



**UNIVERSIDAD NACIONAL DE  
MISIONES**

**Facultad de Ciencias Económicas**



**ESPECIALIZACIÓN EN: Contabilidad Superior y Auditoría**

**TESIS**

**TESIS**

**TÍTULO: Auditoria forense en el sector público**

**TESISTA: Blohse, Estela L.**

**DIRECTOR Y/O TUTOR: Barbaro, Juan C.**

**Lugar y Fecha: Posadas, 07 de diciembre de 2012**

### *Agradecimientos*

*A mis pequeños hijos Gabriela y Nicolás por contribuir día a día con su paciencia, madurez y comprensión, a pesar de su temprana edad, con mi solidificación profesional.*

INTRODUCCION	1
DESARROLLO	2
Introducción a la Auditoría Forense.....	2
¿Qué es el fraude?.....	5
Tipos de Fraude.....	7
¿Cuales son las conductas que inciden en un alto riesgo de Fraude?.....	8
El Auditor Forense.....	10
Mercado de la Auditoria Forense.....	12
Proceso de Auditoria Forense.....	13
Evaluación de Riesgos.....	13
Etapas del Proceso de Auditoria Forense.....	16
La Administración Municipal.....	18
El Tribunal de Cuentas.....	20
El Contador Municipal.....	23
La Fiscalía.....	25
El Inadvertido pero Crucial rol del Concejo Deliberante.....	26
CONCLUSIONES	32

# INTRODUCCION

Mediante incursiones en el estudio “teórico” de la Auditoría Forense como un proceso que tiene como principal objetivo la detección y prevención del fraude financiero y visualizando en lo empírico la falta de una auditoría de gestión profesional, audaz y objetiva en determinados estamentos de la Administración Pública, lo que representa un alejamiento de la posibilidad de implementación de una auditoría del fraude, pretende este trabajo aportar elementos que contribuyan a mejorar los procesos de ejecución del gasto en la Administración Pública y a transparentar el manejo de recursos en la misma.

Dada la amplitud de este universo y la multiplicidad de normativa y regulaciones que afectan el sector público, este análisis se circunscribirá puntualmente a la administración municipal en municipios de la Provincia de Misiones.-

Pretendo abordar el tema resaltando la inmensurable responsabilidad que significa para los ejecutores financieros la protección del erario público.-

# DESARROLLO

## Introducción a la Auditoría Forense

La Auditoría Forense consiste en un tipo de Auditoría Especial, que contiene un objetivo específico y distinto a la Auditoría Financiera tradicional. Ésta última es la única normada, y tiene como resultado final, un informe emitido por el profesional actuante, donde emite opinión acerca de la razonabilidad de la información incluida en los Estados Contables del ente Auditado. Pero no tiene como objetivo detectar fraude. Si lo detectara solo deberá informar acerca de la incidencia de éstos, en la información financiera expuesta, pero no trabaja para profundizar y prevenir la comisión de actos fraudulentos.

El término “forense” proviene del latín “forensis” que significa “público y manifiesto” o “perteneciente al foro”; a su vez “forensis” se deriva de “forum”, que significa “foro”, “plaza pública”, “plaza de mercado” o “lugar al aire libre”.

Antiguamente en Roma y en otras ciudades del Imperio Romano las asambleas públicas, las transacciones comerciales y las actividades políticas se realizaban en la plaza principal. En dichos foros (plazas) también se trataban los negocios públicos y se concretaban los juicios; por ello cuando una profesión sirve de soporte, asesoría o apoyo a la justicia para que se juzgue la existencia de un delito, se lo denomina forense, tal es el caso de las siguientes disciplinas: medicina, psicología, grafología, biología, genética, auditoría y otras.

La Auditoría Forense por su parte es aquella que se desarrolla con el objeto de prevenir y detectar el fraude financiero. Una vez detectado el fraude, deberá profundizar su investigación. En ciertos casos, esa investigación es obligatoria y por lo general el trabajo del auditor es puesto a disposición de la justicia.

Podemos entonces definirla, en términos contables, como la ciencia que permite reunir y presentar la información financiera, contable, legal, administrativa e impositiva, para que sea aceptada por una corte o un juez en contra de los perpetradores de un crimen económico.<sup>1</sup>

Numerosas fueron las cuestiones que llevaron a esta disciplina a ganar espacio e importancia en la modernidad. La aparición de nuevos conceptos, como lo son el supuesto de “empresa en marcha” y el concepto de “buena fe” en los negocios, pusieron en evidencia la insuficiencia de la Auditoría Financiera tradicional, para analizar estos factores. Los casos reales que se suscitaron en los últimos años, de mega empresas vaciadas con Balances aparentemente perfectos, presentaron la necesidad de ir más allá en el trabajo y lograr la detección y la prevención de actos fraudulentos.

Entonces el trabajo de la Auditoría Forense comprende mínimamente el análisis y la cuantificación de las pérdidas, la investigación y recolección de evidencia, la mediación, el arbitraje y el testimonio.

Es requisito del Auditor forense, una buena actitud para investigar más allá de la información expuesta en los Estados Contables, manejando la realidad económica que se presente en el momento, y la capacidad de explicar y transmitir de manera clara cuando se lo requiera algún tribunal actuante.

Podríamos decir entonces que la Auditoría Forense es aquella que tiene como principal propósito la prevención y detección del fraude financiero. No obstante la tarea del Auditor será llegar a obtener los indicios de responsabilidad penal y obtener evidencia del fraude, ya que será la justicia la que dictamine si el fraude existió o no. Estará orientada retrospectivamente respecto del fraude

---

<sup>1</sup> CANO, Miguel y LUGO, Danilo; “Auditoría Forense en la Investigación Criminal del Lavado de Dinero y Activos”, Ecoe Ediciones-, Bogota - Colombia; 2005.

financiero auditado y prospectivamente en su carácter preventivo. Debería poder implementar controles preventivos que permitan detectar y corregir lo que fuere necesario para evitar la comisión de futuros fraudes.

El Auditor deberá aplicar todas las normas que hagan al caso, ya sea legislación contable, penal, etc, y su trabajo estará encarado de forma tal de combatir la corrupción financiera, pública y privada.

Si bien el Auditor Forense debe tener características especiales en su formación y en su carácter, será necesario que cuente con un equipo de personas en las diversas áreas, ya que el trabajo es eminentemente multidisciplinario. Así se requerirá que abogados, ingenieros, investigadores, especialistas colaboren en la labor de Auditoria.

Es menester que este tipo de Auditoría sea aplicada no sólo en el sector privado sino también en el ámbito del sector público, a efectos de detectar fraudes, sirviendo de apoyo a la auditoria gubernamental, en la detección de ilícitos como es el enriquecimiento, el cohecho, el soborno o la malversación de fondos, entre otros.

Y es en este punto en el que nos encontramos con una real falta de conciencia en aquellos actores a quienes les compete el análisis y la auditoría de gestión de la administración que efectúe el estamento ejecutivo en la administración municipal en Municipios de la Provincia de Misiones.-

## ¿Qué es el fraude?

El fraude puede ser definido como la realización de cualquier acto ilegal caracterizado por engaño, ocultación o violación de la confianza. No requiere violencia ni fuerza física, sino que basta con ser hechos por individuos u organizaciones con el objeto de obtener dinero, bienes o servicios, evitar pagos o pérdidas de servicios o para asegurarse ventajas personales o de negocios.<sup>2</sup>

Según la Norma Internacional de Auditoría (NIA) el fraude consiste en un acto intencional por uno o más individuos dentro de la administración, empleados o terceras partes, el cual da como resultado una representación errónea de los estados financieros.<sup>3</sup>

Algunos ejemplos de fraude son los siguientes:

- ❖ Defraudación en materia de impuestos.
- ❖ Ocultación de Deudas.
- ❖ Sobrevaloración de Activos o subvaluación de Pasivos.
- ❖ Ganancias ficticias.
- ❖ Lavado de Dinero y Activos.
- ❖ Apropiación indebida de efectivo u otros activos.
- ❖ Alteración de registros.
- ❖ Retraso de depósitos en las recaudaciones de un ente.
- ❖ Inclusión de transacciones inexistentes.

---

<sup>2</sup> Instituto de Auditores Internos – IAI; NEPAI; Glosario

<sup>3</sup> Norma Internacional de Auditoría – NIA; Glosario



El fraude involucra por lo general tres elementos:

- ❖ Un motivo, o incentivo: que se utilizará como justificación del acto, como puede ser, la de alcanzar determinadas metas u objetivos económicos, etc.
- ❖ Una Oportunidad que se detecta: donde el entorno es favorable a la comisión del acto ilícito y el actor tiene el acceso y el tiempo para poder realizarlo.
- ❖ Racionalización: El actor se convence a si mismo de que tiene razones que justifican el hecho.

## Tipos de Fraude

El fraude financiero, consiste en la distorsión de la información financiera presentada, a efectos de causar un perjuicio a terceros.

Pudiendo ser de tipo Corporativo, donde lo comete un grupo de personas, para perjudicar a los usuarios de la información financiera. Presentando información errónea para aparentar una fortaleza o una debilidad financiera. Se puede materializar a través de la alta gerencia en una empresa del sector privado o bien a través de varios funcionarios que conformen el Departamento Ejecutivo en un organismo Público.

O bien puede tratarse de un fraude Laboral, donde el acto es cometido por los dependientes de la empresa u organismo, con el objeto de lograr un beneficio personal a costa de perjudicar al ente.

Un ejemplo de actos de esta naturaleza, tanto en el sector privado como en el público, es la obtención de bienes con sobrepuestos, generalmente en complicidad de los proveedores, obteniendo beneficios de las diferencias con los precios reales.

## ¿Cuales son las conductas que inciden en un alto riesgo de Fraude?

En su trabajo el Auditor debería tener la audacia de palpar las situaciones o el contexto que favorecen a la comisión de fraude y corrupción.

Alguna de estas situaciones son las siguientes:

- ✓ Dominio de una sola persona o grupo reducido, donde la gerencia o directorio no funciona bien, pasando de alto controles internos, o bien el gerente o director no tiene suficiente influencia sobre la organización.
  
- ✓ Pérdidas económicas recurrentes, definidas por disminución de ventas, alto riesgo de crédito, ventas al costo, cambios en prácticas comerciales.
  
- ✓ Condiciones de negocios que generen presiones: Capital de trabajo inadecuado, escasa flexibilidad de endeudamiento.
  
- ✓ Dispersión de sucursales, descentralización administrativa acompañado de controles internos inadecuados.
  
- ✓ Plantel de personal escaso y sobreexigido.

- ✓ Alta rotación de personal en áreas claves, funciones poco claras y acceso irrestricto a procesos claves.
  
- ✓ Cambio permanente de asesores.
  
- ✓ Transacciones materiales que puedan generar conflicto de intereses.
  
- ✓ Conducta poco colaborativa de funcionarios y personal, apresurando a concluir con el trabajo, omitiendo información, etc.

## El Auditor Forense

El profesional que se desempeñe como Auditor forense debiera estar capacitado y ser un experto en materia contable, auditoria, control interno, tributación, informática, finanzas, técnicas de investigación, legislación penal y ser sumamente objetivo, independiente, honesto, astuto, sagaz, prudente en su comportamiento profesional.

Debiera ser una persona experimentada, y con mucha intuición, sospechar de absolutamente todo, y ser un escéptico.

Citando la obra de Milton Maldonado señalamos que el Auditor forense debe ser una persona de:

“Excelente salud, sereno, fuerte de carácter, trabajador a presión, seguro, personalidad bien formada, culto, gran capacidad analítica y de investigación, paciente, intuitivo, perspicaz, frío y calculador, desconfiado, en el trabajo y con las personas a las cuales investiga honesto e insobornable, objetivo e independiente, imaginativo, poseer agilidad mental, rápido en la reacción, no influenciado, ordenado, tolerante, adaptabilidad a cualquier medio. Es muy importante señalar que esta Auditoría produce un fuerte agotamiento físico y mental al auditor, en virtud de la presión, riesgos, dificultades en la obtención de evidencia y tiempo invertido; razón por la cual, es importante que tenga sentido del humor para que no se torne una persona amargada, en su vida profesional y personal.”<sup>4</sup>

El Auditor debe estar preparado y conocer del negocio, comprender su funcionamiento, su forma de planificar, administrar y controlar, anticipándose a la posibilidad de hechos fraudulentos. Debe contar con una mente estratégica, cumpliendo con el fin de investigación de la gestión empresarial.

---

<sup>4</sup> Maldonado, Milton

Deberá contar con un conocimiento en tecnología de la información, adoptando en lo posible técnicas innovadoras y desarrollar al máximo sus habilidades investigativas.

## Mercado de la Auditoria Forense

Si bien en la órbita de las administraciones nacionales o provinciales del Sector Público siempre se ha visualizado gran demanda de este tipo de auditoría, en estamentos bases como lo son la administración de los recursos comunales, puntualmente en municipios de la Provincia de Misiones, no existen estructuras o figuras que cumplan específicamente este rol. Hoy día el sector privado se ha sumado a esta demanda. Nuevos conceptos como la responsabilidad social empresaria, empresa en marcha, buena fe, requieren la inversión en mayores controles a efectos de cumplir con estos principios.

Las entidades financieras están sujetas a grandes riesgos de fraude financiero en virtud de la naturaleza de sus transacciones.

También entidades de carácter público, como sociedades que cotizan en bolsa, pretenden asegurar el interés minoritario que resulta más vulnerable a los fraudes.

## Proceso de Auditoria Forense

La auditoría forense es una alternativa para combatir la corrupción, dado que se trata del desarrollo de un trabajo para prevenir y emitir conceptos u opiniones de valor técnico, que le permiten a la justicia actuar con mayor certeza, ante la comisión de un hecho delictivo.

En tiempos de continuos cambios en los que la auditoría en general ha evolucionado, esta rama especial, cual es la auditoría forense debe fortalecerse también para proporcionar un nuevo apoyo técnico a los organismos a los que les compete la auditoría gubernamental.

Si la corrupción es una de las principales causas del deterioro del erario público porque no aunar esfuerzos para implementar en los distintos estamentos del sector público a los cuales aún no ha llegado, el proceso de Auditoría Forense.

Para ello debemos generar los espacios y las competencias profesionales que actúen como tal.

## Evaluación de Riesgos

Para definir que método de investigación se va a utilizar es necesario tener un marco de referencia, en el contexto del tipo de transacciones que se desarrollan y que serán objeto de la auditoría forense.

Por otro lado, se debe conocer el modus operandis de los actores que provocan acciones fraudulentas lo que permite al auditor establecer ciertas rutinas de recorrido en su investigación. Pueden ser aplicadas las normas de la Auditoría Interna.

Para efectuar una evaluación preliminar, desde el punto de vista de una Auditoría Forense, se debe tener en primer lugar, claridad en cuanto a los riesgos que presentan el cumplimiento de los lineamientos estratégicos de la organización definidos en su visión, misión, filosofía, políticas y metas institucionales.



El auditor forense debe conocer los modelos de negocios desarrollados por la empresa o el organismo, e indagar aquellos aspectos irregulares que afecten el cumplimiento de los objetivos corporativos o comunales.

Debería en una primera instancia, conocer los objetivos en cada nivel de la organización, que deben ser coherentes entre sí. Además se deben manejar con precisión las posibilidades en las que cada nivel puede acceder a eventos fraudulentos.

Estadísticamente ya se ha demostrado que el porcentaje de las pérdidas es mayor mientras mayor es el nivel dentro de la organización de quienes lo cometen; por ello, se establece una relación inversa entre el porcentaje de personal en un determinado nivel organizacional y el porcentaje de pérdidas por fraude que provoca. En base a ciertos estudios realizados se ha concluido lo siguiente:

- El 10% de los ejecutivos de máximo nivel provoca el 75% de las pérdidas por fraude.
- El 30% de los gerentes y jefes provocan un 20% de las pérdidas por fraude.
- El 60% de los fraudes son cometidos por empleados de nivel bajo y medio que provoca un 5% de pérdidas por fraude.

Continuando con la tarea luego se deberían evaluar los riesgos, identificando y analizando los factores internos y externos que podrían afectar la consecución de los objetivos.

Es necesario identificar los problemas y los riesgos que enfrenta la organización:

- Clasificando los riesgos de delitos y fraudes, de acuerdo al impacto que podría tener en la actividad examinada.
- Clasificando los riesgos de acuerdo a la factibilidad de gobernar el riesgo, es decir, la posibilidad o condiciones que estos ofrezcan para su control.

- Clasificar los riesgos de acuerdo a su probabilidad de ocurrencia.

Y luego de ello:

- Asociar riesgos con áreas o procesos del negocio
- Determinar áreas o procesos más expuestos a riesgo
- Determinar áreas o procesos responsables de la gestión de los riesgos

## Etapas del Proceso de Auditoria Forense

### **Etapa nº 1**

**Planificación:** El auditor forense debe:

- a) Obtener un conocimiento general del caso investigado,
- b) Analizar todos los indicadores de fraude existentes,
- c) Evaluar el control interno de ser posible y considerarlo necesario (es opcional).

Esta evaluación permitirá entre otras cosas detectar debilidades de control que habrían permitido se cometa el fraude, obtener indicadores de fraude (iniciales o adicionales); y, realizar recomendaciones para fortalecer el control interno existente a fin de prevenir futuros fraudes.

d) Investigar tanto como sea necesario para elaborar el informe de relevamiento de la Investigación, en el cual se decide motivadamente si amerita o no la investigación; es decir, si existen suficientes indicios como para considerar procedente la realización de la auditoria forense (investigación).

e) Definir los programas de auditoria forense (objetivos y procedimientos) para la siguiente fase que es la de “ejecución del trabajo”, en caso de establecerse que es procedente continuar con la investigación.

### **Etapa nº 2**

**Trabajo de Campo:**

En esta fase se ejecutan los procedimientos de auditoría forense que se han definido en la etapa anterior además de los que se considere necesarios durante el transcurso de la investigación.

El uso de equipos multidisciplinarios (expertos: legales, informáticos, biólogos, grafólogos u otros) y del factor sorpresa son fundamentales.

De ser necesario deberá considerarse realizar parte de la investigación con el apoyo de la fuerza pública (ejército o policía) dependiendo del caso sujeto a investigación.

Hay que tener equilibrio, en la investigación, recaudando la evidencia necesaria pero sin caer en el exceso de pruebas que entorpezcan la investigación.

### **Etapas n° 3**

#### **Comunicación de Resultados:**

La comunicación de resultados será permanente con los actores que el auditor forense estime pertinente.

Al comunicar resultados parciales o finales el auditor debe ser cauto, prudente, estratégico y oportuno, limitándose a lo que fuera.

### **Etapas n° 4**

#### **Monitoreo del caso:**

Asegurándose de la eficacia del caso investigado.

## La Administración Municipal

El artículo 123 de la Constitución Nacional Argentina establece que *“Cada Provincia dicta su propia constitución, conforme a lo dispuesto por el artículo 5º asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero”*. El artículo 5º a su vez establece que *“Cada Provincia dictará para sí una Constitución bajo el sistema representativo republicano, de acuerdo con los principios, declaraciones y garantías de la Constitución Nacional; y que asegure su administración de justicia, su régimen municipal, y la educación primaria. Bajo de estas condiciones el Gobierno federal, garante a cada provincia el goce y ejercicio de sus instituciones”*.

En adhesión a los principios que emanan de la Carta Magna Nacional, la Constitución de la Provincia de Misiones destina toda una sección de la misma al Régimen Municipal en la que garantiza a los municipios la autonomía política, administrativa y financiera.

En la Provincia de Misiones la Ley Provincial XV Nº 5 (antes Ley 257), Ley Orgánica de Municipalidades, determina que el gobierno y la **administración** de los intereses comunales de la Provincia corresponden a las municipalidades. A su vez establece 3 categorías de municipios en función a la cantidad de habitantes y estipula que el gobierno de los municipios de primera y segunda categoría será ejercido por un **Departamento Ejecutivo** y Otro **Deliberativo**. Además los Municipios de Primera Categoría podrán dictarse sus propias Cartas Orgánicas y hasta tanto lo hagan se registrarán indefectiblemente por La Ley Orgánica de Municipalidades.-

En la Provincia de Misiones, de los 75 (setenta y cinco) Municipios que la conforman, hoy 14 (catorce) Municipios son de Primera Categoría y de ellos sólo 8 (ocho) poseen su propia Carta Orgánica.-

Tanto la Ley Orgánica de Municipalidades como estas Cartas Orgánicas de los Municipios establecen los deberes y atribuciones del Departamento Ejecutivo y del Deliberativo. Y cuando a deberes y atribuciones del Honorable Concejo Deliberante se refieren todas las normas en algún

punto coinciden que el Honorable Concejo Deliberante tiene a su cargo el examen de las cuentas de administración municipal.

En algunas de las cartas orgánicas esta función se va puntualizando aún más al establecer ellas que es una atribución exclusiva del Honorable Concejo Deliberante la fiscalización y control de los actos del Poder Ejecutivo, incluidos los de administración indirecta, en sus aspectos patrimoniales, económicos, financieros y operativos, sin perjuicio de las atribuciones que la ley otorga al Tribunal de Cuentas de la Provincia.

La Carta Orgánica de la Municipalidad de Puerto Rico, Misiones, al igual que otras, establece con total claridad el principio de responsabilidad de los funcionarios municipales por todo acto que autoricen, ejecuten o dejen de ejecutar extendiéndose en el uso de sus facultades o infringiendo los deberes que les conciernen en razón de sus cargos.

## El Tribunal de Cuentas

El Tribunal de Cuentas de la Provincia es un órgano que emana de la Constitución Provincial cuyas principales atribuciones son el examen de las cuentas de percepción e inversión de las rentas públicas, tanto provinciales como municipales y de reparticiones autárquicas; aprobarlas y desapropbarlas y, en este último caso, indicar el funcionario o funcionarios responsables, como también el monto y la causa de los alcances respectivos. A tal fin los poderes públicos, las municipalidades y los que administren los caudales de la Provincia, estarán obligados a remitir anualmente las cuentas documentadas de los dineros percibidos e invertidos, para su aprobación o desaprobación.

Este tipo de control se limita a la legalidad de los actos administrativos y no representa en lo más mínimo una auditoría de gestión de los cuentadantes. Si no se materializa la auditoría de gestión menos aún cabe la posibilidad de manejar en esta órbita la implementación de una auditoría del Fraude.

Para graficarnos basta con pensar en una Obra Pública ejecutada por terceros en un Municipio. Se concluye la obra, se prepara la rendición de cuentas, esta rendición formará parte de la rendición anual que el Departamento Ejecutivo elevará al Honorable Concejo Deliberante y luego dicha rendición en los plazos que establezca la legislación será elevada para su examen al Tribunal de Cuentas de la Provincia.

¿Qué revisará el Tribunal de Cuentas?

Probablemente la revisión comprenda múltiples aspectos pero todos ellos relacionados únicamente a la legalidad del acto administrativo. Entonces:

- a) Se verá si para la adquisición de los materiales utilizados y la contratación de mano de obra se respetaron los procedimientos establecidos por el régimen de contrataciones vigente en la Provincia. En Misiones rige en materia de contrataciones y de aplicación para los municipios la Ley VII N° 11 del nuevo Digesto Jurídico, antes Ley 2303, Ley de

Contabilidad, que en su Capítulo VII se dedica al régimen de Contrataciones consagrando como principio general el de la Licitación Pública con unas cuantas excepciones a esta regla general, a algunas de las cuales en la práctica los municipios adhieren con entusiasmo como ser La licitación Privada cuando el valor de la operación no exceda los \$ 250.000 (Pesos doscientos cincuenta mil) y la contratación directa cuando la operación no exceda los \$ 30.000 (Pesos treinta mil).

- b) Visto que la contratación ha respetado la letra de la ley, seguramente se procederá a confirmar la legalidad de los comprobantes que respaldan la operación. Habrá que fiscalizar la facturación del proveedor de bienes y la del prestador de servicios. En nuestros días y con la disponibilidad cada vez más universal de mecanismos de control proporcionados por otros organismos fiscales este paso es fácilmente superado. Basta con contar por cada factura con la emisión actualizada de la constancia on line de la Administración Federal de Ingresos Públicos y recurrir a la consulta pública que este organismo pone a disposición en su web “validez de comprobantes”.
- c) Finalmente se supervisará que la rendición se ajuste a lo establecido por el Artículo 110 del Reglamento de Contabilidad y Normas de Administración para Municipalidades, que establece las formalidades de la documentación a rendir. Así, para el ejemplo que se está desarrollando, se estará principalmente a lo dispuesto para el caso de rendiciones que tengan que ver con Trabajos Públicos ejecutados por terceros en el acápite c-2 del referido artículo. Puntualmente se controlará entonces que este legajo renditivo posea Orden de Pago, Recibo del Beneficiario y constancia de las retenciones si correspondiere, contrato y dispositivo legal de aprobación en su caso, los que deberán adjuntarse al primer pago. En los pagos sucesivos, la mención de legajo, folio, número de Orden de Pago y fecha donde se rindió el primer pago, Certificado de Obra, etc.

Cumplida la formalidad y no existiendo denuncias de irregularidades interpuestas la “cuenta está aprobada”.-



¿Quién fue a la Obra? ¿Los materiales que se utilizaron en ella reúnen las especificaciones técnicas y son de la calidad que la obra requiere? El profesional que certificó la obra ¿tiene la preparación y la experiencia que la envergadura de la obra amerita? ¿Se utilizaron en la obra la totalidad de los materiales facturados para la misma? ¿La mano de obra utilizada garantiza la obra? ¿Hubo mano de obra calificada en los sectores especiales? ¿Con qué tipo de garantías cuenta el trabajo? ¿Era necesaria esa obra en la comunidad? Como éstos existe una magnitud quizá imponderable de preguntas relativas al “control” que debiera existir respecto de la administración de los recursos en un municipio y que definitivamente no le competen al Tribunal de Cuentas de la Provincia.

## El Contador Municipal

No caben dudas que en el municipio el rol activo de la administración de los recursos lo tiene sólo el Departamento Ejecutivo, puntualmente el Intendente y de corresponder los funcionarios que éste designe para acompañarlo.

La ley Orgánica de Municipalidades establece que, cualquiera fuese su categoría, las Municipalidades deben designar o contratar como encargados de la contabilidad a un Contador Público que debe poseer título profesional expedido por Universidad Nacional y estar matriculado en el Concejo Profesional de la Provincia de Misiones.

El Contador Municipal no dará curso a resoluciones que ordenen gastos infringiendo disposiciones constitucionales, legales, de ordenanza o reglamentarias. Debe observar las transgresiones señalando los defectos de la resolución que ordene el gasto, pero si el Departamento Ejecutivo insistiera en ella por escrito, le dará cumplimiento, quedando exento de responsabilidad, la que será imputada a la persona del Intendente.

Sea cual fuere la interpretación que hagamos de la letra de la ley, el contador municipal, aún siendo un profesional preparado para tener una visión objetiva del manejo del recurso público, es una persona designada por el Intendente. Si bien está provisto de una herramienta para no adherir a actos que contravengan la ley, esta herramienta lo exime de responsabilidad, con lo cual hasta le resultaría cómodo marcar las contravenciones, eximirse de la responsabilidad pero permitir que ocurran. Sea como fuere la legislación, le exige un sinnúmero de controles entre los que podemos citar tener la contabilidad al día y dar balance oportuno para su publicación, practicar arqueos mensuales de Tesorería, conciliar los saldos bancarios con los municipales y denunciar inmediatamente todo desvío, imperfección o anomalía al Departamento Ejecutivo, controlar la entrega de valores con cargo a los recaudadores, realizar arqueos mensuales de sus cuentas y poner inmediatamente en conocimiento del Departamento Ejecutivo las diferencias que determine, informar todos los expedientes de créditos suplementarios, ampliaciones y deducciones del

presupuesto de gastos, dictaminando acerca del carácter legal de tales operaciones y de las posibilidades financieras de las mismas, intervenir los documentos de egresos y verificar el cumplimiento de la normativa respecto de los pagos que efectúe el municipio, pero no lo avala para auditar la gestión y a partir de allí introducir prácticas de auditoría forense.

## La Fiscalía

La Fiscalía o Asesoría Letrada como la llaman algunas Cartas Orgánicas, según lo escrito en todos los casos estará a cargo de un Abogado y tendrá a su cargo el control de legalidad de los actos del Municipio actuando como órgano requirente ante el Tribunal de Cuentas y los Tribunales de Justicia en los juicios de cuentas y de responsabilidad de los funcionarios municipales. Además dictaminará sobre la legalidad de los actos administrativos, toda vez que le sea requerido por alguno de los Poderes y/o Funcionarios Municipales.

Parecería que la normativa tampoco favorecería para que desde este rol se encare una auditoría de gestión y se sustente a partir de allí la auditoría forense.-

## El Inadvertido pero Crucial rol del Concejo Deliberante

Tal se mencionara anteriormente tanto la Ley Orgánica de Municipalidades como distintas Cartas Orgánicas coincidirían en consolidar como atribución exclusiva del Honorable Concejo Deliberante Municipal la fiscalización y control de los actos del Poder Ejecutivo, incluidos los de administración indirecta, en sus aspectos patrimoniales, económicos, financieros y operativos, sin perjuicio de las atribuciones que la ley otorga al Tribunal de Cuentas de la Provincia. Para ello las normas vigentes le confieren también como atribución exclusiva la posibilidad de solicitar informes a la Intendencia y convocar por mayoría absoluta de sus miembros, cuando juzgue oportuno, a cualquiera de los funcionarios del Departamento Ejecutivo para que concurran obligatoriamente a suministrar informes.

También está contemplado en algunas Cartas Orgánicas que los Concejales, en forma individual, tienen acceso a todas las fuentes de información municipal pudiendo recabar informes técnicos de las dependencias respectivas. Sólo en el caso de solicitar informes escritos, éstos serán cursados a través del Intendente.

De hecho la Memoria y Balance financiero anual de cada año, el Departamento Ejecutivo debe remitirlo al Honorable Concejo Deliberante antes que al Tribunal de Cuentas.

A su vez cuando la mayoría de las Cartas Orgánicas consagran el principio de la Responsabilidad Política, simultáneamente establecen que el Intendente, los Concejales y demás funcionarios municipales podrán ser denunciados ante el Honorable Concejo Deliberante por mal desempeño de sus funciones.

Y si además está previsto que a los Concejos Deliberantes les corresponde crear comisiones de investigación, aprobar pliegos de bases y condiciones de licitaciones, autorizar la contratación de empréstitos y el uso del crédito público, ejercer el control de razonabilidad sobre tarifas de servicios públicos, aceptar o rechazar donaciones y legados a favor del Municipio, etc. ¿no correspondería también entonces que desde el seno de los cuerpos deliberativos se organicen las auditorías de gestión y de su mano auditorías forenses?

Si analizamos en las distintas legislaciones los requisitos para ser concejal nos encontramos con un exuberante listado de condiciones que en la mayoría de los casos describen a un ciudadano comprometido con el municipio, acotándose tal compromiso lamentablemente a los años de residencia, a la condición de contribuyente y la popularidad.

En otros tiempos esto era más que suficiente. Los tiempos actuales, sin ánimo de menoscabar el derecho de quienes no han tenido el privilegio de acceder a la educación, requieren de un perfil en el cual no puede estar ausente la formación universitaria como mínimo. Se trata del desempeño de un cargo altamente delicado y dotado de múltiples responsabilidades que implican organizar apropiadamente los controles que fueren menester para garantizar la transparencia en el manejo de los recursos comunales. Si esta tarea no se aborda de manera directa desde el órgano deliberativo, debe contarse con la iluminación necesaria para organizar un cuerpo interdisciplinario objetivo con los alcances de control previsto para el Cuerpo Deliberativo. El objetivo debería ser prevenir la mayor cantidad posible de actos fraudulentos dentro de las restricciones de tiempo y costos con que se maneje el ente.

¿Existe real conciencia de la responsabilidad que implica la investidura del concejal?

¿Existe un real entendimiento de la necesidad, importancia y posibilidades disponibles para lograr la participación de la ciudadanía, de las organizaciones civiles y de las comunidades en el proceso de gobierno local?

¿Existe comprensión de la profundidad de las funciones de un concejal y las posibilidades que existen dentro del Honorable Cuerpo?

¿Existen mecanismos que induzcan a una mayor motivación de los representantes electos?

El ciudadano promedio ve al concejal como un representante que pugna por los derechos de la ciudadanía y procura por una gestión transparente del órgano ejecutivo.

De una entrevista realizada a 30 concejales de distintas comunas de la Provincia de Misiones sólo el 20% habría inspeccionado en alguna oportunidad las obras que su municipio estaba encarando.

De ese 20% sólo un 13% habría concurrido a esos lugares de la mano de técnicos no

dependientes del municipio para tener una opinión más acabada de lo que estaban inspeccionando ocularmente. Y el total de ese 13% eran opositores al bloque de gobierno.

He aquí otra gran cuestión. El Honorable Concejo Deliberante se conforma, en los municipios de la Provincia de Misiones, por miembros elegidos mediante el sistema de representación proporcional, de acuerdo a la Constitución Provincial y a la legislación electoral provincial vigente. De esta manera nos podemos encontrar con un abanico de posibilidades en cuanto a la simpatía política que prime en este cuerpo colegiado.

Y si de simpatía política se trata lejos se está de encontrar en este cuerpo la objetividad y el buen criterio que la multiplicidad de sus funciones requiere. Si la mayoría fuese del color del Ejecutivo Municipal ¿habría preocupación suficiente como para instaurar los mecanismos necesarios para organizar auditorías forenses? ¿Se estaría atento a la consecución de fraude en la administración de los recursos municipales? ¿o se allanaría el camino del accionar del Ejecutivo Municipal con normas que favorezcan su libertad de acción? ¿no se minimizarían u ocultarían las maniobras sospechosas para minimizar el impacto político de las mismas?

Y si la mayoría fuese opositora ¿existiría en la objetividad y en el bien común o el resguardo de los intereses comunales una motivación suficiente para la práctica de estas auditorías? ¿O la principal motivación estaría dada por las trabas políticas que dichos controles podrían significar?

Todo parecería indicar que no es un camino fácil de transitar. Más aún si este cuerpo colegiado al que las leyes le han conferido tantas atribuciones exclusivas se conforma con personas que no estén preparadas para entenderlas.

Habiendo analizado la totalidad de proyectos estudiados durante el año 2011 de los Concejos Deliberantes de 5 Municipios de la Provincia de Misiones, en promedio el 90% de ellos fueron temas emanados del Departamento Ejecutivo Municipal elevados al Honorable Cuerpo para su análisis, sugerencias y aprobación de norma que regule la cuestión planteada. ¿No debería ser inversa esta relación? O por lo menos ¿no deberíamos estar hablando de un 50% y 50%?

Del 10% restante de temas tratados, en promedio la mitad tenían que ver con solicitudes presentadas directamente por la ciudadanía.

Uno de los cinco municipios estudiados en esta faceta incluso posee Carta Orgánica. Con lo cual se entiende que el Departamento Ejecutivo ya estaría dotado de herramientas que le permitan una sana conducción. Carta Orgánica, Ordenanza General Impositiva y Ordenanza de Presupuesto deberían ser medianamente suficientes como para a partir de allí entender que la Intendencia posee herramientas para trabajar apropiadamente. Partiendo de aquí la mayoría de los temas tratados en el Concejo Deliberante deberían ser a propuesta de sus miembros. Sin embargo la realidad indicaría que se está muy lejos de dar espacio a la creatividad. Parece más cómo para los ediles esperar sentados y ver con qué proyectos los puede sorprender el Departamento Ejecutivo.

Durante el año 2010 en la Municipalidad de Puerto Rico sesionaron convencionales constituyentes con el objeto de redactar la Carta Magna Municipal. La Honorable Convención Municipal Constituyente estaba conformada por 5 (cinco) convencionales titulares con derecho a voz y voto. De ellos 3 (tres) pertenecían al oficialismo y 2 (dos) a la oposición.

En las reuniones de trabajo se escuchó en algún momento acerca de propugnar la creación de un Tribunal de Cuentas Local. Aparentemente la filosofía del grupo del cual había surgido la idea apuntaba a las auditorías forenses. No obstante no se supo esgrimir apropiadamente los fundamentos de su creación, puesto que se expuso en síntesis las mismas funciones que detenta hoy el Tribunal de Cuentas de la Provincia, con lo cual la idea fue raudamente callada dado que en apariencia sólo significaba crear una estructura que engrose el gasto público local sin aportar mayores beneficios al ente y a la comunidad.

¿A nadie se le ocurrió plantear la existencia de un grupo de profesionales interdisciplinario especializado en auditoría del fraude?

La idea de controlar al Ejecutivo siempre resurge. En esta misma Carta Orgánica se dejó plasmada la factibilidad de crear la Defensoría del Pueblo, entendiendo que si las circunstancias y las necesidades justifican la creación de este órgano su misión en el ámbito del ejido municipal sería la



defensa y protección de los derechos, garantías e intereses tutelados en la Constitución Nacional, en la Constitución Provincial, en la Carta Orgánica, en las leyes y ordenanzas, ante hechos, actos u omisiones de la administración pública municipal que vulneren los intereses difusos y los derechos colectivos de los habitantes del Municipio. ¿Una administración fraudulenta no vulneraría los derechos colectivos de los habitantes del Municipio?

Nada se escribió acerca del perfil de quienes conformarían la defensoría del pueblo. Una vez más contar con profesionales altamente capacitados en la órbita de los poderes públicos comunales parecería no ser importante.

En los últimos años y sólo por motivaciones personales, ha ocurrido que a muchos de los Concejos Deliberantes de distintos municipios han llegado abogados. En muchos de esos casos estos profesionales han ocupado incluso la presidencia del cuerpo. No obstante esta impronta profesional, no deja de ser un problema la faceta política.

Entonces cabe regular desde el interés por el bien común y atendiendo a la necesidad de instaurar controles y prácticas de auditoría que no signifiquen trabas para quien gobierne pero que su vez garanticen la adecuada administración del patrimonio público.

El perito y el o los sujetos investigadores deben ser elegidos con total imparcialidad. La premisa de estos profesionales en su accionar debe ser no sólo la detección del fraude sino también la instauración de circuitos administrativos y de todo tipo que coadyuven a una administración pública más eficiente y a evitar la futura comisión de delitos. La labor de estos profesionales debe transmitir la tranquilidad necesaria a la comuna de que los funcionarios están trabajando eficaz y eficientemente en aquello que será para el pueblo.

El auditor forense del sector público debe tener la obligación moral de diseñar la auditoría de manera que ofrezca total garantía de que con ella indefectiblemente se detecten actos ilícitos de existir los mismos.

Su examen objetivo, sistemático y profesional de las operaciones financieras y/o administrativas debe recaer a su vez en manos de quienes interpreten y ejecuten dichos informes con la misma convicción de corregir las anomalías.

## CONCLUSIONES

En los últimos años se han intensificado los niveles de corrupción y de daño al erario público. La comisión de delitos por fraude en los distintos estamentos públicos ha estado a la orden del día pasando a convertirse en verdaderas amenazas. Ello ha llevado a una sensación de mayor vulnerabilidad de las entidades gubernamentales de los más diversos sectores y países, por lo que la ciudadanía no se siente protegida contra el fraude de los funcionarios públicos a los que les compete la administración del patrimonio público.

Para enfrentar esta situación, concluyo que resulta indispensable abordar el desarrollo de una disciplina con profesionales altamente capacitados. He aquí la figura del Auditor Forense. El contador Público debe estar preparado para la realización de una investigación especial que conduzca no solo a la detección del fraude sino también al aseguramiento de un adecuado seguimiento posterior en pos de la corrección del mismo. Para ello debe cumplir con los requisitos y condiciones necesarias para realizar una Auditoría Forense, conociendo y examinando los hechos y circunstancias de cada caso, resguardando los aspectos éticos y la dignidad profesional, emitiendo opiniones, recomendaciones y demostración de hechos que permitirán la aplicación de la Justicia y el resguardo de los bienes de las instituciones públicas.

**Desde nuestro lugar de profesionales también debemos fomentar la creación de espacios orientados a la detección de fraudes en la administración pública, especialmente en los organismos de base que son el principio de una gran cadena. Me refiero puntualmente como a lo largo de todo el trabajo a las Administraciones Municipales. Espacios que sean ejecutados por profesionales altamente capacitados y sesgados por la buena conducta y la objetividad y no por los colores de**

**la bandera política que circunstancialmente flamee en el firmamento comunal.-**