las condiciones generales de vida de la población. (Emmerich, 2004). Ésta es un concepto difícil de definir y de medir, razón por la cual no existe una regla totalmente aceptada y confiable que pueda determinar con total seguridad el nivel de corrupción en un país. No obstante, existen índices de percepción de la corrupción, siendo el más aceptado y difundido el de la ONG Transparencia Internacional. En los últimos años, Argentina había empeorado dramáticamente el índice de percepción de la corrupción elaborado por Transparencia Internacional. En el informe del 2015, Argentina ocupó la posición número 107 entre los 175 países analizados, respecto del año 2012, donde ocupaba el puesto 102 sobre la misma cantidad de países. En el informe del año 2016, Argentina pasó a ocupar el puesto número 95.

Vivimos una contradicción entre la ética personal y la ética social o pública. La ética personal tiene un ámbito de resolución nítido y claro, y una responsabilidad acotada al sujeto: cada uno es responsable de sus actos en la medida que involucran responsabilidades directas y no mediadas. En otras palabras, somos responsables por cumplir con nuestras obligaciones laborales, familiares, fiscales. Si no lo hacemos nuestra falta será innegable, y la sanción jurídica o moral (la justicia en el primer caso, la indignación de amigos y parientes en el segundo) nos harán notar nuestra transgresión. (Ardiñach, 2001). ¿Pero qué sucede cuando esa misma persona pasa de la esfera personal a la social, donde también tiene responsabilidades pero ahora ellas son compartidas y mediadas?. Cuando se toman determinadas opciones, especialmente en el campo social y político, la persona no es la única responsable del resultado final. Votamos un partido, pero no somos responsables finales por el éxito o fracaso de su gestión. Aconsejamos políticas y decisiones gubernamentales pero las consecuencias finales están tan medidas por tantas otras variables de la

economía y el humor social, por otros actores dentro de la escala de decisiones, que difícilmente se pueda responsabilizar a una persona por los resultados finales en un proceso del cual esa decisión formó parte. (Ardiñach, 2001).

Bajo este análisis es inevitable preguntarnos si, ¿es entonces posible hablar de una ética social? ó, ¿debemos contentarnos con ser buenos amigos, vecinos y funcionarios, y tratar bien a ese pequeño círculo de personas que nos rodean y con quienes tenemos una relación cara a cara?. Nuestro sentir es que cada vez más observamos que la posibilidad de una ética social se ve amenazada en detrimento de formas éticas individualistas por un lado, o por el otro por aquellas otras formas que relativizan la responsabilidad personal al sumergirla en el mar de las decisiones compartidas socialmente de manera que culminan por eludir toda responsabilidad ética en sus propias acciones. (Ardiñach, 2001).

Mientras las instituciones son confiables el sistema tiende a funcionar. ¿Pero qué sucede cuando un senador – o todo un cuerpo- es sospechado de venal? ¿Cómo negar que el hecho de que cuando en forma reiterada a miembros de la policía o jueces se los encuentra sospechados o claramente involucrados en delitos se pone en tela de juicio no sólo a esas personas sino a toda la estructura de control social? ¿Cómo hacer para que un empleado estatal que sabe de niveles de corrupción en los cuadros superiores de su dependencia no se sienta tentado a llevarse a su casa una resma de papel de su oficina?. (Ardiñach, 2001).

En nuestro país, la Ley 25.188 regulada por el Decreto 41/99, establece el “*Código de ética de la función pública*”. De la mera lectura se puede advertir la definición de “*Bien Común, fin de la función pública*”. Además, se establece un “*Régimen de regalos y otros beneficios*”, se incluyen disposiciones referidas a las limitaciones en la aceptación de beneficios o regalos y la identificación de situaciones que pudieran configurar impedimentos funcionales y establece un régimen para la declaración de la situación patrimonial y financiera de los funcionarios con nivel de decisión, cuyo contenido tendrá carácter público y será objeto de control y seguimiento por parte

de la Oficina Nacional de Ética Pública. Asimismo, se establecen como “*Principios Generales*”, entendidos como aquellos que deben guiar la acción del funcionario, la **probidad, prudencia, justicia, templanza, idoneidad y responsabilidad**. A su vez, de ellos se desprenden los “*Principios Particulares*”, establecidos a partir de concebir a la ética de la función pública con un criterio comprensivo no sólo de lo relacionado con la **honestidad**, sino además con la calidad del trabajo, el clima laboral y la atención del ciudadano, entre ellos se citan los principios de “**Aptitud, capacitación, legalidad, evaluación, veracidad, discreción, transparencia, obediencia, independencia de criterio, equidad, obligación de denunciar, honor, etc**”.

Este Código de Ética, código moral, regula las actividades y las conductas humanas, siendo que éste se constituye debido al resultado de acuerdos, convenciones, tradiciones, creencias y costumbres de una sociedad.

Para que el Estado sea ético, todos los que lo conforman deben ser personas honestas y con valores bien arraigados como lo son la honestidad y el respeto, que son los valores fundamentales de la humanidad, valores que deben ser fomentados por la familia e instituciones, por lo tanto se espera que los trabajadores que aquí laboren la desarrollen conscientemente y lo demuestren a través de sus aptitudes.

Los códigos de conducta en la medida que son una recopilación de normas, más o menos casuística y, en gran parte, de carácter negativo, pueden conducir o existe el riesgo de que conduzcan a cumplimientos formales, de forma que en la práctica lo que se considera importante es, simplemente, no ser atrapado en el incumplimiento. En consecuencia, el problema del comportamiento ético no es tanto un problema de normas sino más bien un problema del hombre que se realiza o destruye a través de sus obras. Por lo tanto, los pasos conducentes a una mejora de la ética en el sector público pasan por la formación moral del hombre, formación basada en la recuperación, o la afirmación, de la conciencia moral a partir de los primeros principios de la ley natural y sus consecuencias. De aquí que la principal, y casi única, recomendación que cabe hacer es la de formar integralmente a las personas, en todos los niveles del Estado, mediante la educación y, sobre todo, mediante el ejemplo.

Propuestas para una ética de la función pública

Pensar en una ética social es posible. Hoy en día nuestro Estado busca modernizarse, siendo la finalidad de este proceso estar al servicio de la ciudadanía, con canales efectivos de participación ciudadana, descentralizado y desconcentrado, transparente en su gestión, con servidores públicos calificados y fiscalmente equilibrado.

No obstante, si bien una “ética de la responsabilidad” es fundamental para el buen desempeño de cualquier funcionario del Estado, es necesario que también sea acompañada por una “ética de la convicción”. La primera está basada en el hecho de que hay cosas que se deben hacer y otras que no por el mero hecho de que así lo indican las leyes vigentes. No requiere más que un vago compromiso personal—la ética de la convicción supone un compromiso personal con las normas: se las cumple pero también se las defiende por justas, adecuadas y necesarias.

Además, es necesario insistir siempre en que el político y el funcionario del Estado están en ese lugar al servicio de la gente. Su función es permitir que las estructuras trabajen en beneficio de la población, especialmente de los más postergados. (Ardiñach, 2001). Por consiguiente, las acciones políticas deberán siempre guiarse con realismo y apelando a cierto pragmatismo. ¿Cuál es el sentido del Estado?. Desde el punto de vista de una ética política debemos contestar que el sentido del Estado es el de asegurar políticas activas donde los derechos de todos los habitantes sean primero efectivizados y luego respetados. Entonces una ética política debe plantearse fines justos y buscar implementar los mejores medios para alcanzarlos. (Ardiñach, 2001).

Es tiempo de comenzar a pensar y vivir una ética de la convicción que dé solidez a las instituciones y un soporte creíble a la democracia.

El proceso de reforma y modernización del Estado que se inició en la década del 90 marca el inicio de una profunda reforma y ajuste del aparato estatal y de las políticas públicas, fundamentalmente las de regulación económica. Actualmente, ha tenido avances que se han orientado a la renovación de la gestión del aparato estatal,

a fin de lograr mayores niveles de eficacia y una mejor atención a la ciudadanía, priorizando y optimizando el uso de los recursos públicos. Dichos avances se han producido especialmente en el campo normativo.

5. Estudio exploratorio bibliográfico alusivo a la participación social en el control de la gestión de los fondos públicos. Gobierno Abierto.

Uno de los retos que enfrenta nuestra democracia es el agotamiento de un modelo democrático meramente representativo urgido de revitalización y la creciente irrupción de un modelo que coloca el énfasis de la renovación en la promoción de iniciativas propias de una democracia participativa.

Asimismo, la participación social, también llamada democracia participativa, agencia una profunda transformación en las relaciones entre el Estado y la sociedad. Se trata de pasar de movimientos sociales y populares contestatarios y reivindicativos ante el Estado y el mercado, a organizaciones y ciudadanos contratantes con responsabilidades en los asuntos del diseño, implementación y control de las políticas sociales y de proyectos concretos de desarrollo socio-económicos. (Restrepo, 1995). El asunto de la participación ciudadana no es una cuestión de moda o preferencia, sino que es una consecuencia necesaria de la evolución de la discusión sobre el Estado y la democracia, con sus implicaciones sobre la política pública buscando mayor racionalidad. (Sánchez González, 2015).

Hoy en día, la participación de la ciudadanía se entiende que debe estar presente en todas las fases del proceso de la gestión pública, esto es, en la formulación, ejecución, seguimiento, evaluación y control de las políticas públicas, instrumentada mediante múltiples mecanismos como las consultas y las audiencias públicas, las diversas formas organizativas que canalizan esa participación, etc. Un ejemplo de participación actual es el Presupuesto Participativo que consiste en un proceso de intervención directa, permanente, voluntaria y universal en el cual la ciudadanía

conjuntamente con el gobierno, delibera y decide qué políticas públicas se deberán implementar con parte del presupuesto municipal. El proceso busca orientar la redistribución de los recursos de la ciudad a favor de los grupos sociales más vulnerables. En la República Argentina el Presupuesto Participativo comienza a implementarse tras la crisis, económica, política y social de los años 2001 y 2002. Fue la ciudad de Rosario, provincia de Santa Fe, el primer municipio en adoptarlo, sancionando la ordenanza respectiva en 2002 y el primer presupuesto participativo correspondió al año 2003¹.

La participación ciudadana en la administración pública es el proceso de construcción social de las políticas públicas que, conforme al interés general de la sociedad democrática, canaliza, da respuesta o amplía los derechos económicos, sociales, culturales, políticos y civiles de las personas, y los derechos de las organizaciones o grupos en que se integran.

Durante los primeros años del siglo XXI, tomó forma un nuevo paradigma que pretende llevar a efecto la gobernabilidad democrática por la vía de buscar una corresponsabilidad social con el diseño y puesta en práctica de las políticas públicas, a lo que estamos llamando *Gobierno abierto*.

Gobierno Abierto

Un gobierno abierto es aquel que entabla una constante conversación con los ciudadanos con el fin de escuchar lo que ellos dicen y solicitan, que toma decisiones basadas en sus necesidades y teniendo en cuenta sus preferencias, que facilita la colaboración de los ciudadanos y funcionarios en el desarrollo de los servicios que presta, y que comunica todo lo que decide y hace de forma abierta y transparente. Así, un gobierno abierto sería aquel en el que las empresas, las organizaciones de la sociedad civil y los ciudadanos pueden “saber cosas” (obtener información relevante y comprensible), “conseguir cosas” (obtener servicios y realizar

¹ A nivel de América del Sur, quizás el caso más exitoso y representativo es el de Porto Alegre en Brasil.

transacciones desde y con el gobierno), y “crear cosas” (participar en el proceso de toma de decisiones. (Sánchez González, 2015).

En el componente de la participación ciudadana se establece que los gobiernos deberán buscar que la ciudadanía se interese e involucre en el debate público, proveyendo los canales apropiados (aportando información y espacios de consulta) y mediante contribuciones que conduzcan a una gobernanza más efectiva, innovadora, responsable y que atienda las necesidades de la sociedad. (Sánchez González, 2015).

Por otra parte, los ciudadanos, cada vez más capacitados e informados, exigen que sus opiniones y conocimientos se reflejen en la toma de decisiones, exigencia que los gobiernos deberán responder imperativamente. Informar, consultar y hacer participar a los ciudadanos constituyen los pilares de todo buen gobierno, los medios adecuados de fomentar la apertura, y una buena inversión para mejorar la elaboración de políticas públicas.

A su vez, el gobierno abierto como concepto e iniciativa multinacional, destaca por los elementos que la componen –transparencia, participación y colaboración de los ciudadanos– por los derechos que la sustentan –libertad de prensa y de libre circulación de las ideas– como por la relevancia de la integridad pública y el combate a la corrupción que se ven fortalecidos con la participación social de las organizaciones de la sociedad civil. (Sánchez González, 2015).

Participación Social. ¿Cómo organizarla?

Organizados desde las diferentes áreas el debate técnico-académico atribuye los siguientes objetivos a la participación social:

(i) En el área económica: El principal objetivo es la revelación de preferencias ciudadanas para direccionar el gasto público, controlar la calidad de la inversión y la eficiencia del uso. También, lograr la disminución de los costos estatales de los programas mediante la cofinanciación de estos por parte de los usuarios o

beneficiarios de las acciones estatales. Además, lograr el aumento en la cobertura de los servicios gracias al trabajo social. (Restrepo, 1995).

(ii) *En el área administrativa:* La transparencia y publicidad en los procesos decisionales. La moralización de la administración pública vía el control y la veeduría social. La oportuna y ágil aplicación de las decisiones. (Restrepo, 1995).

(iii) *En el área política:* El principal objetivo es la democratización del sistema político. Se entiende por ello, la ampliación de sujetos políticos al conjunto de ciudadanos, comunidades y asociaciones sociales de diferente tipo. También, la apertura de cuantiosas instancias institucionales para la participación directa de los nuevos sujetos políticos en los asuntos públicos. Además, la conversión de los problemas ambientales en asunto político de primera importancia y la invocación a la participación social en los programas, el control y la veeduría social al medio ambiente. (Restrepo, 1995).

De esta manera, la participación social en los asuntos económicos, administrativos y políticos debe crear una nueva cultura, cual es el compromiso directo de los ciudadanos y comunidades con la administración del Estado y las políticas de interés colectivo. En este sentido la participación social es una estrategia política de reinstitucionalización y relegitimación del sistema político. Reinstitucionalización porque abre mecanismos institucionales para la expresión de las demandas sociales. Relegitimación porque crea un sistema administrativo y de toma de decisiones incluyente, es decir que reconoce la legitimidad de los diferentes sectores sociales de participar en la definición de las políticas que le conciernen directamente. (Restrepo, 1995).

De manera análoga, el “*sentirse parte de*” significa el ejercicio del derecho a ser miembro de la comunidad política: ciudad, país, en la que se organiza la sociedad. A pesar de la manifestación formal de ese derecho a “*ser parte*”, si no se produce el efecto de “*sentirse parte*”, difícilmente se podrá ejercer la ciudadanía activa y la participación ciudadana activa. (Sánchez González, 2015).

Como se ha mostrado, la participación social es entonces un asunto estratégico dentro de la reforma política e institucional del Estado. Así mismo, varios son los objetivos, no siempre compatibles, que le son asignados por los diferentes discursos técnicos y políticos. El que así sea, es una prueba de que la teoría y práctica de la participación, aunque en ciernes, llegó para instalarse como innovación profunda en las relaciones entre el Estado y la sociedad. (Restrepo, 1995). Para abrir plenamente a la participación ciudadana, es preciso descentralizar, crear transparencia de los actos públicos, desburocratizar, favorecer todas las formas de cogestión de los ciudadanos, activar instituciones de participación permanente como el referéndum, los ombudsmen, renovar constituciones, ir hacia sistemas políticos que hagan madurar crecientemente la participación ciudadana y favorezcan la organización y expresión de la sociedad civil. (Sánchez González, 2015).

En consecuencia, la administración pública debe realizar los ajustes administrativos necesarios para que en sus organizaciones existan áreas de participación ciudadana que promuevan y fomenten el ejercicio de la ciudadanía en los asuntos públicos. Para ello es deseable que establezcan en su marco legal, la normatividad necesaria que institucionalice estos mecanismos de participación ciudadana. (Sánchez González, 2015).

6. Estudio exploratorio alusivo a políticas públicas de participación, control social, rendición de cuentas y transparencia y lucha contra la corrupción.

Como sociedad, parte integrante del Estado, debemos exigir transparencia reuniendo todos los mecanismos posibles para así poder luchar en contra la corrupción. Hoy en día, la corrupción que es moneda corriente no sólo en nuestro país, sino en el mundo.

Dentro de los mecanismos posibles podemos ejercer diferentes acciones a través de la participación activa, el control social y las rendiciones de cuentas de todo lo ejecutado del presupuesto. De este modo, la participación se refiere, en primer lugar, a una actividad que realizan algunos miembros de la sociedad en relación con el Estado o con las condiciones que éste sustenta; en segundo lugar, a una actividad

que se puede realizar de manera individual o colectiva, pero que persigue siempre fines colectivos; en tercer lugar, a una serie de acciones que se llevan a cabo dentro de o con respecto al ámbito público, entendiendo por éste los asuntos de interés general y usualmente regulados por el Estado; por último, se trata de una actividad con repercusiones sociales que acusa características precisas: intencionalidad, grado de conciencia, capacidad de transformación. (López Serrano, 2009).

Por otro parte, la participación política ciudadana ha sido determinante en los diferentes periodos de la historia de la humanidad. Esa misma participación ha permitido que los diversos regímenes políticos adopten determinadas modalidades en la construcción de la democracia. Existen diversos grados de participación, la ciudadana, la política y la electoral. (López Serrano, 2009). Por consiguiente, en este mundo complejo, de transformaciones y de cambios vertiginosos, adquiere mayor importancia la participación de la sociedad en la estructura y funciones del Estado, en donde es imprescindible la inclusión de las necesidades de la población en términos de justicia y equidad, que le den una nueva dimensión a las leyes. (López Serrano, 2009).

A su vez, un concepto que no podemos olvidar es el de “RESPONSABILIDAD”. En consecuencia, podemos decir que la responsabilidad política puede entenderse en dos sentidos. Uno, el del lenguaje popular: responsable es aquel que atiende con prudencia y diligencia las responsabilidades a él encomendadas, que sopesa las consecuencias de sus actos, que ocupa un cargo electivo más por los servicios que desde él pueda prestar que por los beneficios que éste le suele proporcionar; responsable es, además, quien se hace cargo de las consecuencias de sus actos y omisiones. Otro sentido deriva de la teoría del gobierno responsable: a) el Ejecutivo debe rendir cuentas a otros órganos del Estado, primariamente al Legislativo; b) los actos de Ejecutivo y Legislativo son revisables por el Judicial; c) los tres poderes deben rendir cuentas al soberano, al pueblo. (Emmerich, 2004).

Actualmente, no faltan ideas ni leyes concretas para mejorar la transparencia, la rendición de cuentas y la responsabilidad política y lograr así gobiernos auténticamente responsables. La mayoría de estas propuestas coinciden en lo

sustancial: las actividades gubernamentales deben hacerse más abiertas a los ciudadanos, y éstos –por diversos medios– deben fiscalizarlas con más diligencia, exigiendo responsabilidades concretas a los funcionarios públicos, sean éstos electos, designados, o de carrera. (Emmerich, 2004). Asimismo, el fortalecimiento de los gobiernos puede hacer avanzar la transparencia y la rendición de cuentas en el ámbito en que los ciudadanos perciben más directamente la acción de gobierno, fortaleciendo además la eficiencia de la gestión pública al acercarla a las necesidades locales. Esto implica, antes que nada, redistribuir las responsabilidades, atribuciones y recursos entre los distintos niveles de gobierno: central o nacional, municipal e intermedios (estatales, provinciales, regionales o departamentales, según el país de que se trate). (Emmerich, 2004).

En nuestros días, lo que se plantea en toda la corriente contemporánea en pro de la transparencia es que los ciudadanos tomen parte más activa, directa y efectiva en la vigilancia y la conducción de los asuntos públicos, además, sabiendo que el mundo de la política no es angélico, es ilusorio pensar que habrá gobierno responsable y efectivo, limpio y abierto, si los ciudadanos no lo exigen, por lo tanto, *no habrá democracia participativa si no participamos*. Por eso, en última y decisiva instancia, la tarea de exigir transparencia, rendición de cuentas y responsabilidad política, nos toca a nosotros, el pueblo. La participación social propicia que las decisiones que se adopten reflejen la voluntad de la población y por tanto facilita su ejecución y disminuye los riesgos de adoptar decisiones que perjudiquen a la comunidad, además de promover una mayor credibilidad en las instituciones y en el sistema democrático.

En un contexto de descentralización como el que vive nuestro país, promover prácticas de buen gobierno constituye un desafío ineludible si queremos que esta importante reforma produzca nuevas relaciones de confianza y corresponsabilidad entre la sociedad y el Estado. En este sentido los gobiernos deberán articular esfuerzos en favor de la transparencia, la vigilancia ciudadana, la neutralidad, la ética en la función pública y la lucha contra la corrupción. Para luchar contra la corrupción y tener un Estado al servicio de las personas es necesario hacer cambios

institucionales, mejorar la calidad de la gestión pública y dar mayor impulso al proceso de descentralización, tan importante para acercar el Estado a la población y promover un desarrollo que reduzca las grandes diferencias y desigualdades entre las distintas localidades y regiones del país.

De manera análoga, la existencia de espacios de diálogo y concertación ha hecho posible la formulación de propuestas de políticas sobre temas de particular importancia para la reforma del Estado. La transparencia en la gestión pública, la participación social, la vigilancia ciudadana, la ética en la función pública, la rendición de cuentas, el acceso a la información pública y la lucha contra la corrupción, entre otros temas fundamentales en la vida de todo Estado democrático, han sido objeto de reconocimiento y regulación legal, teniendo como horizonte la necesidad de un ejercicio ético de la función pública.

Mientras tanto, para enfrentar con éxito la corrupción y hacer de la lucha contra este fenómeno un proceso sostenible, además de los cambios institucionales se requiere la participación activa de la sociedad civil (colegios profesionales, organizaciones no gubernamentales, gremios y organizaciones de diverso tipo), así como del sector privado y de los medios de comunicación, a fin de elevar la conciencia colectiva de rechazo a este fenómeno y difundir los principios, valores y prácticas éticas en que se debe sustentar la relación entre ciudadanos y servidores públicos.

La transparencia en la gestión pública, la vigilancia ciudadana, el acceso a la información pública y la rendición de cuentas son consustanciales para el desarrollo de una sociedad democrática y para desterrar la “cultura del secreto”, tan arraigada en nuestra administración pública. La vigencia de esta cultura favorece la corrupción y dificulta su erradicación. Por otra parte, las personas tienen derecho a exigir se les informe sobre los resultados de la gestión de los asuntos públicos y los servidores y funcionarios públicos tienen la obligación de rendir cuentas de esta gestión.

Por consiguiente, se puede decir que un Estado es transparente cuando además de contar con normas, procedimientos y mecanismos que garantizan el acceso de las

personas a la información pública, sus funcionarios y servidores cumplen con la obligación de facilitar el ejercicio de este derecho al brindar información oportuna, completa y veraz a quienes la solicitan.

Uno de los mecanismos de transparencia en la gestión del Estado y de acceso a la información pública son los portales de transparencia. Nuestra provincia se encuentra en vía de desarrollo del mismo a través del Régimen Federal de Responsabilidad Fiscal – Ley 25.917 – que tiene como objetivo mejorar la transparencia de la gestión pública y lograr solvencia fiscal sostenible en el tiempo. En este marco, al cual la Provincia adhirió por Ley 9237, corresponde a las Provincias publicar en su página Web información referida a la Administración Pública no Financiera y al Sector Público no Financiero.

A su vez, en la medida que los funcionarios y servidores públicos prestan un servicio público que les es encomendado por la ciudadanía, ésta tiene derecho a exigirles que rindan cuenta sobre su gestión y asuman la responsabilidad por sus actos y los que están bajo el ámbito de sus funciones. Además, al contribuir al sostenimiento del Estado mediante el pago de sus impuestos, los ciudadanos y ciudadanas tienen derecho a exigir que esos recursos se utilicen de manera eficiente y cumplan con su objetivo de lograr mejoras en la calidad de vida de las personas, al menor costo posible.

CONCLUSIÓN

En este trabajo se ha determinado cual es la función que desempeña el auditor externo frente a las auditorías en el sector público, considerando la importancia que tiene esta difícil misión, ya que son los responsables de informar acerca del uso y gestión de los fondos públicos. Además, se pretendió hacer tomar conciencia a la sociedad en general ya que es una de las usuarias de los informes de auditoría, donde a su vez los organismos de contralor externos, en colaboración con ella, serán los encargados de evaluar, conforme sus funciones y responsabilidades, el cumplimiento de la legalidad y la aplicación de los procedimientos dirigidos a

verificar el logro de los resultados e impacto de la actividad pública en beneficio de ésta.

Como profesionales en Ciencias Económicas sabemos que el informe del auditor externo debe ser fuente de credibilidad por la utilidad que tiene para la toma de decisiones de los responsables del manejo de los fondos y recursos; por eso, además de tener que realizarse y desarrollarse sobre una base sólida de conceptos técnicos sistematizados, debe ejercerse preservándose la “Independencia”. Al concluir su trabajo, elaborará su informe en el cual expresa qué vio, cómo lo analizó, qué irregularidades encontró y qué debe corregirse. De ello se deduce que las recomendaciones surgen de un juicio de valor y, como tales, deben ser concretas, relevantes, convincentes en el fondo y en la forma, y expresadas en sentido positivo y constructivo.

Por otra parte, al abordar los tipos de controles que existen en el Estado hemos concluido que todo control es necesario que se practique en forma oportuna y que lo posterior no debe implicar inoportunidad ni extemporaneidad. El control público es un instrumento imprescindible para el logro del bien de la comunidad. Para ello es fundamental que los organismos de control externo, se comprometan con los intereses de la comunidad y sean capaces de responder a los interrogantes planteados en comunión con los objetivos a cumplir de, un control efectivo, independiente, transparente y oportuno. En síntesis, debe prestar un servicio “útil” para responder a las demandas sociales, en consonancia con los principios del Estado de derecho.

En los últimos años la Argentina ha sido testigo de la caída de la credibilidad de sus instituciones sociales y líderes políticos, un panorama poco alentador para el futuro de las nuevas generaciones, especialmente porque es sabido que “se enseña con el ejemplo”. Con la intención de revertir este contexto, para que el Estado sea ético, todos lo que lo conforman deben ser personas honestas y con valores bien plantados como la honestidad y respeto, siendo que son los valores fundamentales de la humanidad, que deben ser fomentados por la familia e instituciones, por lo tanto se

espera que los trabajadores que aquí laboren desarrollen sus funciones conscientemente y lo demuestren a través de sus actitudes.

Es tiempo de comenzar a pensar y vivir una ética de la convicción que dé solidez a las instituciones y un soporte creíble a la democracia. El proceso de reforma y modernización del Estado que se inició ha tenido avances que se han orientado a la modernización de la gestión del aparato estatal, a fin de lograr mayores niveles de eficacia y una mejor atención a la ciudadanía, priorizando y optimizando el uso de los recursos públicos. Dichos avances se han producido especialmente en el campo normativo.

Actualmente, uno de los retos que enfrenta nuestra democracia es el agotamiento de un modelo democrático meramente representativo urgido de revitalización y la creciente irrupción de un modelo que coloca el énfasis de la renovación en la promoción de iniciativas propias de una democracia participativa. Por consiguiente, la participación de la ciudadanía se entiende que debe estar presente en todas las fases del proceso de la gestión pública, esto es, en la formulación, ejecución, seguimiento, evaluación y control de las políticas públicas, instrumentalizada mediante múltiples mecanismos como las consultas y las audiencias públicas, las diversas formas organizativas que canalizan esa participación, etc.

Por otra parte, los ciudadanos, cada vez más capacitados e informados, exigen que sus opiniones y conocimientos se reflejen en la toma de decisiones, exigencia que los gobiernos deberán responder imperativamente. Informar, consultar y hacer participar a los ciudadanos constituyen los pilares de todo gobierno abierto.

El gobierno abierto como concepto e iniciativa multinacional, se destaca por los elementos que la componen – transparencia, participación y colaboración de los ciudadanos – por los derechos que la sustentan – libertad de prensa y de libre circulación de las ideas.

Existe el fiel convencimiento que la participación social en los asuntos económicos, administrativos y políticos puede llegar a crear una nueva cultura, ya que se nutrirá del compromiso directo de los ciudadanos y comunidades con la administración del

Estado y las políticas de interés colectivo. En este sentido, el “sentirse parte de” significa el ejercicio del derecho a ser miembro de la comunidad política: ciudad, país, en la que se organiza la sociedad. Sin embargo, a pesar de la manifestación formal de ese derecho a “ser parte”, si no se produce el efecto de “sentirse parte”, difícilmente se podrá ejercer la ciudadanía activa y la participación ciudadana activa, por consiguiente, para conseguir este efecto es necesario que eduquemos a las generaciones venideras, desde todos los ámbitos donde nos desempeñemos. No obstante, la administración pública debe realizar los ajustes administrativos necesarios para que en sus organizaciones existan áreas de participación ciudadana que promuevan y fomenten el ejercicio de la ciudadanía en los asuntos públicos. Para ello es deseable que establezcan en su marco legal, la normatividad necesaria que institucionalice estos mecanismos de participación ciudadana.

Hoy en día, considerando las condiciones que vive nuestro país, es necesario que se promuevan prácticas de buen gobierno, siendo esto un desafío ineludible si queremos que esta importante reforma produzca nuevas relaciones de confianza y corresponsabilidad entre la sociedad y el Estado. En este sentido los gobiernos deberán articular esfuerzos en favor de la transparencia, la vigilancia ciudadana, la neutralidad, la ética en la función pública y la lucha contra la corrupción. Debemos tener un Estado al servicio de las personas siendo necesario hacer cambios institucionales, mejorar la calidad de la gestión pública y dar mayor impulso al proceso de descentralización, para poder acercar el Estado a la población y así promover un desarrollo que reduzca las grandes diferencias y desigualdades entre las distintas localidades y regiones del país.

Finalmente, como sociedad, parte integrante del Estado, debemos exigir transparencia reuniendo todos los mecanismos posibles para así poder luchar en contra la corrupción, sabiendo que *no habrá democracia participativa si no participamos*. Por ejemplo, la provisión de información pública de calidad, contextualizada y con valor agregado, a través del uso de tecnologías de la información que permita organizarla, hacerla accesible y de fácil uso. Por eso, en

última y decisiva instancia, la tarea de exigir transparencia, rendición de cuentas y responsabilidad política, nos toca a nosotros, el pueblo.

Además de los cambios institucionales se requiere la participación activa de la sociedad civil (universidades, colegios profesionales, organizaciones no gubernamentales, gremios y organizaciones de diverso tipo), así como del sector privado y de los medios de comunicación, ya que en ocasiones son parte del problema, a fin de elevar la conciencia colectiva de rechazo a este fenómeno y difundir los principios, valores y prácticas éticas en que se debe sustentar la relación entre ciudadanos y servidores públicos.

BIBLIOGRAFÍA

- ✓ Adiñach, P. (2001). Para una ética de la función pública. *Invenio*. 4 (6): 37-42.
- ✓ Código de Ética unificado para profesionales en Ciencias Económicas de la República Argentina.
- ✓ Constitución Nacional Argentina.
- ✓ Constitución de la Provincia de Córdoba y su reforma sancionada con fecha 14.09.01.
- ✓ Elettore, Á. M. (2015). ADMINISTRACIÓN FINANCIERA – GUBERNAMENTAL - Un enfoque comparativo entre la Nación y la Provincia de Córdoba. Gobierno de la Provincia de Córdoba – Ministerio de Finanzas.
- ✓ Emmerich, G. (2004). Transparencia, rendición de cuentas, responsabilidad gubernamental y participación ciudadana. 2 (4): 67-90.
- ✓ Franciskovich, J. (2013). Challenges of Public Administration: Budget by Results and Accountability. *Journal of Economics, Finance and Administrative Science*. 18. 28-32.
- ✓ Herrero González, E (2014). Auditoria y gestión de los fondos públicos. *Auditoría Pública* n° 63, 21-28.
- ✓ Ivanega, M. (2005). Breves reflexiones en torno al control administrativo y sus consecuencias en la República Argentina. *Revista Estudios Socio – Jurídicos*. 7 (1): 75-89.
- ✓ Las Heras, J. M. (2003). ESTADO EFICAZ - Premio “Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Córdoba 2002”.
- ✓ Ley 24156 – Administración financiera y de los sistemas de control del sector público nacional.
- ✓ Ley 7630 – Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas de la Provincia de Córdoba.
- ✓ Ley 11.179 - Código Penal de la Nación Argentina y leyes complementarias.
- ✓ Ley 26.994 - Código Civil y Comercial de la Nación.
- ✓ Ley 26.944 – Responsabilidad Estatal.
- ✓ Ley 25.917 - Régimen Federal de Responsabilidad Fiscal.

- ✓ López Serrano, J. (2009). La participación política ciudadana; sus límites y controles institucionales en el caso mexicano. 9 (16): 9.45.
- ✓ O' Donnell, G. (2004). Accountability horizontal: la institucionalización legal de la desconfianza política. 11. 11-13.
- ✓ Recomendación técnica del Sector Público N° 1 - MARCO CONCEPTUAL CONTABLE PARA LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA – FACPCE – CECYT.
- ✓ Recomendación técnica del Sector Público N° 2 - PRESENTACIÓN DE ESTADO CONTABLE DE EJECUCIÓN PRESUPUESTARIA – FACPCE – CECYT.
- ✓ Resolución 145/93 – Auditoría General de la Nación.
- ✓ Resolución Técnica Nro. 37 – Normas de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificación y servicios relacionados.
- ✓ Restrepo, D. I. (1995). La participación social como construcción del interés público entre el Estado y la sociedad. Nómadas (Col). 3.
- ✓ Ruiz Fonticiella, M. T. (2005). La auditoría operativa de gestión pública y los organismos de control externo (OCEX). Innovar. Revista de Ciencias Administrativas y Sociales. 15 (25): 120-137.
- ✓ Sánchez González, J. J. (2015). La participación ciudadana como instrumento del gobierno abierto. Espacios Públicos. 18 (43): 51-73.
- ✓ Scravaglieri, A y Giambone, S. Auditoría. Un Marco Conceptual.
- ✓ Sesin, D. J. (2002). Control previo. Naturaleza y alcance. Vinculación con las funciones jurisdiccionales. El control público. 98: 31-34.
- ✓ Valencia Tello, D.C.; Karam De Churi, V. (2016). Accountability, rendición de cuentas y controles a la administración. ¿Cómo funcionan en Argentina según el ordenamiento jurídico vigente?. Opinión Jurídica. 15 (29): 165-185

WEB GRAFÍA:

- ✓ González Tallón, J. M. (2017). La auditoría pública ante una nueva rendición de cuentas. [www.asocex.es.http://asocex.es/la-auditoria-publica-ante-una-nueva-rendicion-de-cuentas](http://www.asocex.es/http://asocex.es/la-auditoria-publica-ante-una-nueva-rendicion-de-cuentas) [21/11/2017].

- ✓ <https://www.economia.gob.ar/digesto/leyes/ley24156.htm>. - Ley 24.156.
- ✓ <http://www.oas.org/juridico/spanish/etica1.htm> - Código de ética de la función pública. Decreto 41/99.
- ✓ https://www.economia.gob.ar/concursos/1etapa2013/archivos/ley_25188.pdf.