

## ANÁLISIS COMPARADO ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES: CONTROL EXTERNO EN EL SECTOR PÚBLICO

Carlos Alberto Ferreira \*

Yanina Gismano\*\*

### RESUMEN

La República Argentina ha transformado sus herramientas y mecanismos de control en el Sector Público, estos cambios no han permitido generar procedimientos y sistemas de control más eficientes, los ciudadanos deberíamos disponer de organismos de control más fuertes y desarrollados que verifiquen la aplicación de los recursos públicos, escasos y siempre insuficientes, para la satisfacción de las necesidades cada vez más complejas de la población. Cada decisión de apropiación y aplicación de recursos, por parte del sector público, implica un costo de oportunidad para la sociedad, que requiere la intervención de instituciones de control para procurar los mejores resultados posibles en su aplicación. Se analizan las alternativas para estructurar los organismos de control externo en el Sector Público. Se desarrollarán las condiciones y resultados en países de América Latina, Estados Unidos de Norteamérica y Europa, asociados a sus estructuras de control en sus Administraciones Públicas. Finalmente se analiza el Sistema de Control Externo en la República Argentina.

**Palabras claves:** sector público, control externo, entidades fiscalizadoras superiores.

---

\* Doctor en Ciencias de la Administración. Profesor Asociado Dedicación Exclusiva ordinario, Contabilidad Pública y Administración Pública. Departamento de Ciencias de la Administración, Universidad Nacional del Sur. Correo electrónico: [ferreira@uns.edu.ar](mailto:ferreira@uns.edu.ar) – correo alternativo: [ferreira444@hotmail.com](mailto:ferreira444@hotmail.com).

\*\* Profesora Adjunta Dedicación Simple ordinaria, Administración Pública. Departamento de Ciencias de la Administración, Universidad Nacional del Sur. Correo electrónico: [yaninag@uns.edu.ar](mailto:yaninag@uns.edu.ar) – correo alternativo: [yaninag27@hotmail.com](mailto:yaninag27@hotmail.com).

## DESARROLLO

### ***Alternativas de estructuras de diseño de Sistemas de Control Externo***

El control político de legalidad y oportunidad en el gasto público de la Administración Pública es una función indelegable que el Poder Legislativo (órgano volitivo) desarrolla en los Estados Democráticos. Las múltiples necesidades de las sociedades modernas, la presencia de intereses en pugna permanente, implican necesariamente dimensiones equivalentes y proporcionales del Estado para poder satisfacerlas y al mismo tiempo equilibrar las tensiones. Las magnitudes de fondos privados, que son transferidos y gestionados por la Hacienda Pública, mediante la imposición de tributos para cumplir las voluntades y programas políticos de los partidos que tienen la responsabilidad de estar al frente del Gobierno, generan la necesidad de asegurar que, aquellos propósitos y programas de gobierno sean efectivamente aplicados y ejecutados sin irregularidades y de manera eficaz, eficiente y económica (Vallès Vives, 2002).

Teniendo en cuenta que la democracia, debería como forma de gobierno sustentarse, no solo en la elección de sus gobernantes, también en la exigencia a los agentes públicos de rendir cuentas sobre sus decisiones y acciones y como consecuencia directa asumir la responsabilidad ante los ciudadanos. Las nociones de gobernabilidad, buena gestión, administración correcta y equilibrada, eficiencia y eficacia estatal, adecuado manejo de las finanzas públicas, control efectivo del uso de fondos públicos y tantos otros aspectos, sumados a los requisitos de transparencia, acceso a la información pública y participación ciudadana, demuestran permanentemente la necesidad de perfeccionar los sistemas tradicionales de control institucional y político (Despuy, 2012).

En definitiva, atendiendo a los principios de separación de poderes y a los conceptos de frenos y contrapesos (*checks and balances*), el Poder Ejecutivo elabora el programa en el que refleja su actividad y el legislativo, además de aprobar dicho programa, verifica si la gestión del Gobierno se ha producido de acuerdo al programa inicial aprobado (Vallès Vives, 2002).

El principio democrático exige que la actuación del Poder Ejecutivo y de la Administración Pública en general sea controlada. Para ello deben asegurarse mecanismos mediante los cuales se pueda comprobar que la voluntad legislativa ha sido efectivamente observada y cumplida.

El control sobre el Poder Administrador, en un esquema republicano de gobierno, se delega al Poder Legislativo, Kelsen señala que *“Aunque la democracia y el parlamentarismo no son términos idénticos, no cabe dudar en serio –puesto que la democracia directa no es posible en el Estado moderno– de que el parlamentarismo es la única forma real en que se puede plasmar la idea de la democracia dentro de la realidad social presente. Por ello, el fallo sobre el parlamentarismo es, a la vez, el fallo sobre la democracia.”* (Aragón Reyes, 2017). Controlar al Poder Ejecutivo o, controlar la gestión del programa de gobierno, es una de las funciones más importantes que el Poder Legislativo desarrolla en los estados democráticos, puesto que si este control se configura como excesivamente débil o parcial, existe el peligro de que los diferentes componentes del Poder Administrador: Ministerios, Secretarías, Subsecretarías, Departamentos, Empresas Públicas, Agencias y Entes públicos, que conforman el sector público, interpreten equívocamente la voluntad legislativa, convirtiendo sus actuaciones en una gestión ineficiente, ineficaz o hasta incluso, ilegal.

El Parlamento (por ej.: Cámara de los Comunes en el Reino Unido) ha tenido siempre dos problemas diferentes a resolver: a) uno se enfoca en la regularidad del gasto y b) el otro con su economía. El Parlamento debe conocer, en primer lugar, si la administración ha cumplido o no con sus instrucciones. Luego se requieren garantías en relación a que los bienes y servicios que ha autorizado a la administración para obtener recursos se han obtenido al menor costo posible. Es necesario que el Parlamento examine todo el proceso para efectuar un control eficiente de la gestión presupuestaria (Chubb , 1952).

El término *control* posee una pluralidad de significados, en principio es indudable que se constituye en el medio a través del cual se efectivizan las limitaciones que debe tener el Poder Público.

El Centro de Estudios Científicos y Técnicos (CECyT) de la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas, en el Manual de Auditoría, considera la definición de Barry E. Cushing: *“es el proceso de ejercitar una influencia directiva o restrictiva sobre las actividades de un objeto, organismo o sistema”*. *“Influencia directiva implica que el control intenta que las actividades del sistema se realicen de modo tal que produzcan determinados resultados o alcance objetivos específicos predefinidos. Influencia restrictiva significa que el control se ejerce de modo que se evite que las actividades de un sistema produzcan resultados no deseados”* (CECyT-FACPCE, 2008).

En la *“Declaración de Lima sobre las Líneas Básicas de la Fiscalización”*, elaborada en el marco del IX Congreso de INTOSAI<sup>1</sup> se definió en I Generalidades, artículo 1 Finalidad del Control: *“El Control no representa una finalidad en sí mismo, sino una parte imprescindible de un mecanismo regulador que debe señalar, oportunamente, las desviaciones normativas y las infracciones de los principios de legalidad, rentabilidad, utilidad y racionalidad de las operaciones financieras, de tal modo que puedan adoptarse las medidas correctivas convenientes en cada caso, determinarse a responsabilidad del órgano culpable, exigirse la indemnización correspondiente o adoptarse las determinaciones que impidan o, por lo menos, dificulten la repetición de tales infracciones en el futuro”*.

Cayetano Licciardo, propone: *“En la Hacienda Pública, el Control es una función que hace al ejercicio del poder, está vinculado al incumplimiento de la voluntad del Estado, cuya misión no es operar para sus miembros, como lo hacen las familias, sino para el bien común, es decir, para crear las condiciones necesarias a fin de que los individuos y las familias puedan desarrollarse en libertad”* (Licciardo, 1992).<sup>2</sup>

López Hernández, expone que las Entidades del Sector Público, deben buscar el cumplimiento de sus objetivos en las mejores condiciones posibles. Las entidades que persiguen fines de lucro pueden ser evaluadas razonablemente mediante la magnitud del beneficio que obtienen, el cual es representativo del éxito en la gestión. En las entidades públicas: *lo que se persigue es obtener una rentabilidad equivalente al beneficio que la existencia del organismo le reporta a la sociedad como usuario del mismo y que exclusivamente no puede medirse en términos de ingresos/costes*. (López Hernández & Ortiz Rodríguez, 2004).

A partir de lo manifestado en el párrafo anterior, es necesario responder a los siguientes interrogantes: *¿cuáles han de ser los criterios con los que deberían evaluarse a las entidades públicas?* Considerando las principales referencias en las legislaciones modernas de diferentes países (incluida la República Argentina), puede afirmarse que no pueden estar ausentes los criterios de: *economía, eficacia y eficiencia*. (López Hernández & Ortiz Rodríguez, 2004).

Es importante destacar que en el ámbito de las Administraciones Públicas los controles de legalidad y financieros tienen definida su finalidad, los controles de eficacia, eficiencia y economía precisan de la configuración de sus propios criterios de actuación.

<sup>1</sup> INTOSAI: Organización de Entidades Fiscalizadoras Superiores-<http://www.intosai.org/es/actualidades.html>

<sup>2</sup> [https://issuu.com/asap1/docs/pdf\\_d01f2e838a6166](https://issuu.com/asap1/docs/pdf_d01f2e838a6166)

De acuerdo a lo que manifiesta Ivanega: “...respecto a su vinculación con la administración financiera, el control se convierte en un sistema retroalimentado de ella, en la medida en que aquel consiste en un conjunto de actos cuyo objetivo es identificar la realidad, examinarla y compararla, de acuerdo con criterios preestablecidos, para luego modificarla conforme a ellos”(Ivanega, 2003).

### **Control Externo: Mecanismos de control**

Cuánto más avanzada, compleja y plural es una sociedad, más necesidad existe de mecanismos de control, la democracia no implica que la sociedad esté incondicionalmente sometida a la mayoría, sino un compromiso histórico entre los diferentes grupos representados en el Parlamento: mayoría y minoría. (Pérez Royo, 1984).

#### ***Modelos tradicionales de control externo: el modelo Parlamentario Británico y el modelo Continental Francés.***

Los modelos de control de la gestión económico-financiera de la Administración Pública están directamente vinculados y son la consecuencia de las diferentes concepciones sobre la mejor forma de garantizar la fiscalización del gasto público. Los Estados constitucionales y democráticos, en relación al control, se concentran en asegurar que la fiscalización de la gestión económica y financiera consista en garantizar su ejercicio de manera independiente y eficaz, más allá de la forma o estructura que adopte.(Vallès Vives, 2002).

#### ***Modelo Parlamentario Británico***

La característica fundamental consiste en la creación de un órgano de control externo vinculado con el Parlamento, y en consecuencia auxiliar técnico del Poder Legislativo. Su independencia se justifica y obtiene, potenciando su carácter de órgano asesor y técnico del Parlamento, para desvincularse de cualquier interferencia o control del Ejecutivo, que es el principal sometido a su control. Entre los países que tienen este modelo de órgano de control externo encontramos a Reino Unido (*National Audit Office*, NAO<sup>3</sup>), Estados Unidos de

<sup>3</sup> National Audit Office, NAO: <https://www.nao.org.uk/>

Norteamérica *Government Accountability Office*, GAO<sup>4</sup>) y Canadá (*Office of the Auditor General of Canada*<sup>5</sup>).

### **Modelo Jurisdiccional Francés**

La independencia en el ejercicio de la actuación fiscalizadora se consigue otorgando al órgano de control externo una jurisdicción propia, es decir, equiparando a sus miembros a los del poder judicial.

Entre los países que tienen este modelo de órgano de control externo encontramos además de Francia (*Cour des Comptes*<sup>6</sup>), a Alemania (*Bundes Rechnungshof*, Tribunal Federal de Cuentas<sup>7</sup>) y España (Tribunal de Cuentas<sup>8</sup>).

En cualquiera de los dos modelos, la función de los órganos de control externo es similar: *asistir al Parlamento en sus tareas de control presupuestario o financiero* y el objetivo también: *conseguir un control efectivo de la gestión económico-financiera de los fondos públicos realizada por la Administración Pública*.

### **Países y Modelos de Control Externo**

Se examinan diferentes modelos de control implementados en Europa: Reino Unido y Francia, analizando en cada uno de los casos las características de las Entidades Fiscalizadoras Superiores responsables del Control Externo.

#### **Reino Unido**

La Administración Inglesa ha estado sujeta a inspección o verificación externa desde la exigencia de las primeras contribuciones locales en el siglo XVII. A partir de 1846, la tarea se organizó mediante el *Servicio de los Auditores* de distrito, antecedente de las auditorías realizadas por la *Audit Commission* que se constituye en organismo independiente y se autofinancia con tasas y honorarios recaudados por los servicios prestados.

<sup>4</sup> *Government Accountability Office*, GAO: <https://www.gao.gov/>

<sup>5</sup> *Office of the Auditor General of Canada*: [http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/admin\\_e\\_41.html](http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/admin_e_41.html)

<sup>6</sup> *Cour des Comptes*: <https://www.ccomptes.fr/fr>

<sup>7</sup> *Bundes Rechnungshof*, Tribunal Federal de Cuentas: <https://www.bundesrechnungshof.de/de>

<sup>8</sup> Tribunal de Cuentas: <http://www.tcu.es/tribunal-de-cuentas/es/>

La función principal de la *Audit Commission* es ayudar a las entidades públicas locales a mejorar los servicios de su competencia, promoviendo la custodia y administración de los recursos públicos y su empleo eficaz y eficiente. (Pontones Rosa, Pérez Morote, & González Giménez, 2012).

La *Comisión de Auditoría* era una entidad pública independiente que existió entre el 1 de abril de 1983 y el 31 de marzo de 2015. Tras el cierre de la Comisión de Auditoría, entró en vigencia un nuevo marco de auditoría local a partir del 1 de abril de 2015, dado que se redefine actividad la *Oficina Nacional de Auditoría* (NAO).

La *Oficina Nacional de Auditoría* (NAO) analiza el gasto público para el Parlamento. La auditoría pública ayuda al Parlamento a hacer que el gobierno rinda cuentas y mejore los servicios públicos.

Audita los estados financieros de todos los departamentos del gobierno central, agencias y otros organismos públicos e informan los resultados al Parlamento. Comprende estudios de relación calidad-precio, auditoría local, investigaciones y actividades internacionales. También comparte su visión intergubernamental a través de guías que establecen las buenas prácticas.

Las recomendaciones e informes ayudan al gobierno a mejorar los servicios públicos, ha permitido ahorros auditados de £ 741 millones en 2017, *equivalentes a £ 11 ahorrados por cada libra gastada en la ejecución de la NAO.*<sup>9</sup>

El Contralor y Auditor General (C&AG), *Sir Amyas Morse*, dirige la NAO y es funcionario de la Cámara de los Comunes independiente del gobierno. El Contralor y Auditor General (C&AG) y su personal no son funcionarios y no informan a un ministro.

El C&AG certifica las cuentas de todos los departamentos gubernamentales y muchos otros organismos del sector público. Tiene autoridad legal para examinar e informar al Parlamento si los departamentos y los organismos que financian han utilizado sus recursos de manera eficiente, efectiva y con economía.

El C&AG usa sus poderes para:

- • decidir qué exámenes llevar a cabo;

<sup>9</sup> <https://www.nao.org.uk/about-us/>: About us - Our role. Sobre la Oficina Nacional de Auditoría y su rol.

- • decidir cómo informar los resultados al Parlamento; y
- • utilizar los derechos de acceso a los documentos y al personal para obtener información y explicaciones.

Estrategia: para cumplir con su objetivo estratégico de responsabilidad y mejora del servicio público, se enfocan en tres facilitadores:

- • desarrollar y aplicar su conocimiento;
- • lograr un alto rendimiento; y
- • aumentar su influencia.

Supervisa: La Comisión de Cuentas Públicas (TPAC), Comité Parlamentario que:

- • aprueba presupuesto;
- • analiza costos y desempeño;
- • nombra auditores externos; y

Auditoría Parlamentaria evolución normativa:

a) Ley de Departamentos de Hacienda y Auditoría de 1866, la Ley de 1866 estableció un ciclo de rendición de cuentas para los fondos públicos:

- La Cámara de los Comunes autoriza los gastos
- El Contralor y Auditor General controla la aplicación de los fondos
- Las cuentas son producidas por los departamentos y auditadas por el Contralor y Auditor General
- Los resultados de las investigaciones de C&AG son considerados por un comité parlamentario dedicado, el Comité de Cuentas públicas (PAC), establecida en 1861 por Gladstone.

a) Ley de Departamentos de Hacienda y Auditoría de 1921

Inicialmente, el C&AG y su personal estaban obligados a examinar cada transacción. Esto se hizo más irreal a medida que el nivel de actividad del gobierno se expandió, particularmente durante la Primera Guerra Mundial.

La legislación de 1921 permitió a C&AG confiar en parte en los sistemas de control departamentales y, por lo tanto, examinar una muestra de transacciones, en lugar de todas. Esta Ley también exige que la C&AG informe al Parlamento que

el dinero se gastó de acuerdo con los deseos del Parlamento.

#### c) Reformas de 1980

##### Ley de auditoría nacional de 1983

Desde la década de 1960 en adelante, los parlamentarios y académicos expresaron su preocupación por la necesidad de modernizar el alcance de la auditoría pública para reflejar los cambios significativos en el papel del gobierno a lo largo del siglo XX. En particular, se expuso que existía la necesidad de un poder específico que permitiera a la C&AG informar al Parlamento a su propia discreción sobre la relación calidad-precio lograda por los departamentos gubernamentales.

Los reformadores también argumentaron que deberían establecerse acuerdos más sólidos para *garantizar la independencia de los auditores públicos frente al gobierno*. Estos cambios se reflejaron en la Ley de Auditoría Nacional de 1983. Originalmente era un proyecto de ley de un miembro privado, que tenía un amplio apoyo de todos los partidos.

Según la Ley, el C&AG:

- Formalmente se convirtió en un oficial de la Cámara de los Comunes,
- Se le otorgó el poder expreso de informar al Parlamento a su propia discreción sobre la economía, la eficiencia y la efectividad con que los organismos gubernamentales han utilizado fondos públicos.
- La Ley también estableció la Oficina Nacional de Auditoría (NAO) para reemplazar al Departamento de Hacienda y Auditoría en apoyo de la C&AG
- La Ley estableció la Comisión de Cuentas Públicas (TPAC) para supervisar el trabajo de la NAO. TPAC es responsable de establecer el financiamiento anual de la NAO, nombrar a los auditores externos de la NAO y considerar sus informes.

#### d) Reformas a partir del año 2000

Para el cambio de siglo, nuevamente se requería un cambio legislativo para reflejar más cambios en la forma en que se estructuraba el gobierno. La reforma abordó el papel de C&AG en relación con los organismos gubernamentales no departamentales y los arreglos de gobernanza de la NAO.

- Ley de Recursos y Cuentas del Gobierno de 2000

En virtud de la Ley de recursos y cuentas del gobierno, se introdujo la contabilidad y el presupuesto basados en los recursos (devengado) para las cuentas de los departamentos. Las cuentas fueron previamente preparadas en base caja. La Ley también preveía la preparación y la auditoría de las cuentas consolidadas para todo el sector público (conjunto de las cuentas del Sector Público), que serían auditadas por la C & AG.

- Ley de Sociedades 2006

Para los organismos públicos establecidos como empresas, el gobierno acordó rectificar una disposición en la legislación de las empresas que prohíbe que el C&AG sea nombrado auditor de compañías. Esto fue abordado en la Ley de Compañías de 2006, y C & AG ahora puede competir por la auditoría de organismos públicos establecidos como compañías.

- Ley de responsabilidad presupuestaria y auditoría nacional de 2011

La Ley estableció la NAO como un organismo corporativo dirigido por una Junta que consta de cuatro miembros ejecutivos (incluido el C&AG como Director Ejecutivo) y cinco miembros no ejecutivos (incluido un presidente).

La Junta se encarga de establecer la dirección estratégica para la NAO y apoyar a C&AG, quien conserva su independencia en términos de sus funciones estatutarias y sus juicios de auditoría. El C&AG también seguirá siendo un funcionario independiente de la Cámara de los Comunes, pero ahora tiene un plazo fijo de diez años en lugar de una tenencia ilimitada.

#### e) Ley Local de Auditoría y Responsabilidad 2014

La Ley de Auditoría y Responsabilidad Local de 2014 estipuló la abolición de la Comisión de Auditoría y la introducción de nuevos convenios para la auditoría de los organismos públicos locales, como las autoridades locales y los organismos nacionales de seguridad y vigilancia. El C&AG asume en la Comisión de Auditoría el papel de preparar el Código de Práctica de Auditoría, que establece qué deben hacer los auditores locales para cumplir con sus responsabilidades en virtud de la Ley.(NAO, 2017).

Es un organismo unipersonal, a cargo del *Comptroller and Auditor General* (C&AG) Controlador y Auditor General, funcionario de la Cámara de los Comunes. La Comisión de Cuentas Públicas (*Committee of Public Accounts – PAC*), selecciona al candidato y eleva su nombre al Primer Ministro, éste con acuerdo del presidente de la Comisión y aprobación de la Cámara de los Comunes lo eleva a la Reina para su designación. Este funcionario puede ser destituido por la reina por listas de las dos Cámaras del Parlamento (Schafrik, 2012).

En cuanto al rol del *Comptroller and Auditor General*, informa al Parlamento sobre los gastos del gobierno central, realiza auditorías financieras de todos los departamentos gubernamentales, agencias y oficinas públicas y sobre los resultados de las auditorías de valor por dinero (*value for money*) de la utilización de fondos públicos, son auditorías integradas que se enfocan en la eficiencia, eficacia y economía en la aplicación de los fondos.

La Oficina Nacional de Auditoría es independiente del gobierno, del Poder Judicial, y de las agencias que investiga, es fundamental su relación con el Parlamento y se materializa a través de la Comisión de Cuentas Públicas (CPA), que elabora su propio reporte.

### ***Modelo Jurisdiccional Francés***

El Tribunal de Cuentas (*Cour des comptes*) es responsable de garantizar el uso adecuado de los fondos públicos, examina la administración, las políticas y las cuentas públicas y decide sobre su cumplimiento de las normas y estándares aplicables, así como la eficiencia y efectividad de las acciones tomadas.

Los legisladores han establecido gradualmente dos responsabilidades o funciones que el *Cour des comptes* debe cumplir: a) proponer soluciones a las ineficiencias e incumplimientos que identifica y b) garantizar que los responsables de las políticas públicas realicen un seguimiento de sus intervenciones.

Las *Chambres Régionales & Territoriales des comptes* (Cámaras de Cuentas Regionales y Territoriales) adoptaron en 2013, el enfoque dispuesto por el acta de 7 de agosto de 2015 en relación a la nueva organización territorial de la República, que asigna a los tribunales regionales y territoriales de auditoría (CRTC) la responsabilidad de producir un resumen ejecutivo anual de sus informes sobre el seguimiento de sus observaciones finales.

La revisión por el *Cour des comptes* y los CRTC de las acciones de seguimiento tomado en respuesta a sus intervenciones se basa en:

- al comienzo de cada auditoría, un análisis exhaustivo de las acciones de seguimiento resultado de las observaciones hechas al final de la auditoría anterior.
- entre dos auditorías periódicas, si es necesario, la realización de un seguimiento auditoría, limitada al examen de las acciones de seguimiento de la auditoría anterior, o la anticipación de la próxima auditoría completa (Anaya Ríos & Anaya Ríos , 2016).

En el Modelo Jurisdiccional Francés, el control de los fondos públicos ha requerido la creación de una *autoridad jurisdiccional*, independiente del Parlamento y del Poder Ejecutivo, única y al servicio de la Nación, fundamental para el buen funcionamiento de las instituciones democráticas y para un efectivo control financiero. (Normanton , 1996).

El Tribunal de Cuentas (*Cour des comptes*) es el organismo supremo para auditar el uso de los fondos públicos en Francia. Es independiente del Gobierno y el Parlamento. *Tiene jurisdicción financiera y se encarga de auditar, emitir fallos y certificar las cuentas del Estado y de la Seguridad Social, así como contribuir a la evaluación de las políticas públicas.*

*Valores del Tribunal de Cuentas: Independencia, Imparcialidad-audiencia justa y responsabilidad colectiva*

- **Independencia:** Como órgano supremo para el control financiero, el Tribunal de Cuentas (*Cour des comptes*) debe ser independiente, de conformidad con los requisitos de buena gobernanza ratificados por la ONU en 2011. Esta independencia se basa en su condición de Tribunal, desde su fundación en 1807, de la independencia de la institución también se desprende la independencia de sus miembros, que son magistrados permanentes. Esta independencia es el resultado de la legislación que rige el nivel de contratación, métodos de nombramiento, promoción y remuneración.
- **La responsabilidad colectiva** es un principio importante en la forma en que opera el Tribunal, a pesar de que no es un principio de procedimiento en el derecho francés. La auditoría es individual, pero las reglas en general son colegiadas. Aunque el magistrado investiga “para el enjuiciamiento y la defensa”, simplemente sugieren el resultado de las observaciones que

deben conducir y si pueden existir consecuencias legales o no legales. Las normas están generadas colectivamente, lo que elimina preferencias personales, además, la posición de cada persona está resguardada por la confidencialidad de los procedimientos.

*Cuatro misiones: evaluación, control, evaluación y certificación*

El Tribunal de Cuentas asegura el uso adecuado, eficiente y efectivo de los fondos públicos, para cumplir sus misiones, evalúa, audita y certifica

El Tribunal evalúa las cuentas públicas (funcionario público o funcionario público acreditado para administrar fondos públicos), verifica que los ingresos y los gastos sean correctos. Libera al funcionario de responsabilidad si las cuentas son correctas o las declara en mora («*mise en debet*» - Importe cobrado a un funcionario responsable de cuentas públicas en caso de irregularidades que causaron una pérdida financiera. A diferencia de una multa, puede ser cancelada por un ministro) si el ingreso se ha perdido o se ha realizado un gasto inapropiado. El Tribunal garantiza el uso correcto, eficiente y efectivo de los fondos públicos.

- Uso adecuado (regularidad): el Tribunal controla la conformidad de las acciones de gestión con la legislación y reglamentos (incluida la legislación y los reglamentos de la CE).
- Uso eficiente: el Tribunal asegura que la relación entre las actividades y los recursos relacionados utilizados o movilizado es el mejor posible.
- Uso efectivo: el Tribunal comprueba que los resultados obtenidos por acción pública cumplen con los objetivos establecidos.

El Tribunal ejerce estos controles ya sea en general para una política pública o para organismos específicos. Cuando las políticas se llevan a cabo tanto a nivel nacional como local, lleva a cabo investigaciones conjuntas con las autoridades regionales y Cámaras de Cuentas (RTCAs). El Tribunal debe auditar y asesorar al Gobierno y ayudar al Parlamento.

### *Organización del Tribunal de Cuentas*

El Primer Presidente preside el Tribunal de Cuentas, un secretario general y dos secretarios generales adjuntos operan bajo la autoridad del Presidente, nombrados por decreto siguiendo la propuesta del Presidente, y lideran los departamentos. El Tribunal de Cuentas está compuesto por siete cámaras y tiene una Fiscalía General.

### *Magistrados y personal de auditoría*

Bajo la autoridad del Primer Presidente, el Tribunal de Cuentas está compuesto por magistrados divididos en 6 salas, personal dedicado a las funciones de asistencia al control y gestión administrativa dentro de los departamentos y servicios. La Secretaría General, compuesta de magistrados, es responsable de la administración de la Corte. La Procuraduría General de la Corte está dirigida por el Fiscal General.

Los magistrados del Tribunal de Cuentas son nombrados por decreto del presidente de la República:

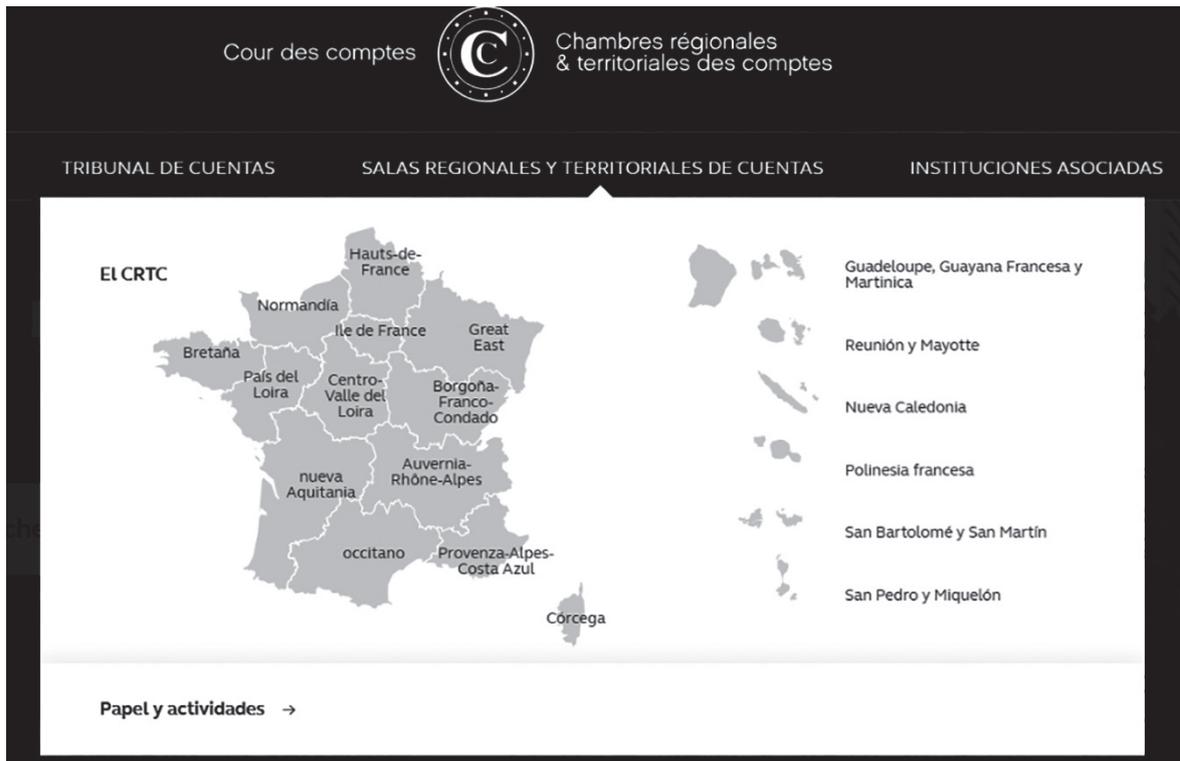
- un decreto emitido a través del Consejo de Ministros para el Primer Presidente, el Fiscal General, los jefes de las Salas y auditores en jefe;
- un decreto estándar para los auditores *senior* y *junior*, así como para el Secretario General, el secretario adjunto generales y fiscales.

### *Auditorías*

El trabajo del Tribunal de Cuentas sigue principios que garantizan la calidad e imparcialidad de sus observaciones: independencia (en la programación y realización de las auditorías y elección de la acción a realizar realizado posteriormente), la colegialidad y el control cruzado.

### *El procedimiento de auditoría*

Los magistrados llevan a cabo su auditoría basada en documentos e investigaciones con trabajos de campo. La parte auditada tiene el derecho para dar su punto de vista sobre el documento provisional que les fue entregado por el tribunal.

**Gráfico 1. Tribunales de cuentas regionales y territoriales**

Fuente: [https://www.ccomptes.fr/fr/Notificación de partes auditadas](https://www.ccomptes.fr/fr/Notificación_de_partes_auditadas)

El jefe del tribunal envía una “notificación del inicio de una auditoría” al jefe directo del departamento u organismo a auditar. Esto anuncia el alcance de la auditoría, los nombres de los miembros del equipo de auditores y el calendario probable para que se realice.

Los miembros del equipo de auditoría se reúnen con los gerentes e informan sobre los temas y procedimientos para la auditoría y cómo se relacionará con cualquier otra auditoría en progreso y presentan a los gerentes de la entidad auditada sus principales observaciones (hechos y análisis).

El informe de la investigación se presenta durante una sesión en la corte. El jefe de tribunal presenta los resultados de la Fiscalía, el relator comparte sus propuestas, que son aprobadas o rechazadas por la contraparte.

#### *El proyecto de observaciones de auditoría (ROP)*

El Tribunal puede decidir celebrar una audiencia. Si es así, se informa fecha y también puede indicar los puntos específicos para los cuales el Tribunal está

buscando explicaciones adicionales. En algunos casos (y particularmente en el caso de publicación), los auditados tienen derecho a una audiencia. Además, el Tribunal debe ofrecer el derecho a una audiencia si prevé la publicación de ciertas observaciones de conformidad con auditoría, o comunicarlas al Parlamento, como es el caso de los informes provisionales a los ministros.

#### *Para informar al ciudadano*

Para cumplir con su misión constitucional de mantener al público informado, el Tribunal de Cuentas publica una proporción creciente de su trabajo como informes, a través de los medios, su sitio web: [www.ccomptes.fr](http://www.ccomptes.fr)

## **LA INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS - INTOSAI**

De acuerdo con lo que propone la Prof. Cortés de Trejo, las tendencias internacionales en materia de control influyen en el diseño, organización y actividad de los organismos de control en general, y de los órganos de control externo, en particular y continuarán influyendo en el futuro. Se propone establecer los desafíos que enfrentan esas instituciones de control ante los paradigmas internacionales en materia de control, y el proceso de la globalización, con sus innovaciones tecnológicas y la cooperación internacional (Cortés de Trejo, 2013).

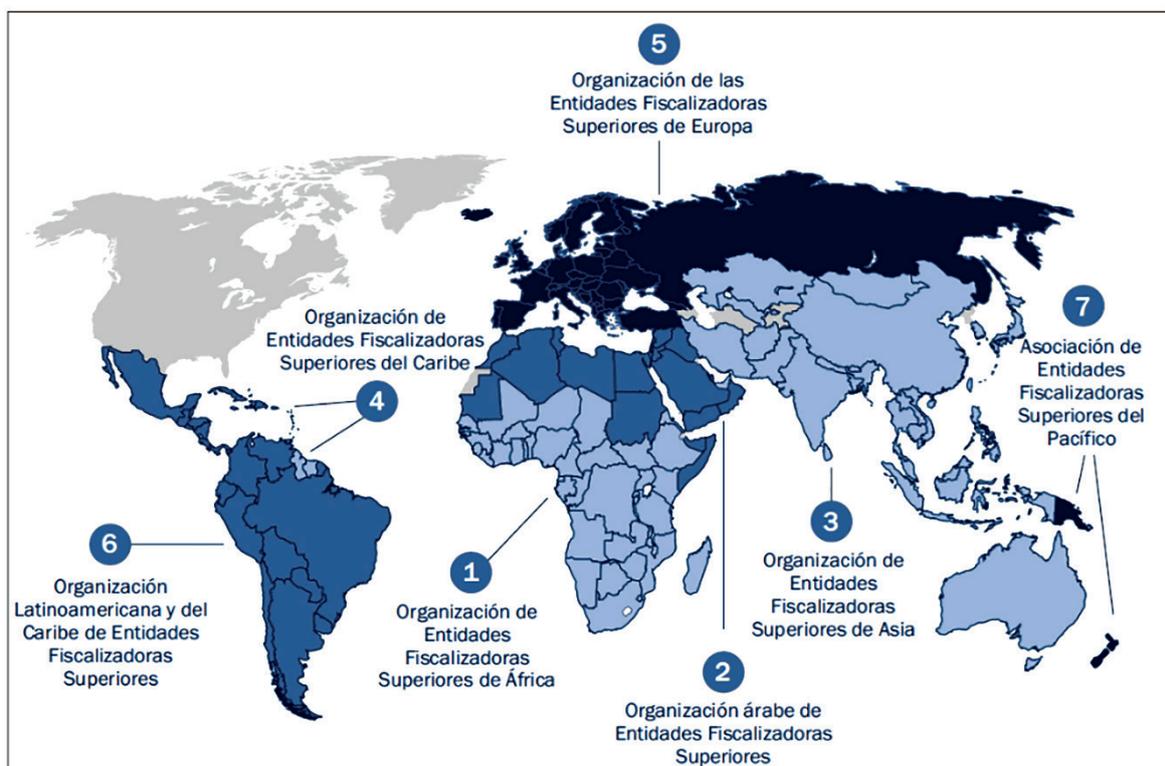
Es el proceso de globalización al que hacen referencia, Boughton y Bradford, el ideal de la “*gobernanza global*” como proceso de cooperación liderazgo que reúne a los gobiernos nacionales, las agencias públicas multilaterales, y la sociedad civil, para concretar objetivos comunes, previamente acordados. Este modelo de “*gobernanza global*”, en la que los pocos países que se ubicaron en la parte superior de la pirámide económica mundial invitaron a otros a participar sin ceder mucho control, se convirtió en el predominante paradigma a partir de finalizada la segunda guerra mundial. *Lo que se requiere es una transición a un sistema global de instituciones reformadas y nuevos mecanismos de gobernanza que puede aprovechar diversas energías y recursos de manera conjunta* (Boughton & Bradford, 2007). Los Tribunales de Cuentas y las Auditorías Generales ante este proceso de “*gobernanza global*” en el cual intervienen actores internacionales, deberían poder distinguir y optar entre permitir una fuerte interferencia de los organismos internacionales proclives a la globalización y gobierno internacional y los del Estado Nacional, Provinciales o Municipales. (Cortés de Trejo, 2013). Se entiende

que este proceso de “gobernanza global” debería permitir el respeto a las particularidades de cada uno de los países, y sus gobiernos o jurisdicciones locales.

### *Organismos de Control y el INTOSAI*

La Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (*International Organization of Supreme Audit Institutions* INTOSAI) reúne a la mayoría de los Organismos de Control Externo del mundo a los cuales denomina Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS):

**Gráfico 2.** Las organizaciones regionales de la INTOSAI y sus miembros



Nota: Los países en color gris no forman parte de las organizaciones regionales ni de sus miembros. Además, algunas EFS participan en más de una organización regional. El sombreado de la gráfica se base en las declaraciones de los grupos locales de las EFS.

Fuente: Plan Estratégico 2017-2022 Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI)

De acuerdo con el Plan Estratégico de la INTOSAI para el período 2017-2022, forma parte de la Visión del organismo:

- Promover la buena gobernanza al permitir que las EFS ayuden a sus respectivos gobiernos a mejorar el desempeño,
- realzar la transparencia,

- garantizar la rendición de cuentas,
- mantener la credibilidad,
- luchar contra la corrupción,
- promover la confianza del público y
- fomentar la recepción y utilización eficientes y eficaces de los recursos públicos en beneficio de sus ciudadanos.

Como expresa la INTOSAI en su Plan estratégico, el organismo presta atención especial a la evaluación periódica del valor y los beneficios de las EFS, ya sea la forma en que dirigen sus propias operaciones y notifican sobre ellas, como la forma en que valorizan más y mejoran el desempeño gubernamental y la gestión financiera pública, alentando a las EFS para que se sometan a revisiones periódicas entre pares que proporcionen validaciones externas vitales de los procesos de garantía de la calidad de cada EFS, el valor y los beneficios de las EFS pueden describirse en el Gráfico 3.

**Gráfico 3. El valor y los beneficios de las EFS.**



Se evidencia la amplitud de los objetivos a cumplir por las EFS en el futuro, todo lo cual involucra cambios importantes de sus estructuras orgánicas, capacitación de su personal, dotación suficiente de recursos materiales y tecnológicos, etc., reconociendo así los siguientes principios fundamentales que definen al principio esencial de *independencia* de la EFS:

Gráfico 4: Ocho pilares de independencia de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS)



Fuente: Plan Estratégico 2017-2022 Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI)

### *Rendición de Cuentas*

Garantizar la rendición de cuentas forma parte de la Visión del INTOSAI, y la República Argentina integra la Organización Internacional a través de la Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores, a partir de la importancia que tiene, es necesario analizar el concepto y definición de Rendición de Cuentas:

Expresa Atchabahian *“la responsabilidad de los funcionarios públicos es una de las características fundamentales del gobierno representativo: es de la esencia de esta forma de gobierno que todos los funcionarios públicos se desempeñen según normas obligatorias que rijan su conducta y responsabilidad por las consecuencias de sus actos u omisiones, pues actúan en nombre del pueblo”* (Atchabahian, Régimen Jurídico de la Gestión y del Control en la Hacienda Pública, 2008)

A partir de la necesidad de garantizar que el Estado, bajo la estructura constitucional de gobierno representativo, asuma la obligación de Rendir Cuentas y la consecuente responsabilidad de los funcionarios públicos, podemos enumerar los ámbitos que la rendición de cuentas asume en la Administración Pública (Montesinos Julve, 2003):

1. *Ámbito presupuestario*: dedicado a la captación del presupuesto y el seguimiento de su ejecución en contabilidad. Deberán observarse los principios y normas que rigen el presupuesto en cada país, con una tendencia a la introducción gradual del criterio del devengado. Compartimos la opinión de Cortés de Trejo, en cuanto a que *“...progresivamente las rendiciones de cuentas se alejan de los basamentos que permiten aplicar el régimen de responsabilidad de los funcionarios públicos en la materia y se introducen en el campo de la evaluación e información, dirigiendo su atención a la construcción de indicadores de gestión y estimaciones macroeconómicas para la toma de decisiones.”* (Cortés de Trejo, 2013) Es fundamental que tanto en los criterios de elaboración como posteriormente en su análisis no se pierda el objetivo de determinación de responsabilidad de los funcionarios públicos.
2. *Ámbito económico-patrimonial*: ofrece la imagen fiel del patrimonio, situación financiera y resultados de las entidades públicas, de conformidad con los principios contables generalmente aceptados.
3. *Ámbito de las Cuentas Nacionales*: con una doble proyección:
  - Cuentas agregadas Nacionales y Regionales
  - Incorporación de determinadas magnitudes específicas a las cuentas de las entidades, como es el caso del déficit y la deuda.
4. *Indicadores no financieros*: que permitan informar adecuadamente sobre la eficacia, economía, eficiencia e impacto de la gestión de las entidades públicas.

La rendición de cuentas debe permitir establecer la responsabilidad contable en las dimensiones presupuestaria y económico – financiera, y no debe prescindirse

del respaldo documental, dado que debe formar parte de modo sustancial, en su presentación y análisis, para determinar todo tipo de responsabilidades de los agentes públicos. Esto no impide de ninguna forma, realizar los ajustes y transformaciones legales y técnicas en los procedimientos y mecanismos que permitan incorporar las nuevas tendencias en la materia.

Se ilustra con un ejemplo de indicadores de rendiciones de cuentas desarrollados a través de un proyecto: *“Cálculo del Índice del estado de la Rendición de Cuentas de las finanzas públicas por país miembro de la Organización Centroamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OCCEFS), con base en los indicadores de rendición de cuentas y la metodología para su construcción.”* Proyecto: *“Fortalecimiento de los sistemas institucionales de rendición de cuentas a través de las Entidades de Fiscalización Superior”* financiado por el Banco Mundial (Banco Mundial & OCCEFS, 2008).

En el proyecto se identifican mecanismos o instrumentos de rendición de cuentas de las finanzas públicas que se agruparon alrededor de cuatro grupos:

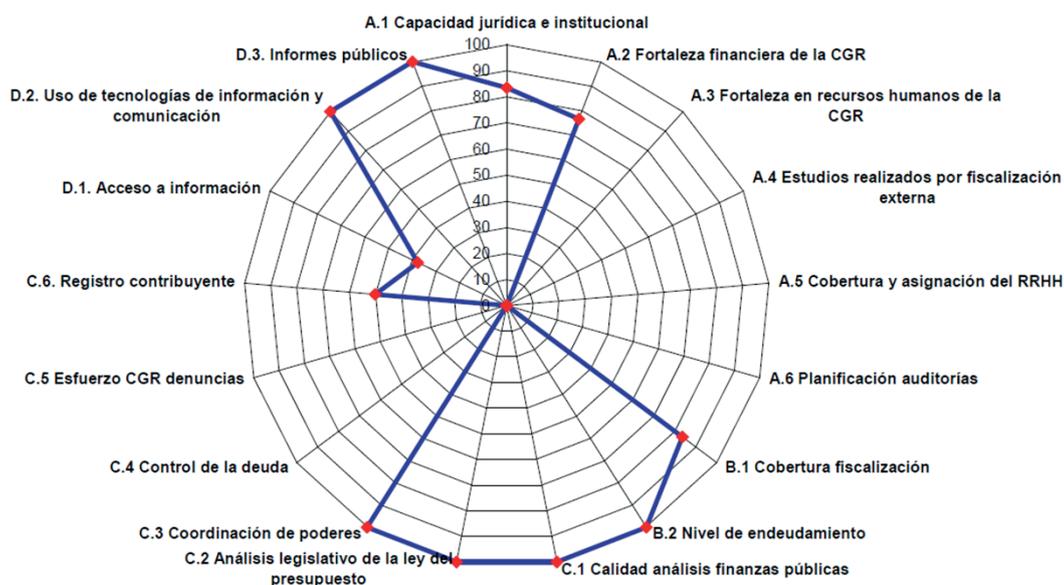
- A) *Capacidades legales, institucionales y presupuestarias de las EFS*: valorar las capacidades legales, institucionales y presupuestarias de las EFS ante la Rendición de cuentas. Se analiza su fortaleza institucional, financiera, de recursos humanos, aplicación de instrumentos, y cobertura de la fiscalización.
- B) *Capacidad de seguimiento y de análisis de la EFS en temas sensibles de las finanzas públicas*: valorar la capacidad de seguimiento y de análisis de la EFS en temas sensibles de la rendición de cuentas de las finanzas públicas.
- C) *Rendición de cuentas horizontal*: analizar aspectos como la calidad en el análisis de la liquidación presupuestaria, la capacidad de la EFS para impulsar mejoras en información clave relativa a las finanzas públicas, así como la existencia de información detallada y pertinente en temas macroeconómicos relacionados con las finanzas públicas (la demanda agregada, la inversión, Inflación, tipo de cambio, el endeudamiento, déficit fiscal y su financiamiento, la presión tributaria; la protección arancelaria, pasivos contingentes y la red de protección social); el seguimiento y análisis que se hace en eficacia en el gasto social, obligaciones por pensiones de seguridad social; etc. Además, seguimiento al control político que debe ejercer la Comisión presupuestaria del Congreso, el endeudamiento público del Gobierno Central y análisis de posibles Acuerdos de cooperación entre EFS y otras instituciones públicas (resaltar coordinación con Ministerio Hacienda) para la producción de estadísticas de las finanzas públicas.

D) *Rendición de Cuentas Vertical*: analizar la calidad y cantidad del acceso a información en forma electrónica mediante INTERNET o mediante publicaciones con amplia difusión entre los ciudadanos.

En el informe se presenta el Cálculo del Índice del estado de la Rendición de Cuentas de las finanzas públicas para los países miembros de la OCCEFS en forma comparativa para los años 2006 y 2007 de los siguientes países: *Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Honduras, Nicaragua, Panamá y República Dominicana*, con base en los indicadores de rendición de cuentas y la metodología prevista para su construcción y cálculo de indicadores de rendición de cuentas de las finanzas públicas, los detalles para la elaboración de los indicadores se encuentran en el Anexo. (Banco Mundial & OCCEFS, 2008) A efectos de ilustrar se presenta el caso y los resultados obtenidos por Costa Rica (Banco Mundial & OCCEFS, 2008):

**Gráfico 5.** Proyecto “Fortalecimiento de los sistemas institucionales de rendición de cuentas a través de las Entidades de Fiscalización Superior”. Cálculo del Índice del estado de la Rendición de Cuentas de las finanzas públicas por país miembro de la OCCEFS, con base en los indicadores de rendición de cuentas y la metodología para su construcción.

### Índice del estado de rendición de cuentas en finanzas públicas. Costa Rica. 2006

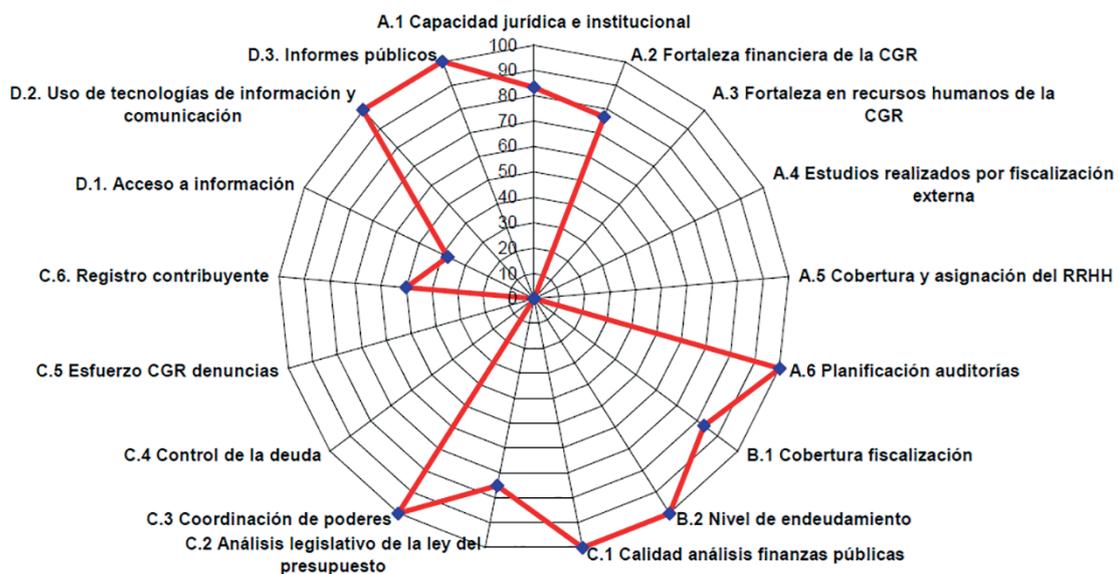


Fuente: Programa Estado de la Nación en Desarrollo Humano Sostenible Organización Centroamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OCCEFS) - Banco Mundial

Se puede comparar gráficamente, según el indicador elaborado, hubo pocos cambios para el año 2007 en comparación con el 2006. La diferencia se encuentra en los indicadores A.6., según el informe la información no estaba disponible y C.2 donde la menor asistencia de ministros a la discusión del presupuesto afectó la valoración del indicador. (Banco Mundial & OCCEFS, 2008)

**Gráfico 6.** Proyecto “Fortalecimiento de los sistemas institucionales de rendición de cuentas a través de las Entidades de Fiscalización Superior”. Cálculo del Índice del estado de la Rendición de Cuentas de las finanzas públicas por país miembro de la OCCEFS, con base en los indicadores de rendición de cuentas y la metodología para su construcción.

### Índice del estado de rendición de cuentas en finanzas públicas. Costa Rica. 2007



Fuente: Programa Estado de la Nación en Desarrollo Humano Sostenible Organización Centroamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadores Superiores (OCCEFS) - Banco Mundial

## CONTROL EXTERNO Y RENDICIÓN DE CUENTAS EN LA REPÚBLICA ARGENTINA

En la República Argentina, a partir de la sanción de la Ley 428<sup>10</sup> de 1870 se establecen los primeros controles financieros a la administración, estableciendo normas y procedimientos en materia presupuestal y contable. Esta Ley creó como órgano

<sup>10</sup> Ley 428 (13/10/1870) - Ley de Contabilidad y Organización de la Contaduría Nacional.

responsable del Control Administrativo de la hacienda del Estado a la *Contaduría General de la Nación*, sin realizar diferenciaciones importantes entre el control interno y el control externo. En 1956 por el Decreto/Ley 23354/1956<sup>11</sup> se creó el *Tribunal de Cuentas de la Nación* como Órgano de Control Externo de la hacienda pública, dotándolo de independencia para llevar a cabo su misión. Los miembros del Tribunal eran nombrados por el Poder Ejecutivo, a través del Ministerio de Hacienda. Por lo tanto, en 1956 se establece un organismo con funciones jurisdiccionales de control externo, y la Contaduría General continuó como encargada del control interno y del asesoramiento contable a las entidades públicas. Posteriormente, se creó la Corporación de Empresas Nacionales mediante la Ley 20.558<sup>12</sup> (BO 06/12/1973) con la finalidad de controlar las diversas actividades ejecutadas por las empresas y sociedades del Gobierno Nacional. El objetivo era disponer de un sistema de control más integral y ágil, estableciendo que la Corporación ejercerá el control sobre las empresas incorporadas a través de un órgano que se denominará *Sindicatura General*, cuyas funciones comprenderán: a) El control de la gestión empresarial, b) El control de la legalidad de los actos de las empresas. En 1978, la Ley 21.801<sup>13</sup> (BO 24/05/1978) reemplazó a la Corporación de Empresas Nacionales por la *Sindicatura General de las Empresas Públicas* (SiGeP), entidad creada como órgano descentralizado, con personería jurídica propia, entidad encargada de controlar la gestión y la legalidad de los actos de las empresas. La Sindicatura General de Empresas Públicas tenía por objeto: a) Ejercer el *control externo* de las empresas comprendidas en la presente ley. b) Asesorar sobre la procedencia o conveniencia de actos de las empresas sujetas a su contralor, cuando los mismos deban ser aprobados por el Poder Ejecutivo nacional. Para ello tendrán acceso oportuno a la información que sea necesaria. c) Proyectar y someter a consideración del Poder Ejecutivo Nacional, las normas reglamentarias a que deban ajustarse las empresas fiscalizadas, en los aspectos contables y en todo cuanto se refiera a los regímenes de control interno. d) Centralizar, evaluar y compatibilizar la información referente a las empresas a que alude esta ley. Las empresas sometidas al control de la SiGeP de acuerdo con la Ley eran aquéllas de propiedad total o mayoritaria del Estado Nacional, cualquiera fuese su naturaleza jurídica u objeto.

A partir de la sanción de la Ley 24.156 (BO 29/10/1992) establece los Sistemas de Control Interno y Control Externo en Argentina, la responsabilidad por el Control

<sup>11</sup> Decreto/Ley 23354/1956- Administración Financiera y Sistemas de Control Ley de Contabilidad-Ley de Contabilidad y Organización del Tribunal de Cuentas de la Nación y Contaduría General de la Nación. Ratificado por Ley 14467. Capítulo IX: del Tribunal de Cuentas de la Nación.

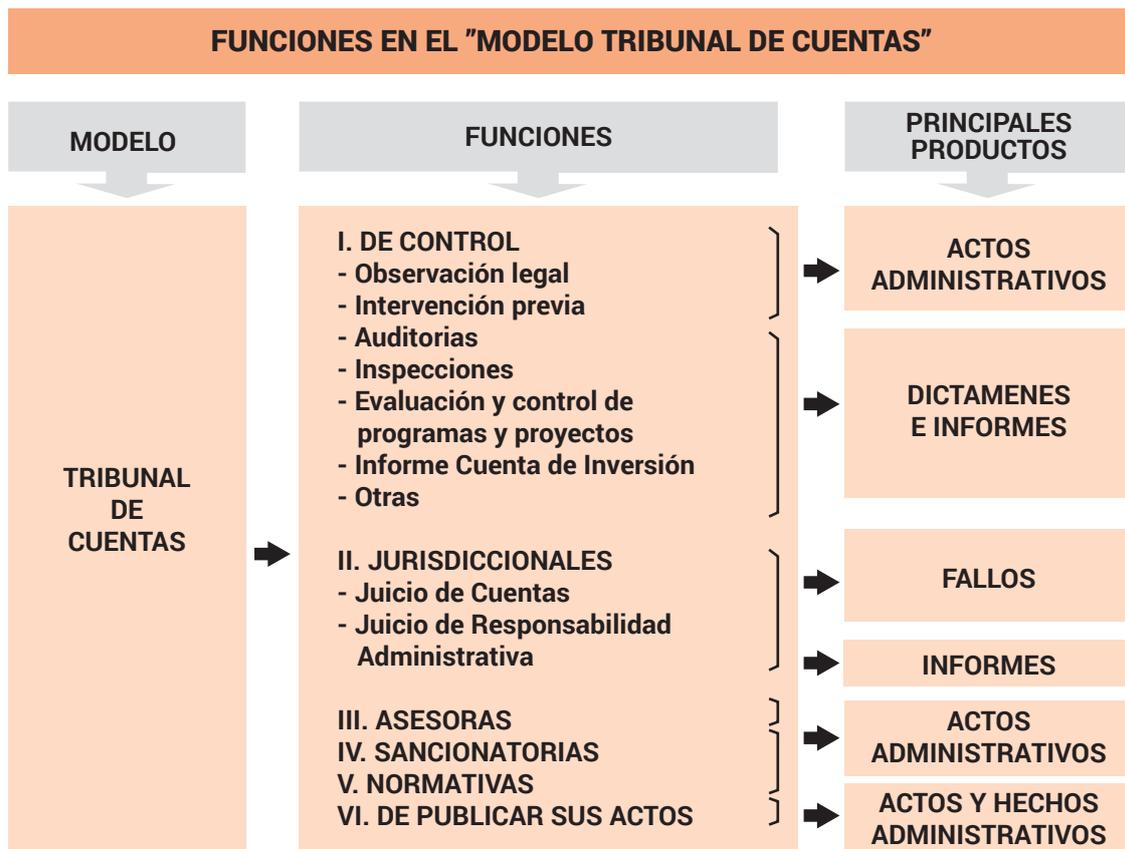
<sup>12</sup> Ley 20558 (06/12/1973) – Creación de la Corporación de Empresas Nacionales.

<sup>13</sup> Ley 21801 (24/05/1978) – Creación de la Sindicatura General de Empresas Públicas.

Interno sería de la Sindicatura General de la Nación (SIGEN), organismo vinculado a la Presidencia de la República Argentina, y la responsabilidad por el Control Externo posterior del Congreso de la Nación será ejercido por la Auditoría General de la Nación (AGN), organismo vinculado al Congreso Nacional. De acuerdo a la Ley es materia de su competencia el control externo posterior de la gestión presupuestaria, económica, financiera, patrimonial, legal, 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, Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires y los entes privados adjudicatarios de procesos de privatización, en cuanto a las obligaciones emergentes de los respectivos contratos. Asimismo, el control de la gestión de los funcionarios referidos en el artículo 45 de la Constitución Nacional será siempre global y ejercida, exclusivamente, por las Cámaras del Congreso de la Nación.

**El modelo de Tribunales de Cuentas, funciones y principales productos del control**

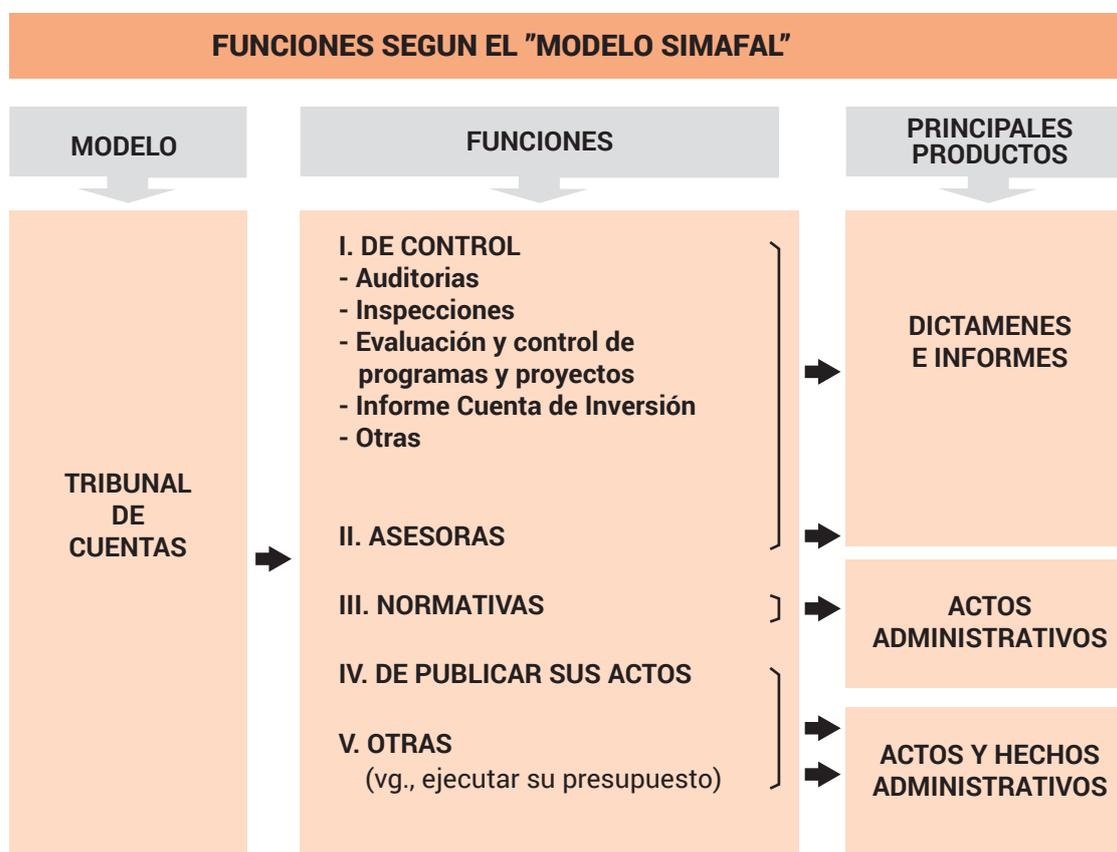
**Gráfico 7. Funciones Modelo Tribunal de Cuentas**



Fuente: Desafíos futuros para los organismos de control externo. XXX Simposio Nacional de Profesores Universitarios de Contabilidad Pública. San Miguel de Tucumán, 9 al 11 de septiembre de 2013, Cra. Lea Cristina Cortés de Trejo, Profesora Emérita Universidad Nacional de Salta

**El modelo de Auditoría General basado en el SIMAFAL, sus funciones y principales productos del control:**

**Gráfico 8.** Funciones Modelo Auditoría General según Modelo SIMAFAL



Fuente: Desafíos futuros para los organismos de control externo. XXX Simposio Nacional de Profesores Universitarios de Contabilidad Pública. San Miguel de Tucumán, 9 al 11 de septiembre de 2013, Cra. Lea Cristina Cortés de Trejo, Profesora Emérita Universidad Nacional de Salta

Compartimos lo expresado por la Prof. Cortés de Trejo, en cuanto a que: *“En la realidad actual del país y en términos generales, ambos modelos presentan fortalezas y limitaciones respecto a la legalidad, eficiencia, economía y eficacia del control que brindan. Las causas de esas falencias se deben analizar en forma interdisciplinaria y casuística: responden a cuestiones políticas, jurídicas, económicas, de personal calificado, de infraestructuras, etc. La raíz fundamental de ellas se encuentra en la falta de voluntad política de querer un buen control a todo nivel de la sociedad, pero en especial, de las autoridades gubernamentales. No de otra forma se puede explicar el desinterés y la falta de cumplimiento del expreso mandato de la Constitución Nacional sancionada en 1994, que fijaba un plazo de 180 días para reglamentar su artículo 85º referido a la Auditoría General de la Nación.”* (Cortés de Trejo, 2013).

Han transcurrido veinticuatro años desde la reforma Constitucional y su mandato no se ha cumplido, limitando los alcances y funciones de la Entidad Fiscalizadora Superior en la República Argentina.

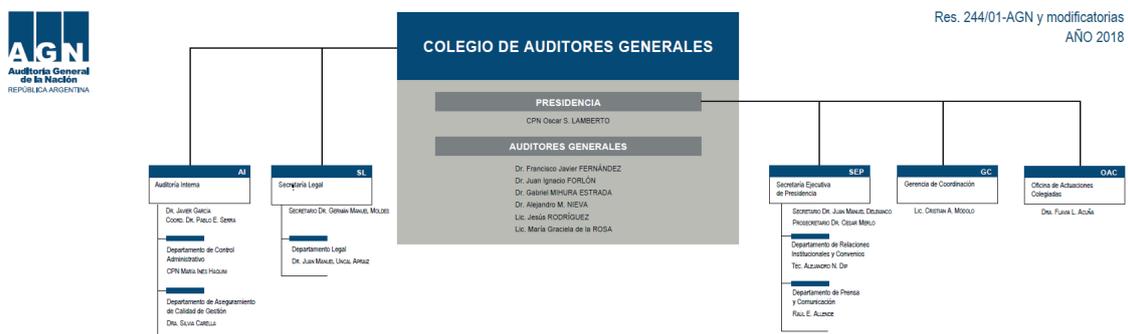
De acuerdo al artículo 118 de la Ley y en el marco del programa de acción anual de control externo la Auditoría General de la Nación, tendrá (entre otras) la función de: a) Fiscalizar el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias en relación con la utilización de los recursos del Estado, una vez dictados los actos correspondientes; b) Realizar auditorías financieras, de legalidad, de gestión, exámenes especiales de las jurisdicciones y de las entidades bajo su control, así como las evaluaciones de programas, proyectos y operaciones. Estos trabajos podrán ser realizados directamente o mediante la contratación de profesionales independientes de auditoría y d) Examinar y emitir dictámenes sobre los estados contables financieros de los organismos de la administración nacional, preparados al cierre de cada ejercicio.

Más allá de lo dispuesto en la Ley 24156 y en el artículo 85 de la Constitución Nacional, existe una ausencia en la reglamentación del artículo mencionado de la Constitución Nacional de la República Argentina (reformada en 1994) que constituye una falta muy importante del Congreso Nacional. Esta demora en la reglamentación del control externo ha generado un debate que ha imposibilitado lograr mayor efectividad en la actividad de la AGN. (Valencia Tello & Karam de Chueri, 2016).

Si se estudia el artículo de la Constitución Argentina, se puede concluir que el Control Externo en la Administración Pública en Argentina es competencia del Congreso Nacional, y la AGN está creada como un organismo de asistencia técnica, con autonomía funcional, pero carece, como ya expresó en los párrafos anteriores, para su correcto y efectivo funcionamiento de leyes reglamentarias que deben ser aprobadas por mayoría absoluta de los miembros de cada Cámara.

La Constitución Nacional, establece que la AGN estará presidida por un (1) presidente, quien deberá ser designado a propuesta del partido político de oposición con mayor número de legisladores en el Congreso, pero al día de hoy el Congreso de la Nación no ha aprobado ninguna norma que reglamente la creación y el funcionamiento de la AGN, aplicándose para el desarrollo de sus funciones lo dispuesto en la Ley 24.156 del año 1992:

## Gráfico 9. Organigrama Auditoría General de la Nación – Julio 2018



Fuente: [www.agn.gov.ar](http://www.agn.gov.ar)

Al analizar en conjunto la Ley 24156 y el artículo 85 de la Constitución Nacional, se justifica aún más la necesidad de normas complementarias que reglamenten su funcionamiento dado que, la AGN no cuenta con autonomía funcional de acuerdo con lo establecido en dicha norma fundamental, dado que es el Congreso Nacional quien establece la estructura básica, normas de funcionamiento y distribución de funciones.

En el Informe de gestión: “El control público en la Argentina. Realidades y perspectivas Cuestiones sustantivas abordadas en los informes de la Auditoría General de la Nación a lo largo de la década 2002-2012”, quien fuera Presidente de la AGN, Leandro Despouy, desarrolla una descripción precisa de las funciones y limitaciones que tiene el órgano de control externo en la República Argentina: *“Las funciones de la AGN: El ámbito de actividad de la AGN es amplio: todo el sector público nacional se encuentra bajo su esfera de control (Ley 24.156, art. 8 y Decreto reglamentario 1344/2007) y sus sucesivas reformas. Este espacio comprende: la Administración Central, los organismos descentralizados, las empresas del Estado o donde este tenga participación mayoritaria, sea en el capital o en la conformación de la voluntad social, cualquier otra organización estatal no empresaria que disponga de autonomía financiera, jurídica y/o patrimonial, las entidades públicas no estatales donde el Estado controle las decisiones, y los fondos fiduciarios integrados total o mayoritariamente con bienes y/o fondos del Estado Nacional. Sólo el Poder Judicial, en virtud de la independencia de poderes, no está bajo la égida del control de la AGN, aunque de hecho se ha incorporado a través de acuerdos.*

La AGN realiza tareas de auditoría externa en su calidad de Entidad Fiscalizadora Superior. Se trata de un trabajo esencialmente ex post, que comprende el control de legalidad y el análisis de la gestión. Sus tareas esencialmente son de dos

tipos o caracteres generales: las financieras, orientadas a emitir opinión o dictamen sobre estados contables y patrimoniales, y las de gestión, de evaluación de los actos económicos, administrativos y legales de las reparticiones, organismos, empresas y demás entes auditados en cuanto a su eficacia, eficiencia y economía.

*La tarea institucional más significativa de la AGN es la de su dictamen sobre la Cuenta de Inversión, cuyo informe se refiere ex post a la ejecución presupuestaria de cada ejercicio fiscal vencido. La Cuenta de Inversión es el reporte sobre los estados contables del sector público al cierre de cada ejercicio y la ejecución presupuestaria financiera y de metas. El dictamen de la AGN es un informe de legalidad acerca de la razonabilidad de las cuentas fiscales o, más precisamente, sobre los estados de ejecución presupuestaria de la administración nacional y sobre los estados contables de organismos descentralizados, instituciones de seguridad social, entes y empresas públicas.*

*Antes de 1992, el sistema de control del sector público descansaba en el Tribunal de Cuentas de la Nación. Para las empresas del Estado Nacional se había organizado, desde 1973, la Sindicatura General de Empresas Públicas (SIGEP), que ejercía además la función de auditoría externa.*

*El Tribunal de Cuentas contaba con potestades de intervención ex ante y podía, en el ejercicio de esa función, vetar un acto administrativo y, en el proceso posterior, reclamar a los funcionarios el resarcimiento por daños ocasionados al Estado (juicio administrativo de responsabilidad) o bien formular un cargo al funcionario "cuentadante" como responsable de fondos públicos al momento de la rendición periódica (juicio de cuentas). Esta potestad jurisdiccional no fue otorgada a la AGN en la normativa legal. Tampoco la AGN puede ser parte en los juicios que se originen a partir de las eventuales irregularidades que detecte en su trabajo de control, por cuanto no tiene para ello legitimación activa. No es necesario abundar en razones para concluir que esto implica una limitación, especialmente de eficacia, en el proceso de "rendición de cuentas". Ninguna fiscalía está mejor habilitada para proveer de prueba a los juzgados actuantes, o responder a sus pedidos de aclaraciones o ampliaciones, que el organismo que realizó la auditoría y descubrió la irregularidad. Esta limitación no surge del texto magno, y podría modificarse en oportunidad de una legislación reglamentaria de la AGN, dentro del marco de la expresión "y las demás funciones que la ley le otorgue" que establecieron los constituyentes de 1994, con el indubitable espíritu de extender sus atribuciones en la medida que lo requiera el perfeccionamiento del sistema de control del Estado (Despuy, 2012).*

Adicionalmente destaca en el Informe: *“En ningún caso el Congreso podría limitar y menos aún apropiarse de las funciones que la Constitución deposita en la AGN. Más aún, la impronta de la reforma constitucional en la AGN es de tal magnitud que impone en forma expresa el carácter obligatorio y previo del dictamen de la AGN sobre la Cuenta de Inversión –donde el Ejecutivo rinde cuentas de la ejecución del presupuesto nacional, nada menos–, al establecer que “Intervendrá necesariamente en el trámite de aprobación o rechazo de las cuentas de percepción e inversión de los fondos públicos”* (Despuy, 2012)

Estas reflexiones de quien fuera presidente de la Auditoría General de la Nación incorporadas en sus informes exponen claramente las limitaciones del órgano de control externo para cumplir las funciones, atribuciones y responsabilidad dispuestas por el artículo 85 de la Constitución Nacional.

### ***Modelos de entidades fiscalizadoras a nivel federal y provincial en la República Argentina***

En la República Argentina coexisten dos modelos de entidades fiscalizadoras en el nivel federal y provincial: las Auditorías Generales y los Tribunales de Cuentas, sin que existan normas generales que regulen aspectos mínimos sobre los controles aplicables o sobre las relaciones entre los organismos de control. Los vacíos y la falta de coherencia de los sistemas jurídicos aplicables deben provocar diversos conflictos e interpretaciones opuestas entre los diversos responsables de la gestión pública en Argentina. La naturaleza del control se relaciona con la estructura y visión del Estado, así no existe un sistema de control modelo y óptimo que pueda aplicarse a cualquier tipo de organización. (Moreno, 2014).

Se detalla la estructura por provincia, considerando que en la Ley 24156 del Sector Público Nacional, se adopta para el Sistema de Control Externo, la Auditoría General de la Nación (AGN) como órgano técnico y asesor del Congreso Nacional:

### Normativa vigente para cada Estado Provincial y Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Provincia	Tribunal de Cuentas	Auditoría General	Normativa Vigente
Buenos Aires	X		Constitución 1994-Ley Orgánica N° 10869 y modificatorias-Decreto Reglamentario. <a href="http://www.htc.gba.gov.ar/">http://www.htc.gba.gov.ar/</a>
Ciudad Autónoma de Buenos Aires		X	Constitución de 1996 – Ley N° 70 y complementarias. <a href="http://www.agcba.gov.ar/web/">http://www.agcba.gov.ar/web/</a>
Catamarca	X		Constitución 1988- Ley Orgánica N° 4621 y complementarias. <a href="http://www.tccatamarca.gob.ar/">http://www.tccatamarca.gob.ar/</a>
Chaco	X		Constitución 1994 – Ley Orgánica 4159
Chubut	X		Constitución 1994 – Ley Orgánica 71. <a href="http://tcchubut.gov.ar/">http://tcchubut.gov.ar/</a>
Córdoba	X		Constitución 2001 – Ley Orgánica N° 7630 y modificatorias. <a href="http://www.tpcordoba.gov.ar/tc/">http://www.tpcordoba.gov.ar/tc/</a>
Corrientes	X		Constitución 2007 – Ley Orgánica 3757 y modificatorias. <a href="http://tribunaldecuentas.corrientes.gob.ar/">http://tribunaldecuentas.corrientes.gob.ar/</a>
Entre Ríos	X		Constitución 2008 – Ley 5796 y modificatorias <a href="http://www.tcer.gob.ar/">http://www.tcer.gob.ar/</a>
Formosa	X		Constitución 2003 – Ley 1216 y modificatorias.
Jujuy	X		Constitución 1986 – Ley Orgánica 4376 y modificatorias <a href="http://www.tribcuentasjujuy.gob.ar/">http://www.tribcuentasjujuy.gob.ar/</a>
La Pampa	X		Constitución 1994 – Decreto/Ley 513/69 y modificatorias. <a href="http://www.tcuentaslp.gob.ar/newsitio/">http://www.tcuentaslp.gob.ar/newsitio/</a>
La Rioja	X		Constitución de 1986-1998 – Ley Orgánica N° 4628 y modificatorias
Mendoza	X		Constitución 1916, modificada 1997 – Ley Orgánica N° 1003 y modificatorias.. <a href="http://www.tribunaldecuentas.mendoza.gov.ar/">http://www.tribunaldecuentas.mendoza.gov.ar/</a>
Misiones	X		Constitución Provincial – Ley Orgánica I – N° 3 y modificatorias. <a href="https://htc.misiones.gob.ar/">https://htc.misiones.gob.ar/</a>
Neuquén	X		Constitución 2006 – Ley Orgánica N° 2141 y modificatorias. <a href="http://www.tcneuquen.gov.ar/">http://www.tcneuquen.gov.ar/</a>
Río Negro	X		Constitución 1988 – Ley Orgánica N° 2747 y modificatorias. <a href="https://tribcuentas.rionegro.gov.ar/">https://tribcuentas.rionegro.gov.ar/</a>
Salta		X	Constitución 1998 – Ley 7103 de Control No Jurisdiccional. <a href="http://www.agpsalta.gov.ar/web/">http://www.agpsalta.gov.ar/web/</a>

San Juan	X	Constitución 1986 – Ley Orgánica N° 8188 y modificatorias. <a href="http://tribunaldecuentas.sanjuan.gob.ar/">http://tribunaldecuentas.sanjuan.gob.ar/</a>
San Luis	X	Constitución 1987 – Enmienda 2006 – Ley Orgánica 5454. <a href="http://www.tribunaldecuentas.sanluis.gov.ar/bienvenidos-al-sitio-oficial-del-honorable-tribunal-de-cuentas-de-san-luis">http://www.tribunaldecuentas.sanluis.gov.ar/bienvenidos-al-sitio-oficial-del-honorable-tribunal-de-cuentas-de-san-luis</a>
Santa Cruz	X	Constitución 1998 – Ley Orgánica N° 500 y modificatorias. <a href="http://www.tcuentas.gov.ar/">http://www.tcuentas.gov.ar/</a>
Santa Fe	X	Constitución 1962 – Ley Administración Financiera y Control N° 12510 y modificatorias. <a href="https://tcpsanta-fe.gob.ar/">https://tcpsanta-fe.gob.ar/</a>
Santiago del Estero	X	Constitución 2005 – Ley orgánica N° 5792 y modificatorias. <a href="http://www.tcse.gob.ar/">http://www.tcse.gob.ar/</a>
Tierra del Fuego	X	Constitución 1991 – Ley Orgánica N° 50 y modificatorias, Ley Administración Financiera y Control N° 495. <a href="http://www.tcptdf.gob.ar/ords/f?p=WEB_TCP:LNICIO:.....">http://www.tcptdf.gob.ar/ords/f?p=WEB_TCP:LNICIO:.....</a>
Tucumán	X	Constitución 2006 – Ley Administración Financiera y Control N° 6970. <a href="http://www.tribunaldecuentas.gob.ar/">http://www.tribunaldecuentas.gob.ar/</a>

Fuente: elaboración propia

Como se desprende del detalle anteriormente expuesto, el modelo de Tribunal de Cuentas es el mayoritariamente adoptado por las jurisdicciones provinciales, solo la provincia de Salta y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires han adoptado el modelo de Auditoría General.

Cada una de las Entidades de Fiscalización Superior han adoptado diferentes criterios en cuanto a: cantidad de miembros, forma de designación, períodos de duración en el cargo, miembros, profesión, presidencia, forma de remoción, características que pueden ser verificadas en cada una de las normas que regulan su estructura, funciones y funcionamiento, como así también en los respectivos sitios web incluidos en el cuadro.

Es imprescindible desarrollar y fortalecer a las Entidades de Fiscalización Superior en el mundo en general y en la República Argentina en particular, el Dr. Leandro Despuy describe en su Informe Sectorial del Presidente de la Auditoría General de la Nación, “La Rendición de Cuentas”, número 4, en el año 2014, y otros auditores que conformaban el cuerpo de auditores, las siguientes comprobaciones, que exponen claramente algunas de las ineficiencias en el cumplimiento de sus funciones:

- *Hay un desajuste considerable entre el Presupuesto aprobado por el Congreso y efectivamente ejecutado.*
- *Las modificaciones al Presupuesto durante su ejecución no son instrumentadas por el Congreso –salvo rara excepción–, sino por el Poder Ejecutivo, principalmente a través de decretos y decisiones administrativas.*
- *El disminuido rol del Congreso ha puesto en jaque el principio republicano de control entre poderes, y ha dado lugar a una mayor discrecionalidad en la asignación de los recursos públicos.*
- *En los veintidós años desde que se sancionó la Ley 24.156, que regula el sistema presupuestario y su control, no se ha completado su instrumentación, y en la última década se han profundizado ciertos mecanismos de elusión de procesos y controles allí previstos. Tampoco se ha sancionado la adaptación de esa ley al contexto normativo de la reforma de la Constitución Nacional de 1994.*
- *La planificación es una de las tareas pendientes en la Administración Nacional, se comprueba que no hay objetivos y metas adecuados para realizar su seguimiento, lo cual, a su vez, impide evaluar la gestión, aprender de errores cometidos y realizar correcciones de rumbo.*
- *En los procesos de registro contable hay una larga serie de omisiones, errores e imprecisiones. Tanto es así que, en gran parte del período, la AGN se abstuvo de opinar sobre la Cuenta de Inversión al no poder comprobar fehacientemente la veracidad de la información contable y financiera presentada por el Poder Ejecutivo.*
- *En los últimos años, específicamente en los ejercicios correspondientes a 2011 y 2012, se agrega además que ambos informes sobre Cuenta de Inversión fueron aprobados solo por los auditores electos a propuesta del partido político gobernante, mientras que los auditores electos a propuesta de la oposición expresaron su disidencia en minoría manteniendo la abstención de opinión en el dictamen sobre Estados Contables que en años anteriores había sido unánime.*

En el año 2014, el Dr. Despouy manifiesta que estamos frente a un presupuesto que se presenta, promulga, modifica y aprueba en su ejecución por la mayoría oficialista, menoscabando una adecuada rendición de cuentas del gobierno. (Despouy, 2014).

Continúa detallando que, durante cada ejercicio, el Poder Ejecutivo modifica el Presupuesto aprobado por el Congreso que, por su frecuencia y significatividad, atentan contra el espíritu de las leyes generales que regulan la institución presupuestaria. Esta práctica se lleva a cabo año tras año mediante decretos

de necesidad y urgencia (DNU), decisiones administrativas, resoluciones y disposiciones. El Poder Ejecutivo entonces, abusa reiteradamente de estos instrumentos, que debieran ser utilizados solo como último recurso, de modo que se ha desvirtuado el control entre poderes y el Presupuesto quedó transformado en una suerte de “ficción” que encierra un nuevo esquema –más endogámico y discrecional– de distribución de los fondos públicos.

La dimensión de las modificaciones presupuestarias se aprecia al analizar la diferencia entre el crédito inicial aprobado por el Congreso y lo efectivamente gastado. Entre 2003 y 2012, la diferencia promedio entre uno y otro fue de casi 20%, con un pico en 2007, cuando el Presupuesto ejecutado se distanció 31% con respecto al aprobado (Despouy, 2014).

El estado de situación descrito por quien fuera presidente de la Auditoría General de la Nación, en su informe del año 2014, demuestra la falta de eficiencia, eficacia y oportunidad del organismo de control externo en la República Argentina.

Es importante considerar que la organización *Transparency International*<sup>14</sup>, elabora anualmente un índice, que clasifica a 180 países y territorios según los niveles percibidos de corrupción en el sector público según expertos y empresarios, utiliza una escala de 0 a 100, donde 0 es altamente corrupto y 100 es muy limpio. El ranking correspondiente al 2017 encontró que más de dos tercios de los países puntúan por debajo de 50, con un puntaje promedio de 43.

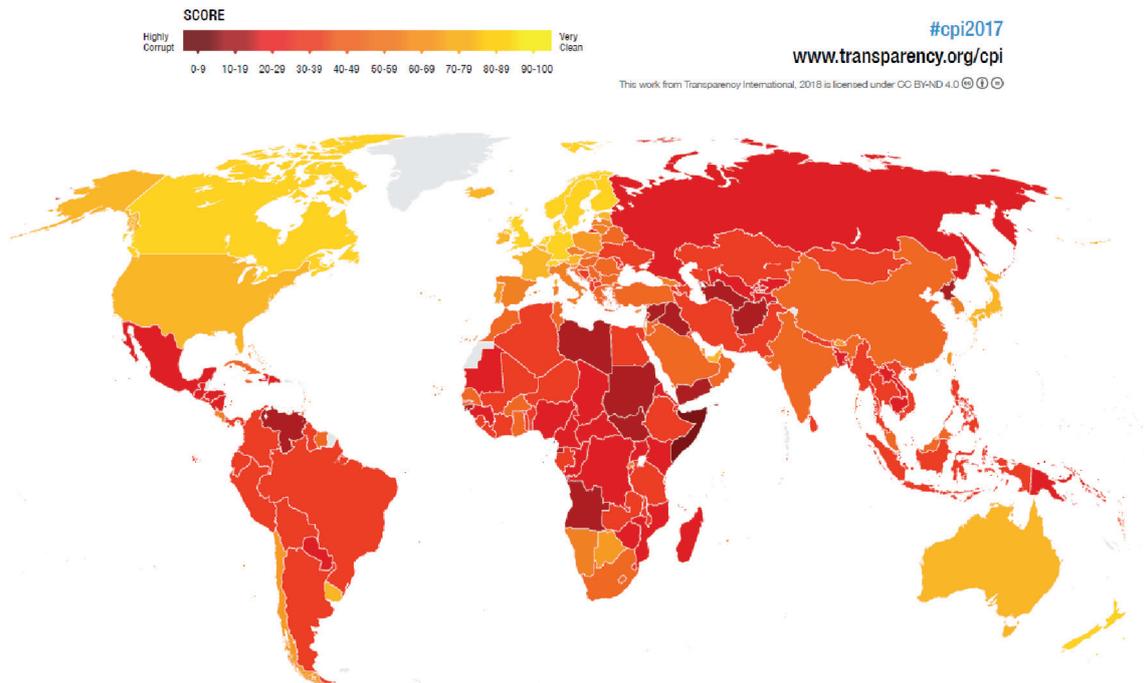
La región con mejor desempeño es Europa occidental con un puntaje promedio de 66. Las regiones con peor desempeño son África subsahariana (puntaje promedio 32) y Europa del Este y Asia Central (puntaje promedio 34).

Nuestro país se encuentra ubicado en el lugar 85 sobre 180 países, con un puntaje de 39 sobre el óptimo de 89 puntos que corresponde a Nueva Zelandia:

---

<sup>14</sup> [www.transparency.org](http://www.transparency.org): es una organización no gubernamental que promueve medidas contra crímenes corporativos y corrupción política en el ámbito internacional. Se fundó en 1993. Publica anualmente el Índice de Percepción de Corrupción, una lista corporativa de corrupción a nivel mundial. La sede se encuentra en Berlín, Alemania, pero opera en más de 70 países (según el libro de Brij Kumar, *Ethics in International Management*). Define la corrupción como el abuso del poder para beneficios privados que finalmente perjudica a todos y que depende de la integridad de las personas en una posición de autoridad.

## Gráfico 10. Corruptions Perceptions Index 2017



Fuente: [www.transparency.org](http://www.transparency.org)

Teniendo en cuenta el Índice de Percepción de Corrupción, correspondiente al 2017, los países que se encuentran con los puntajes más altos, entre 80 y 100 puntos, no exponen un único modelo de Entidad Fiscalizadora Superior (EFS). En Europa, región con el mejor desempeño promedio, se encuentran: España y Francia con modelos de Control Externo estructurado como Tribunales de Cuentas y Reino Unido con modelo de Auditoría General. En el continente americano se destacan: Estados Unidos de Norteamérica y Canadá, con 75 y 82 respectivamente.

### CONCLUSIONES

Puede inferirse que no sería el modelo sobre el cual se estructura y define el Control Externo en el Sector Público, sino el alcance de sus funciones, la capacidad de control efectivo y el compromiso real por parte de cada una de las sociedades, lo que genera mecanismos de control externo eficientes y eficaces.

Si se analizan las opiniones que, desde hace más de 20 años, anticiparon lo que ocurriría con el Control, tanto Interno como Externo, en el Sector Público se

puede confirmar la necesidad de iniciar, lo antes posible, un camino que permita optimizar los mecanismos de control en el Sector Público Argentino, solo como un detalle de algunas opiniones relevantes, pueden mencionarse:

- a) Dr. Cayetano Antonio LICCIARDO: en diciembre de 1992 el Dr. Licciardo elabora un trabajo que fue publicado por la Cátedra de Contabilidad Pública de la Universidad de Salta titulado “Análisis Crítico de la Ley de Administración Financiera y de Control del Sector Público Nacional”, destaca que la sustitución del Tribunal de Cuentas por la Auditoría General de la Nación ha generado dos consecuencias trascendentes: se elimina la función jurisdiccional quedando derogado el sistema para la determinación de las responsabilidades, pilar básico para las garantías objetivas en el orden de los derechos ciudadanos; por otro lado se elimina la “intervención previa” y consecuentemente la “observación legal”, ello significa que en lo sucesivo las transgresiones a disposiciones legales o reglamentarias quedarán sin control hasta el análisis posterior del acto.
- b) Dr. Oscar Juan COLLAZO: en 1994 publica su trabajo denominado “Ley 24156, la administración financiera y los sistemas de control del sector público nacional, análisis y crítica”, destaca que no impone en el control interno la “intervención previa” para que exista un sistema de garantía que evite incurrir en responsabilidades derivadas de la tramitación en la ejecución de sus actos. La asignación de funciones de control externo y posterior a la Auditoría General de la Nación interrumpe la cadena de control que existía (con el Tribunal de Cuentas), lo que implicaba el seguimiento de todas las instancias de la gestión lo que ponía en evidencia errores y transgresiones desde su origen previendo así su consolidación.

Es importante destacar que, en su opinión, el control externo así estructurado otorga preponderancia al sistema de auditoría, pero la función de control en la función pública debería referirse más al ejercicio del poder que a la precisión de los registros y resultados.

Con relación al Control Externo, la normativa vigente ha demostrado enfocarse más en aspectos instrumentales por sobre los objetivos fundamentales de la Hacienda Pública que siempre deben tener su norte en velar por la correcta administración y aplicación de los recursos del Estado. Debe partirse del concepto fundamental que el control en la Hacienda Pública es una función y no un mero procedimiento.

La eliminación de las funciones jurisdiccionales y la intervención previa en los actos administrativos en la gestión pública, han demostrado generar un importante incremento de actos de corrupción, que no han tenido la sanción correspondiente.

La ley 24156 ha eliminado el tratamiento de la responsabilidad civil en el cumplimiento de funciones administrativas, incrementando las transgresiones a las normas vigentes y la impunidad de las mismas. Al respecto destacaba el Dr. Collazo: la ley genera un vacío en materia de responsabilidades, desaparecen las funciones jurisdiccionales del Tribunal de Cuentas que permitían en tiempo y forma y a través de un cargo, que el afectado debía cumplir en término perentorio, el debido y rápido resarcimiento del perjuicio causado.

Es imprescindible a efectos de revertir el estado de situación actual, adoptar medidas que impliquen: a) mejorar los mecanismos de control en el Sector Público, b) el acceso a información pública, y c), la inmediata sanción de normativa reglamentaria de la Constitución Nacional que permita garantizar el cumplimiento óptimo de las funciones del Ente de Fiscalización Superior en la República Argentina: Auditoría General de la Nación, el respeto a la división de poderes por parte del poder administrador: Poder Ejecutivo Nacional, y el cumplimiento del ciclo presupuestario en un marco de máximo respeto a las normas: Constitución Nacional, Ley 24156 de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional, situación que dista mucho de ser una realidad en el Sector Público Nacional de la República Argentina.

Es fundamental entonces, considerar que el control en la Hacienda Pública:

- a) es de naturaleza política, lo que implica reafirmar la función de control como indelegable del Estado, profundizando el estudio de una Teoría del Control.
- b) al control público se lo ha entendido más como un procedimiento que como una función, lo que impide superar el estado de situación actual, debe ubicarse al Control como función indelegable del Estado y presente en el desarrollo de los actos de administración.
- c) debe contener necesariamente, la institución de la jurisdicción contable, que permita el juzgamiento de las cuentas y de la responsabilidad, dado el carácter dependiente de la Hacienda Pública.
- d) El costo en la hacienda pública es consecuencia de una decisión política, mientras que en la privada surge de relaciones de rentabilidad.

## Bibliografía

- Anaya Ríos, J., & Anaya Ríos, M. (2016). Los Modelos de Control Externo de la fiscalización. Inglaterra y Francia como referentes en México. *El Cotidiano - Universidad Autónoma Metropolitana Unidad Azcapotzalco*, 88-94.
- Aragón Reyes, M. (2017). *Estudios sobre el Parlamento*. Ciudad de México: UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas: Cámara de Diputados, LXIII, Legislatura 2017, Colección Temas de Democracia y Parlamento,.
- Atchabahian, A. (2008). *Régimen Jurídico de la Gestión y del Control en la Hacienda Pública*. Buenos Aires: La Ley.
- Balls, H. (1962). The Public Accounts Committee. *Fourteenth Annual Conference of The Institute of Public Administration of Canada*, 15-34.
- Banco Mundial, & OCCEFS. (2008). Cálculo del Índice del estado de la Rendición de Cuentas de las Finanzas Públicas por país miembro de la OCCES, con base en los indicadores de rendición de cuentas y la metodología para su construcción. *Proyecto: "Fortalecimiento de los sistemas institucionales de rendición de cuentas a través de las Entidades de Fiscalización Superior"*, 167.
- Boughton, J., & Bradford, C. (2007). Global Governance: New Players, New Rules- Why the 20th-century model needs a makeover. *Finance & Development*, 10-14.
- CECyT-FACPCE, C. d. (2008). *Informe Área Auditoría N° 5 - Manual de Auditoría*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires.
- Chubb, B. (1952). The Control of Public Expenditure: Financial Committees of the House of Commons. *The Academy of Political Science*, 450-452.
- Cortés de Trejo, L. (2013). Desafíos futuros para los organismos de control externo. *XXX Simposio Nacional de Profesores Universitarios de Contabilidad Pública*, 1-17.
- Despouy, L. (2014). La Rendición de Cuentas del Estado. *Informe sectorial del Presidente de la Auditoría General de la Nación*, 1-90.
- Despuy, L. (2012). EL Control Público en la Argentina, realidades y perspectivas. *Informe del presidente de la Auditoría General de la Nación (AGN)*, 1-206.
- Ivanega, M. M. (2003). *Mecanismos de control y argumentaciones de responsabilidad*. Buenos Aires: Ábaco.
- Licciardo, C. (1992). Análisis Crítico de la Ley de Administración Financiera y de Control del Sector Público Nacional. *Academia Nacional de Ciencias Económicas*, Volumen XXXVII.
- López Hernández, A. M., & Ortiz Rodríguez, D. (2004). Los Indicadores de Gestión y el Control de Eficiencia del Sector Público. *Revista Española de Control Externo*, 189-220.
- Montesinos Julve, V. (2003). Panorama actual de la contabilidad pública: Análi-

- sis de la situación española dentro de su entorno. *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 159-185.
- Moreno, S. (2014). *Control Público y Gubernamental*. Buenos Aires: Osmar D. Bu-yatti - Librería Editorial.
- NAO, N. A. (2017). National Audit Office Annual Report and Accounts 2016-17. *NATIONAL AUDIT OFFICE*.
- Normanton, E. (1996). *The Accountability and Audit of Governments A Comparative Study*. Manchester: Manchester University Press.
- Pérez Royo, J. (1984). Jefatura del Estado y Democracia Parlamentaria. *Revista de Estudios Políticos Nueva Época*, 1-22.
- Pontones Rosa, C., Pérez Morote, R., & González Giménez, R. (2012). Análisis de los efectos derivados de la aplicación de regímenes de Auditoría Operativa externa en el Reino Unido la experiencia de la Comprehensive Performance Assessment y de la Comprehensive Area Assessment. *Auditoría Pública*, 55-70.
- Schafrik, F. H. (2012). La creación de la Auditoría General de la Nación y su incidencia en el mejoramiento externo del presupuesto. *Eudeba- Editorial Universitaria de Buenos Aires - Facultad de Derecho UBA*.
- Valencia Tello, D., & Karam de Chueri, V. (2016). Accountability, rendición de cuentas y controles a la administración. ¿Cómo funcionan en Argentina según el ordenamiento jurídico vigente? *Revista Opinión Jurídica Universidad de Medellín*, 165-185.
- Vallès Vives, F. (2002). *Control externo del gasto público y Estado constitucional*. Obtenido de <https://ddd.uab.cat/record/38183>

## ANEXO I

Programa Estado de la Nación en Desarrollo Humano Sostenible

Organización Centroamericana y del Caribe de  
Entidades Fiscalizadoras Superiores (OCCEFS)  
Banco Mundial

Cálculo del Índice del estado de la Rendición de Cuentas de las finanzas  
públicas por país miembro de la OCCEFS, con base en los indicadores  
de rendición de cuentas y la metodología para su construcción

Proyecto

“Fortalecimiento de los sistemas institucionales de rendición de cuentas a través de  
las Entidades de Fiscalización Superior”

Octubre 2008

### Procedimiento de cálculo de las calificaciones de las dimensiones de Rendición de Cuentas.

Los dos aspectos esenciales de las calificaciones de los indicadores de rendición de cuentas son los siguientes:

1. El número de indicadores por categoría de dimensión de la rendición de cuentas de las finanzas públicas;
2. El procedimiento a seguir de agregación de las calificaciones por categoría de dimensión y las ponderaciones de esos indicadores.

En cuanto a los indicadores se resumen de la siguiente forma:

Instrumentos	Nº dimensiones para cada instrumento	Nº indicadores incorporados en las dimensiones
Capacidades legales, institucionales y presupuestarias de las EFS	6	22
Capacidad de seguimiento y de análisis de la EFS en temas sensibles de las finanzas públicas	2	7
Rendición de cuentas horizontal	6	11
Rendición de cuentas vertical	3	8
<b>Total</b>	<b>17</b> (una no se cuantifica; es solo informativa)	<b>48</b> (7 no se cuantifican; son informativas)

Como puede observarse, el mayor número de indicadores se localiza en el análisis de las características legales, institucionales y presupuestarias de las EFS (un total de 22 indicadores). Esto se hizo así pues se deseaba precisar las condiciones en que se desarrollan cada una de las EFS en los países y sus características particulares. Se partió del supuesto que el diseño y la aplicación de los indicadores de rendición de cuentas deben considerar en forma clara y precisa los marcos jurídicos relativos a los instrumentos de la rendición de cuentas en los países. Esto, por otra parte, no debe significar que las EFS con sus marcos jurídicos actuales puedan y deban mejorar sus actuaciones en el desarrollo de mecanismos de rendición de cuentas de las finanzas públicas de los gobiernos centrales.

Adicionalmente, como resultado del taller realizado el 18 de abril del 2008 en Costa Rica sobre la rendición de cuentas quedó muy claro que los marcos jurídicos no solo son distintos sino muy complejos, lo que implica que no se puedan ignorar ciertos elementos que se consideran esenciales en relación con el sistema de rendición de cuentas de los países. En relación con el procedimiento de cálculo de las calificaciones por indicador y por categoría de dimensión de la rendición de cuentas y de las ponderaciones de esos indicadores y dimensiones, se aplicaron los siguientes pasos:

- Primero, se aplicó los procedimientos de cálculo para todos los indicadores de conformidad con las reglas establecidas a los consultores inicialmente, quienes, en el portal de Internet destinado a tal efecto, tuvieron que introducir los datos.
- En total se identificaron 48 indicadores de rendición de cuentas distribuidos entre 17 dimensiones. No obstante, para los efectos de cálculo, fueron 41 indicadores los tomados en cuenta para el procedimiento de cálculo en 16 dimensiones de rendición de cuentas, aunque, como se verá más adelante, en algunos casos, según fuera el país, la información disponible no permitió calcular todos estos datos. Además, como ya se había explicado, los resultados en el índice por país no son comparativos, debido a la diferencia normativa de rendición de cuentas que existe entre ellos, aspecto que ya quedó demostrado en los informes previos.
- Luego se dio la calificación de cada una de las dimensiones, a partir de un promedio simple de cada uno de los indicadores referidos a preguntas concretas y que están considerados en cada dimensión.
- Cada pregunta o variable contenía el procedimiento para asignar un tipo de calificación, los más usados fueron:
  1. un valor de 100, 75, 50, 25 y 0, según se presenten ciertas condiciones;

2. un sí o un no dependiendo si se presenta o no cierta condición.
3. Una respuesta también puede tener una calificación:
  - a. 9= NA (no aplica);
  - b. 8= ND (no disponible);
  - c. 7= NR (otro tipo de respuesta no prevista).

Esta propuesta de dimensiones e indicadores de rendición de cuentas para las EFS de Centroamérica, Panamá y República Dominicana se expuso, discutió y analizó en el taller realizado en San José el 18 de abril de 2008, con la participación de los consultores nacionales y funcionarios de algunas de las EFS.

En resumen, este producto presenta la propuesta y aplicación de indicadores de rendición de cuentas de las finanzas públicas para los países miembros de la OCCEFS (al menos dos años seguidos), acorde con su marco normativo, con el fin de facilitar la fiscalización superior de la hacienda pública.

© 2019 por los autores; licencia otorgada a la Revista CEA. Este artículo es de acceso abierto y distribuido bajo los términos y condiciones de una licencia Atribución-No Comercial 4.0 Internacional (CC BY-NC 4.0) de Creative Commons. Para ver una copia de esta licencia, visite <https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4>