

María Estela Moreno

EL ANFIBIO

*La Auditoría  
Gubernamental  
Contemporánea*

ENTRE LA TEORÍA y LA REALIDAD.

ACCOUNTABILITY y NUEVOS MODELOS  
DE CONTROL GUBERNAMENTAL  
PRÁCTICAS GENERALMENTE ACEPTADAS

***Osmar D. Buyatti***  
LIBRERÍA EDITORIAL

CDD María Estela Moreno  
352.43 Auditoría Gubernamental Contemporánea.  
Entre la teoría y la realidad.  
1a. ed. - Buenos Aires:  
Osmar D. Buyatti - Librería Editorial, 2014.  
112 p. ; 22,5 x 15,5 cm.

ISBN 978-987-716-021-5

1. Cooperativas. 2. Administración. 3. Impuestos. I. Título

© 2014 by **Osmar D. Buyatti**

Viamonte 1509 (C1055ABC) Buenos Aires - Argentina

Tel:(fax) (54-11) 4371-2512/4812-5492/4811-6173

[HTTP://www.osmarbuyatti.com](http://www.osmarbuyatti.com)

e-mail: [libros@osmarbuyatti.com](mailto:libros@osmarbuyatti.com)

Diseño de tapa: AIS

Composición y armado: Andrés I. Silva - Jonathan M. Lavaise

Edición: Septiembre 2014

Hecho el depósito que marca la Ley 11.723

Reservado todos los derechos de la presente edición para todos los países. Este libro no se podrá reproducir total o parcialmente por ningún método gráfico, electrónico, mecánico o cualquier otro, incluyendo sistemas de fotocopia y duplicación, registro magnetofónico o de alimentación de datos, sin expreso consentimiento de la editorial. Su infracción está penada por las leyes 11.723 y 25.446.

Tirada: 500 ejemplares

**I.S.B.N. 978-987-716-021-5**

IMPRESO EN ARGENTINA

PRINTED IN ARGENTINA

Se terminó de imprimir en el mes de Septiembre de 2014, en los Gráfica **Su Impres Stella Maris Navarro**, Tucumán 1480, Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

*A mis tres razones de vivir: Borito, Juju y Fede.*



## AGRADECIMIENTOS

- ☆ A Osmar D. Buyatti por el voto de confianza.
- ☆ A Carles Ramió Matas por la generosidad de permitirme titular este libro con una idea suya.
- ☆ A Guillermo Schweinheim que siempre insistió para que empiece a “escribir”.
- ☆ A mi Equipo de consultoría y auditoría que siempre me inspiran, acompañan y respaldan en cada aventura.
- ☆ A Marcelo Cavarozzi e Ismael Crespo, que dirigiendo mis investigaciones de posgrado, y con una generosidad intelectual inmensa, me ayudaron a fortalecer mi formación.
- ☆ A Fernando Salazar; sin él imposible.
- ☆ A mi mamá y a mi papá, que sólo ellos pudieron incorporar en mí este amor por la superación permanente.
- ☆ A Lidia Moroni, mi siempre coach.
- ☆ A Guille, que fue quién, sin querer, me metió en ésto.
- ☆ A Belén Colamarino, que está en proceso de ser un anfibio.

Entre la Teoría y la Realidad.

---

## PROLOGO

El libro “El Anfibio. La Auditoría Gubernamental Contemporánea entre la teoría y la realidad” de María Estela Moreno viene a cumplir con creces cierto ideario formado hace algunos años sobre cómo debía formarse de modo integral a un auditor gubernamental. Dicho ideario suponía que todo auditor público en un sistema democrático debía reunir un conjunto de competencias intelectuales, teóricas, reflexivas, valorativas, profesionales y técnicas. Suponíamos que todo buen auditor gubernamental debía poner conectar su actividad con una reflexión conceptual sobre la relación entre sistema democrático y organismos de control. Entre la evolución de los patrones de configuración de las administraciones públicas y la evolución de las instituciones gubernamentales y las técnicas de auditoría gubernamental. Suponíamos que además de defender los principios profesionales y morales de independencia del auditor generalmente aceptados, debía tener un espíritu doctrinario y una actitud práctica que lo vinculara con cuestiones de filosofía política democrática y de compromiso práctico con una administración pública al servicio del ciudadano y de la igualdad de derechos.

También creíamos que el auditor gubernamental moderno tenía que poseer un conocimiento amplio de las normas técnicas, doctrinas y metodologías de auditoría gubernamental más modernas, en perspectiva internacional y comparada. Y que para ello, debía desarrollarse capacidades de autoformación permanente y de investigación (de base científica) que le permitieran estar siempre al día y tener una actitud orientado por la crítica y la puesta a prueba de los supuestos de la profesión. Y que esta actitud debía ser acompañada con una importante formación interdisciplinaria y práctica.

Y precisamente María Estela Moreno ha logrado demostrar en este libro que dicho ideario es posible. No solo el libro nos ofrece una síntesis entre la norma técnica y la práctica profesional, sobre los lineamientos de auditoría pública generalmente aceptados, cuando trata las cuestiones relativas al relevamiento de los entes, la planificación y la ejecución de la auditoría y la ela-

boración de informes. También nos muestra un modo de poner a prueba, para el contexto argentino, los principios generalmente aceptados de auditoría de gestión. Y ello lo hace regalándonos una síntesis de la investigación realizada para la elaboración de su tesis de Magíster en Auditoría Gubernamental

Finalmente, el libro nos deleita, al principio del mismo, con la personalísima síntesis que María Estela Moreno ha realizado sobre las cuestiones de la responsabilización y la obligación de rendir cuentas por resultados de los gobernantes y administradores públicos en la democracia contemporánea. Allí, nos ofrece del modo más actualizado todo el debate de los últimos veinte años tanto en la teoría política como en la teoría administrativa.

El libro muestra que un auditor debe ser un “anfibia”, recorriendo al mismo tiempo la teoría, la filosofía, la norma técnica, la investigación y la práctica.

Es para mí, en tanto Director de la Maestría en Auditoría Gubernamental de la Universidad Nacional de General San Martín, un verdadero orgullo prologar este libro. Nunca se me hubiera ocurrido pensar que estaba formando “anfibia”. Si es ese es el concepto que generosamente Carles Ramió Matas le permitió utilizar a María Estela, solo espero que este texto contribuya a formar muchos más auditores gubernamentales de esta especie.

No tengo dudas, que el libro cumplirá con cubrir muchas de las vacancias editoriales que tenemos en nuestra disciplina. En los próximos años docentes, investigadores y estudiantes, disfrutaran del enorme conocimiento expresado aquí. Apúrense a comprarlo, antes que se agote.

*Guillermo F. F. Schweinheim*



## PALABRAS DE LA AUTORA

La **Auditoría** tiene unas reglas científicas y técnicas (las reglas A), un cuerpo de doctrina perfectamente definido y sofisticado.

Pero existen también las reglas B, el día a día del auditor está condicionado por las reglas B, que entroncan con eso que se llama “politiquería”, “mano izquierda”, “gramática parda” y, en el lenguaje parlamentario, “malear la perdiz”.

La primera regla B dice así: “A veces conviene levantar sólo la punta del velo”.

La segunda regla B es todavía más prudente. Según ella, “a veces conviene escarmentar a los descuidados y a los tontos”.

La tercera regla B, tan humanista como las anteriores, puntualiza: “Sólo los auditores verdaderamente independientes no escriben al dictado de quien los contrata”.

Como el origen del dinero no cuenta, muchos individuos bien preparados, que podrían dedicarse a actividades productivas, se dedican a la ingeniería picaresca (el arte de construir fraudes y fabricar tinglados inútiles) (Ballesteros, 1991:9).

Entre la Teoría y la Realidad.

---

# ÍNDICE

Agradecimientos .....	7
Prólogo .....	9
Introducción .....	13

## **CAPÍTULO I ACCOUNTABILITY Y NUEVOS MODELOS DE CONTROL GUBERNAMENTAL.**

El rol de los auditores gubernamentales .....	27
---	----

## **CAPÍTULO II PRÁCTICAS GENERALMENTE ACEPTADAS**

Las buenas prácticas .....	44
Fase de Relevamiento .....	45
Fase de Operación .....	58
Las opiniones de los expertos .....	61

## **CAPÍTULO III RECOMENDACIONES DE ACTUACIÓN: INSTRUCCIONES DE AUDITORIA**

Fase I: Relevamiento y Planificación .....	70
Fase II: Ejecución .....	83
<i>Editorial Osmar D. Buyatti</i> .....	13

Fase III: Informe .....	91
Fase IV: Seguimiento .....	98

**CAPÍTULO IV  
CONCLUSIONES**

Conclusiones .....	101
Bibliografía .....	105

# INTRODUCCIÓN

*El deseo simultáneo por efectividad decisoria y por control  
es tan racional como contradictorio  
(O'Donnell, 2000).*

La mayoría de los autores son como anfibios: personas que desarrollan su carrera profesional en el mundo universitario de carácter líquido (y teórico) y en el mundo terrenal (y real) de la dirección y gestión pública (Ramió, 2009:13). Nosotros, los auditores gubernamentales, debemos ser anfibios, buscando equilibrar nuestra sapiencia técnica con la comprensión realista de nuestro objeto de estudio: la administración pública.

Este libro busca dar luz sobre algunas dificultades que encontramos en ese camino, intentando situarnos en discusiones teóricas de actualidad, pero denotando las particularidades propias de los procesos que examinamos, sus cambios y vicisitudes, y la importancia de la construcción de criterios razonables para auditar. Se inicia presentando la discusión paradigmática actual de modelos de auditoría gubernamental, actualizando el estado del arte de la discusión; y clarificando conceptualmente de forma debida qué entendemos por este fenómeno de accountability. Seguidamente, el libro presenta discusiones sobre los roles que hay que asumir en estas cuestiones, y el papel que nos toca representar como auditores gubernamentales; tras lo cual se presentan algunas prácticas generalmente aceptadas para afrontar al modelo de auditoría por desempeño que se defiende desde estas líneas. Finalmente, se presentan metodologías de abordaje de auditoría integral, y se dejan planteadas las cuestiones sobre las que se debe seguir investigando y discutiendo en este cambio de la administración y su control.

Los auditores gubernamentales que se paralicen en la discusión sobre formalismos y teorías corren el riesgo de que su trabajo no redunde en ningún beneficio para el fortalecimiento del Estado. Desde estas líneas se aboga por trabajar en un esquema de control que fortalezca la accountability de los fun-

cionarios públicos, y por ende, a la democracia como régimen. Lo primero que debemos preguntarnos entonces es qué controlamos y con qué objetivo. Está claro que los objetivos de la búsqueda del bien común que tiene el Estado resultan abstractos y muchas veces difíciles de valorar, por lo que la confección de los estándares para realizar el control resulta un verdadero desafío; pero lo que no hay que perder de vista es la finalidad de la labor del auditor gubernamental, ya que si nos circunscribimos a las constataciones formales, no estaremos adicionando valor al desempeño de las instituciones gubernamentales, haciendo de nuestra labor un procedimiento formal.

Este libro presenta discusiones y posiciones que en Argentina están fuertemente en disputa, el punto de partida es que estos temas estén en la agenda de los órganos de control, para pensarse, y de ser necesario, refundarse. Es importante recalcar aquí, que nuestra experiencia está basada en la labor de auditoría gubernamental, nada de lo expuesto aquí es pura teoría, sino que son problemas y situaciones a los que nos hemos enfrentado como auditores gubernamentales. Asimismo, estos temas no están escritos en el estado del arte de la cuestión, poco podremos referenciar para seguir el hilo conductor de estas argumentaciones, más que sistematizar nociones y prácticas de diversas fuentes, que construyen un esquema de funcionamiento que se considera viable para la mejor realización de las tareas de auditoría; por lo cual se entiende que resulta verdaderamente un aporte significativo este texto, ya que pone en papel las preocupaciones que los auditores tenemos hoy para llevar adelante nuestro trabajo con parámetros aceptables de eficiencia, eficacia y economía, cuestión que permanentemente le reclamamos a nuestros auditados, y que pocas veces reflexionamos a nuestro respecto.

Espero que sirvan estas líneas para instalar una discusión que nos debemos los auditores, y que les brinde herramientas y estrategias de abordaje a mis colegas.