Auditoría General
de la Provincia de Salta

REVISTA de la AGPS Nº 01/13

Órgano Rector de Control Externo
no Jurisdiccional

Año 2013 – 001

Temática de los Trabajos

Dr. Daniel A. Sabsay
DESARROLLO HISTÓRICO DE LA RELACIÓN AMBIENTE

Cr. Pascual A. Torga - Cr. Luis N. Segovia
NORMATIVIDAD CONTABLE FACILITADORA DEL EJERCICIO DEL SISTEMA DE CONTRALOR

Dr. Andrei S. Jouravlev
EFICIENCIA: SU MEDICIÓN Y FOMENTO EN EMPRESAS ESTATALES DE AGUA POTABLE Y SANEAMIENTO

Dr. Álvarez Tolcheff
LAS RECOMENDACIONES COMO CONTRIBUCIÓN DE LAS ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES A LA MEJORA DE LA GESTIÓN PÚBLICA Y AL FORTALECIMIENTO DEL BUEN GOBIERNO

Cra. Lea Cristina Cortes de Trejo
GLOBALIZACIÓN Y CONTROL PERMANENTE

Auditoría sobre la Recaudación Tributaria No Tributaria y Recursos Públicos generados por Faltas y Contravenciones

La Cuestión Ambiental: Contrataciones. El contenido de los pliegos de condiciones en las contrataciones que contengan riesgos ambientales, para permitir el Control integral de la gestión.

Control Financiero permanente. Auditoría continúa o auditoría desarrollada de modo continuo. Evaluación de los controles. Evaluación de los riesgos.

Función de asesoramiento. Valor de las Recomendaciones y la función de asesoramiento que prestan los Organismos de Control Público Externo como herramienta preventiva de ocurrencia de irregularidades de múltiple origen.

Salta, Argentina - 2013

Revista de la Auditoría General de la Provincia de Salta

Nº 01/13

Colegio de Auditores de la Auditoría General de la Provincia de Salta

Auditor General Presidente : CPN. Oscar Aldo Salvatierra
Auditor : Dr. Marcos Antonio Segura Alzogaray Mendia
Auditor : Lic. Abdo Omar Esper
Auditor : CPN. Ramón José Muratore
Auditor : CPN. Gustavo De Cecco

TRABAJOS ELABORADOS POR PROFESIONALES DE LA AUDITORÍA GENERAL DE LA PROVINCIA

Ing. Marcelo E. Figueroa
Auditoría de Gestión Ambiental

Cra. Laura R. Lavin
Cláusulas especiales a considerar en Pliegos de Condiciones vinculados con la Gestión integral de residuos sólidos urbanos

Cra. Noemí Abdulcader
Cra. Gabriela M. Viveros
Cra. Maria J. Scarttezzini
Valor de las Recomendaciones

Cra. Ana C. Rebuffi
Cr.a Anabela Barrionuevo
Dra. Macarena Cornejo
Las facultades de asesoramiento de la AGPS ante casos de vacío normativo.

Cr. Juan M. Chamorro
Cra. Ana C. Rebuffi
Dra. Macarena Cornejo
El Control de Ingresos Públicos y la determinación de responsabilidades por falta de percepción y persecución del cobro

Cr. Juan Manuel Ibarra
Pruebas de cumplimiento y Pruebas sustantivas basadas en métodos estadísticos

Dra. Victoria Restom
Cr. Miguel Cardozo
Observaciones mas frecuentes

Colaboradores

Dra. María Cristina Garros Martinez
Cr. Dante Marcelo Miranda
Cra. Laura Raquel Lavín
CU Benito Arrieta
Sra. Sandra Quiroga
Sr. Julio Negro

INDICE GENERAL

Editorial
Oscar Aldo Salvatierra
Presidente del Colegio de Auditores de la Auditoría General de la Provincia…….…. 5

Disertaciones Magistrales

El contenido de los Pliegos de Condiciones de las contrataciones que constituyen riesgos ambientales para permitir el control integral de la gestión
Daniel A. Sabsay……...…….…….. 6

Normatividad contable facilitadora del ejercicio del sistema de contralor
Pascual A. Torga y. Luis N.Segovia……..… 17

Eficiencia: su medición y fomento en empresas estatales de agua potable y saneamiento
Andrei S. Jouravlev……...……..….. 26

Las recomendaciones como contribución de las Entidades Fiscalizadoras Superiores a la mejora de la gestión pública y al fortalecimiento del buen gobierno.
Enrique Álvarez Tolcheff…… 43

Globalización y Control Permanente
Lea Cristina Cortés de Trejo…….…… 48

Auditoría de gestión ambiental
Marcelo E. Figueroa Gálvez…….……. 57

Clausulas especiales a considerar en pliegos de condiciones vinculados con la gestión integral de residuos sólidos urbanos
Laura Raquel Lavín…….……..…… 75

Valor de las recomendaciones
Noemi Abdulcader- M. Gabriela Viveros-Ma. Jimena Scarttezzini…….. 88

Las facultades de asesoramiento de la Auditoría General de la Provincia de Salta ante casos de vacío normativo. La Colaboración Público Privada.
Anabela Barrionuevo-Macarena Cornejo-Ana Clara Rebuffi……. 103

El control de ingresos públicos y la determinación de responsabilidades por falta de percepción y persecución del cobro
Juan Manuel Chamorro-Macarena Cornejo-Ana Clara Rebuffi…… 118

Auditoría Selectiva – Métodos Estadísticos
Juan Manuel Ibarra……. 138

Observaciones más frecuentes en los informes de auditoría.
Juan Miguel del Rosario Cardozo-Dra. María Victoria Restom……...… 153

Algunas reflexiones sobre el Control y los Organismos que lo ejercen
Ángel Ernesto Morales……...….. 162

Curriculum Vitae de Expositores Magistrales …….. 166

Referencia Expositores – Salta…….....……. 168

EDITORIAL

La Auditoría General de la Provincia de Salta inicia con esta Revista de la AGPS Nº 1/2013, la actividad de publicaciones periódicas y semestrales, como un vehículo de comunicación para que todo funcionario con vocación de análisis, estudio e investigación de temas vinculados al Control Público, tenga la oportunidad de compartir sus trabajos, conforme al Reglamento que enmarcará tal actividad, en pos de la mejora de la gestión pública.

La actividad editorial que iniciamos en Enero de 2.013 está inmersa dentro de la política institucional de transparencia, junto con la puesta a disposición de la comunidad que es la destinataria última de los Informes de Auditoría y Fiscalización producidos por este organismo, difusión que es permanente y actualizada en la web institucional (www.agpsalta.gov.ar).

Se ha considerado oportuno para este primer número 2013, compendiar las exposiciones magistrales de destacados investigadores nacionales e internacionales, presentadas en el marco de las "**XXII Jornadas de Actualización Doctrinarias**", las que fueron co-organizadas entre el Secretariado Permanente de Tribunales de Cuenta de la República Argentina e Instituto de Estudios Técnicos e Investigaciones (IETEI) y esta AGPS. Las exposiciones corresponden al Dr. Daniel Sabsay (constitucionalista argentino), al Lic. Andrei Jouravlev de CEPAL (economista ruso), a los Cres. Pascual Torga y Luis Segovia (de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas), a la Cra. Lea Cristina Cortés de Trejo (investigadora y académica salteña reconocida internacionalmente), la que se proyectara en el evento mediante video conferencia desde España por el Dr. Enrique Álvarez Tollcheff (Director Técnico del Tribunal de Cuentas de Madrid) y los 7 (siete) trabajos elaborados por profesionales de la AGPS. Estas Jornadas se realizaron con gran éxito durante los días 25 al 27 de septiembre de 2.012 a las que asistieron cerca de 300 profesionales de todo el país y las autoridades de los 31 Tribunales de Cuentas Provinciales y Municipales de Argentina y Mercosur.

De esta manera y por este medio invito para el número dos y siguientes de la presente Revista, a la diversidad de profesionales que están vinculados al Control Hacendal del Estado a impulsar esta noble actividad investigativa y compartirla con el resto de los que trabajamos en aras de tal perfeccionamiento y mejora de la gestión pública.

Cordialmente.

CPN OSCAR ALDO SALVATIERRA
PRESIDENTE DEL COLEGIO DE AUDITORES
AUDITORIA GENERAL DE LA PROVINCIA DE SALTA

TEMA

El contenido de los Pliegos de Condiciones de las contrataciones que constituyen riesgos ambientales para permitir el control integral de la gestión

Autor: Dr. Daniel A. Sabsay

El tema que a ustedes les convoca, del que nos hablaba tanto el Cr. Quijano como el Cr. Salvatierra, el Control, es un tema básico del estado de derecho. En el constitucionalismo el control ya viene desde las primeras palabras de Montesquieu, cuando decía que era necesario por la fuerza de las cosas que el poder detuviese al poder, entonces, imagina ese mecanismo de controles recíprocos que con el tiempo se iba a ir vigorizando a partir de la creación de órganos particulares.

No alcanzaba con los controles recíprocos de los tres grandes poderes, sino que era necesario agregar medios físicos para los controles especiales como los que ustedes con tanta responsabilidad, tanto compromiso, tienen que llevar a cabo y que creo que una reunión de este tipo, en la que se busca la capacitación permanente, la actualización, tiene una enorme trascendencia para el fortalecimiento de la democracia en la Argentina.

En esta oportunidad, a mí me han convocado para hablar sobre la temática ambiental y los pliegos de licitación, por lo cual los felicito porque no es común que en este tipo de reuniones se aborde esta temática. Sin embargo, son temáticas a mi modo de ver también trascendentes, que en particular desde la reforma de casi todas las Constituciones Provinciales vamos a ver como ocurre precisamente esta cuestión en la Constitución salteña -el tema ambiental- pero desde la reforma de la Constitución Nacional, nos impone todo un tratamiento particular que se condice no solo con el reconocimiento de este derecho fundamental de incidencia colectiva, como es el derecho de un ambiente sano, sino también para la construcción del desarrollo sustentable, que vamos a ver que nuestra constitución denomina como desarrollo humano.

A los efectos de cumplir con este objetivo de dar una visión voy a tratar precisamente desde una evolución muy rápida, de tipo histórico, de señalar de qué modo se sostuvo la problemática ambiental como una problemática jurídica fundamental y luego, cómo repercutió en nuestras instituciones, cuales son los lineamientos básicos que ellas imponen, en cuanto a la observancia de las exigencias ambientales dentro de este modelo.

Entonces, para empezar con el desarrollo histórico de la relación entre ambiente y derecho y yo les diría la relación del hombre con los recursos naturales que, en una primera visión que duró hasta la década del ’60 en el siglo pasado, se creía de manera prácticamente implícita, que los recursos naturales eran infinitos, y que su capacidad de carga en cuanto a actividades a la cual los

mismos iban a estar sometidos, también; lo cual pecaba de una falta de veracidad total, y tuvieron que producirse muchísimas tragedias para que el hombre tomara conciencia de cuáles eran los límites que debía imponer a el tratamiento precisamente de los recursos naturales.

Acá hablamos precisamente de las eco – catástrofes y del modo como llevan al surgimiento de determinados movimientos ambientalistas.

Yo les diría que de las denominadas ONG, como actores importantes inclusive de la vida política de las naciones, vinieron muy de la mano de estos movimientos. Estos movimientos fueron los que por ejemplo, frente al Congreso de los Estados Unidos, impusieron la sanción de una de las primeras normas en el mundo de protección ambiental que es la Ley Nacional de Protección Ambiental de 1969, que creó la primera autoridad ambiental del mundo, ellos la llaman la NEPAL National Environmental Policy Act y la Environmental Policy Agency es decir la Agencia Nacional de Política Ambiental que se transformó en una guía para muchos países.

No es de extrañar que fuera ese país de donde surgiera esta reacción, porque fue el país que más ha contaminado. Así que era lógico que finalmente se diera cuenta de que no podía continuar así. Desgraciadamente, no lo ha hecho en el ritmo que uno desearía, pero eso es harina de otro costal.

En la década del ’70, se inicia por un lado desde distintos grupos de pensamiento, lo que el Club de Roma llamó en un célebre trabajo en aquella época “Los Límites del Crecimiento”. Fue interesante que desde un grupo fundado en el trabajo, en la investigación económica, integrado por grandes economistas, se hablase por primera vez de esta cuestión: de los límites de la finitud de los recursos naturales y la necesidad de que el crecimiento económico se adaptara a esas exigencias de la naturaleza.

Y surgen también las conferencias de Naciones Unidas. La primera fue la de Estocolmo de 1972, que acuño además por primera vez en la escena internacional el concepto de derecho a un ambiente sano - después vamos a ver - lo enuncia en una muy interesante redacción precisamente en el principio 1º de la declaración.

Fíjense ustedes que la relación entonces a nivel internacional entre derecho y ambiente, se da a partir del surgimiento de una nueva generación de derechos. Los derechos de incidencia colectiva, es decir aquellos que lo que se proponen los espacios de libertad que los está protegiendo, en las condiciones de vida o las condiciones en las que transcurre la experiencia humana, pero vista no desde el presente exclusivamente, sino hacia el futuro que es tal vez el desafío mayor.

Hubo distintos informes, no me quiero extender excesivamente con esto… una de las primeras conferencias de estos temas en particular, fue esta SITES y la conferencia de Naciones Unidas sobre desertificación. Esta es una convención importantísima, una de las que menos se respetan, y además es una de las que marca de manera más clara la relación entre pobreza y protección ambiental.

La desertificación es un fenómeno sobre todo de los países del sur y eso se da por una mala relación entre los que no logran satisfacer sus necesidades esenciales y se relacionan con los recursos de una manera que a la larga destruye y produce la desertificación. Por supuesto que de ninguna manera estoy hablando de ellos en el sentido de culparlos, la culpa generalmente está desde el lugar del norte que los somete a esas formas de explotación y que lleva a que las necesidades sean satisfechas de una manera anárquica y poco conducente, poco sustentable.

Pues bien, en la década del ’80 surgen distintas estrategias, tanto de una ONG importantísima, como es la Unión Internacional Para La Conservación de La Naturaleza, la famosa UICN como también desde las mismas Naciones Unidas, que crea una comisión específica, la comisión Nuestro Futuro Común, Comisión Brundtland se la conoce también por el nombre de quien la presidía, quien también había sido Primer Ministro de Noruega, una mujer muy respetada, Harlem Brundtland, que tuvo por cometido diagnosticar el estado del ambiente en el mundo y a través de ese diagnóstico que debía ser llevado a cabo por un panel internacional integrado por un

representante de las distintas regiones y desde una visión también multidisciplinaria. Ese panel produjo el informe luego de dos años, ese informe tiene un enorme valor y fue el primer informe de Naciones Unidas que generó una suerte de fusión entre lo que son las variables ambiental, económica y social. Es decir, las necesidades del desarrollo y las actividades productivas que llevan hacia él, no solo deben encararse desde una visión unívoca, es decir la obtención de un beneficio económico, que es lícito, que es necesario, sino que debe estar absolutamente equilibrado con la protección del ambiente, y con las necesidades sociales, es decir el impacto social, de esas actividades y de esos proyectos, en una visión holística, que los contenga a todos y que se debe a una suerte de armonización.

Pues bien, la convención de Naciones Unidas sobre ambiente y desarrollo - la famosa Declaración de Río con la Agenda 21- La Agenda 21 es sumamente interesante porque lo que prevé es una estrategia de localización, de tratamiento de los niveles locales a través de lo que sería plasmar el principio de subsidiariedad para el mejor tratamiento de estas cuestiones, y los grandes convenios internacionales que surgieron de la Eco 92, de la Convención de Río de 1992, que se llamó "Sobre Ambiente y Desarrollo" es decir, de la del '72, que fue sobre Ambiente Humano, a la visión ambiental se la veía de alguna manera como separada de la visión económica. Eso generaba como una suerte de antagonismo, que es lo que se trató de superar en esos 20 años. Y en la Eco '92, precisamente se llega ya con esa visión holística, por eso fue sobre Ambiente y Desarrollo. Es la primera que formula claramente el concepto de desarrollo sustentable o desarrollo sostenible.

Otra problemática sumamente interesante que se deriva de esta y que lleva a su vez a la elaboración de varios acuerdos internacionales es la ligazón íntima que hay entre comercio, ambiente y desarrollo.

Pues bien, acá venimos a lo que yo les decía que es el principio primero de la declaración de Estocolmo del '72, donde hay como una suerte de fusión, entre los grandes valores del pensamiento democrático constitucional, porque fíjense que se dice que el hombre tiene el derecho fundamental a la libertad, esto se relaciona con los derechos individuales, con lo que nosotros somos, nuestra vida, la posibilidad de profesar un culto, de expresarnos, de asociarnos, de ejercer una industria lícita, etc., la igualdad que tiene que ver con los derechos sociales, con aquello que hacemos, es la segunda generación de derechos que en la Constitución Nacional están en el 14bis y ahora viene lo atinente a lo ambiental, a la calidad de vida, que Estocolmo define como "quien disfrute de condiciones de vida adecuadas en un medio de calidad tal que le permita llevar una vida digna y gozar de un bienestar y tiene la solemne obligación de proteger y mejorar el medio para las generaciones presentes y futuras".

De aquí surgen varios de los elementos clave para este tipo de problemática.

En primer lugar este carácter difuso que tienen estos intereses. No están encabezados como en las otras generaciones de derechos. Cuando uno es titular de un derecho por ejemplo porque es propietario de un bien, hay un vínculo claramente subjetivo con ese bien, y eso lleva a que esté encabezado en esa persona. Algo similar sucede también con un derecho de tipo laboral o social. En cambio con estos intereses es diferente porque acá estamos viendo una problemática que es colectiva, la calidad del ambiente; que comprende diría a la humanidad, y respecto de la cual el vínculo es un vínculo que está distribuido entre millones de personas, está difuso.

Cada uno somos como titulares de una cuota parte de ese bien colectivo y el problema en derecho es cómo se hace para que no obstante esa circunstancia tan particular, esas personas tengan las herramientas necesarias para que su derecho fundamental sea protegido. Ahí viene la dificultad, y entre las herramientas para llevarlo a cabo por supuesto, los controles.

El otro elemento muy importante e interesante es la noción de derecho-deber. Fíjense, tenemos el derecho a la vida digna y otros, pero tenemos una obligación solemne. Van a ver que en el Art. 41 se halla el deber de proteger de todos nosotros; es decir hay como una suerte de difusión

del poder de policía y eso da cabida a lo que ahora vamos a ver, surge 20 años después en Río que es la democracia participativa. Las herramientas concretas para poder cumplir con esa obligación solemne. Y el tercer elemento y fundamental, es esta visión que yo ya les hablaba antes, de observar la protección a futuridad sin solución de continuidad.

Las generaciones presentes y futuras, que en Río se va a formular todavía de manera más cabal, el límite de toda actividad productiva se da por el objetivo que ellas tengan de satisfacer las necesidades de las generaciones presentes sin comprometer las de las generaciones futuras.

Es lo que una gran profesora americana, ya en la década del ’80, Edith Brown Wise, profesora de Georgetown, denominó la inter equidad. Esta idea es pensar a futuridad, al infinito, tiene que ver con la equidad intergeneracional.

Pues bien, fíjense como resuelve (este es el principio 10º de Río). Formula la Teoría de los Tres Accesos. Son las herramientas para que podamos cumplir con esa obligación solemne de Estocolmo.

En primer lugar, fíjense que se dice que el mejor modo de tratar las cuestiones ambientales es con la participación de todos los ciudadanos interesados en el nivel que corresponde. En el plano nacional toda persona deberá tener acceso adecuado a la información. Esto es un punto clave para el control. Si efectivamente los que van a participar cuentan con el insumo informativo necesario como para poder participar con conocimiento de causa. No en una situación de ignorancia. Ese es el principio de acceso. Sin eso no se puede ser útil a los otros.

El segundo, que tal vez es el fundamental, es la oportunidad de participar en los procesos de adopción de decisiones. Los procesos de toma de decisiones. Fíjense que interesante como visión del modo como se construyen las decisiones. Hasta ese momento la idea que la decisión coincide con el punto clave, con el decisor que está especialmente mandatado y elegido para la toma de decisión. Sin embargo acá se habla de una idea de proceso, hay etapas en la toma de decisiones, y esas etapas deben prever la participación de todos. Y ahí surgen las herramientas en particular, acá alguien mencionó hace un rato la Audiencia Pública; la Audiencia pública es una de las modalidades de consulta que se anteponen a la toma de decisión y que precisamente apuntan también al control y a la posibilidad de trasladar un conocimiento distinto al decisor que el conocimiento técnico – científico en carácter estricto. Lo que algunos denominan el consentimiento existencial de aquellos que van en sentido lato a “sufrir” la decisión también hay que escucharlos, entenderlos, y muchas veces pueden conseguir consejos sumamente útiles. Y por último, se dice, bueno, la necesidad de facilitación y concientización de la población, pero el último acceso es la participación efectiva ante la justicia y los procedimientos administrativos.

Acá nos metemos en el vasto campo del procedimiento. Me lleva un poco a lo que les decía antes. Cómo hago para proteger desde la justicia una decisión que no ha sido tomada, en donde no ha habido un daño ni a mi persona ni a mi patrimonio, pero que sin embargo yo estoy mandatado con la obligación solemne de contribuir en el mejoramiento y la protección del medio. Y yo por ejemplo, detecto que no se ha celebrado una audiencia pública, detecto que no se ha llevado a cabo una evaluación de impacto ambiental, etc. Entonces, ¿Cómo llego a la justicia? Bueno, eso es lo que se denomina acceso a procedimientos judiciales efectiva. Lo que se llama en derecho procesal la legitimación activa para acceder a los tribunales. La llave para iniciar una Litis, si ustedes quieren.

Pues bien, ¿Cómo se plasma esto en nuestra Constitución Nacional?

La reforma del ’94 elaboró un nuevo capítulo en la parte dogmática de la Constitución que se llama “Nuevos derechos y garantías”. En ese capítulo hay tres artículos que se ocupan de los derechos de incidencia colectiva. El Art. 41 que es el que vamos a repasar rápidamente, se ocupa del derecho a un ambiente sano, el Art. 42 de los derechos de los consumidores y usuarios, y el Art. 43 de las garantías constitucionales para la protección de los derechos, en donde aparece en el

segundo párrafo una nueva figura, que es el Amparo Colectivo, y que tiene que ver con esa cláusula de Río, "el acceso a procedimientos efectivos para poder llegar a la justicia."

En el Art. 41 van a ver que hay mucho de lo que vimos. El Art. 41 se inspira enormemente en todo ese patrimonio que surge de Estocolmo, que surge de Río, que surge de la Comisión Brundtland, etc., etc.; y habla, como ustedes pueden ver, de la visión del desarrollo humano, es decir el objetivo, el bien jurídico protegido por este derecho fundamental, a un ambiente sano, es la visión de desarrollo humano.

La visión de desarrollo humano, esa voz nueva para nuestro derecho constitucional, se repite en otros dos lugares: tiene que ver con el desarrollo sustentable. Se repite en el Art. 75 que habla de las competencias del Congreso, cuando se habla de los derechos de los pueblos originarios o aborígenes; allí se dice que se debe proveer lo necesario para el desarrollo humano de esas comunidades, por ejemplo para el cálculo del quantum de las tierras que se les debe devolver a esos pueblos, o el tratamiento de los recursos naturales. La visión, es la visión del desarrollo humano. Y en el inciso 19 que se conoce como "Cláusula del Progreso Social" habla de que el Congreso debe tomar sus decisiones proveyendo al crecimiento armónico de las regiones, al desarrollo humano con justicia social, a las condiciones dignas de trabajo, etc.. Pero nuevamente el desarrollo humano visto en estas dos cláusulas desde el aspecto social.

Entonces, si nosotros unimos en una interpretación concordante e integrada como debe ser toda interpretación constitucional que se precie, el Art. 41 con estas dos cláusulas, llegamos a lo que exige nuestro futuro común, es decir, en nuestro país el modelo de desarrollo es un modelo de desarrollo humano, en el sentido lato, en donde deben equilibrarse estas tres variables del crecimiento, e impedirse que en una acción productiva, pueda perjudicarse - en aras de sobrevaluar el crecimiento económico - perjudicarse los otros dos ejes, los otros dos bienes jurídicos a proteger.

Otro tema muy importante es que se copia directamente Río, cuando se habla de la equidad intergeneracional es exacto, yo creo, a lo que les dije de Río. Es decir, las actividades productivas deben satisfacer las necesidades presentes sin comprometer las de las generaciones futuras. Y después en el derecho-deber, acá no se habla de obligación solemne, constituyente fue menos retórico, sino que habla "y tienen el deber de preservarla" todos los habitantes gozan del derecho, pero cuidado que también tienen el deber de involucrarse.

La última parte me parece sumamente importante porque marca una señal interpretativa clave en la Constitución porque ahora la Comisión Reformadora del Código Civil, de la que tanto se habla, también lo toma para dictar ciertas cláusulas en materia de interpretación. A que me refiero: la única especie de daño que está constitucionalizada en la ley fundamental argentina es el daño ambiental. Qué consecuencias tiene para el intérprete: que es la única que tiene jerarquía constitucional, es decir en aquellos casos concretos, en donde puede existir una suerte de superposiciones, de incompatibilidad, entre otros derechos susceptibles de ocasionarse daños, debe prevalecer la preservación del daño ambiental, porque tiene una jerarquía superior a los otros tipos de daños.

La Corte Suprema se ha servido mucho de esta párrafo para llevar a cabo casos que han modificado enormemente la protección del ambiente en Argentina, y en particular uno, que es el que trata la contaminación de la Cuenca Matanza – Riachuelo, es un célebre caso Mendoza, como proceso colectivo, en donde además reconoce expresamente el derecho del agua, y habla precisamente del valor de orden público que tiene el daño ambiental de jerarquía superior sobre otro tipo de daños en las situaciones particulares de superposiciones de derechos.

Luego, el segundo párrafo habla de una serie de cometidos que tienen las autoridades para proveer a la protección. No me voy a detener en esto por cuestiones de tiempo, porque es un tema muy vasto, me voy a detener en aquellos que me parece que son más importantes. De todos modos hay algunos puntos que me parece que son claves, por ejemplo en nuestro sistema el daño ambiental

no es solo el daño al patrimonio natural sino también al patrimonio histórico cultural. Está visto desde una visión conjunta, ambos tipos de patrimonio, no todos los sistemas lo ven así, el nuestro sí. Y el otro párrafo sí es una cláusula clave, sobre todo en lo que hace a la distribución de las competencias.

Nosotros, al igual que Brasil, somos un país federal, y en toda materia, sobre todo materia nueva sobre la cual se reglamenta es fundamental saber para evitar las dificultades en la aplicación, qué le corresponde a la Nación y qué le corresponde a las Provincias. El Constituyente Argentino lo ha resuelto a través de un criterio de magnitud, es decir ha dado la norma básica que es el dictado de los requisitos más importantes que denomina "Presupuestos Mínimos". No tiene nada que ver con la visión de presupuesto desde el punto de vista económico, es el Pre – Supuesto como un pre-requisito. Lo digo porque se presta muchísimo - además acá hay gente de las Ciencias Económicas-, para evitar las confusiones.

Eso con una doble finalidad. Una primera se compadece con la naturaleza de las cosas; qué quiero decir con esto: si uno deja que en cada jurisdicción se establezcan requisitos de protección diferenciados o ninguno, en realidad no lucha contra la contaminación. Porqué? Porque hay un elemento básico de los factores de contaminación que es su movilidad. Por eso ustedes ven que casi todos los grandes problemas de ambiente empiezan siendo locales, pero su movilidad incluyendo a las otras jurisdicciones hasta convertirlos en grandes problemas universales. Varias de las convenciones que mencionábamos al principio, muchas de las cuales son de la Eco 92, de la Conferencia de Río, precisamente aluden a la solución de esos grandes problemas internacionales.

Entonces, para lograr que al menos ese mínimo esté asegurado en una norma común aparece esa competencia a favor de la Nación, que debe dictar las normas de Presupuestos Mínimos. Y a su vez para evitar la lucha, la confrontación entre jurisdicciones, evitando la competencia desleal entre unas y otros para la captación de inversiones.

Ahora bien, a las provincias se les da la posibilidad de dictar las denominadas normas complementarias; esto es un poco como el medio vaso lleno o el medio vaso vacío. Habría una suerte de "mínimum-minimorum" que es competencia de la Nación. La concreta con las leyes de Presupuestos Mínimos. Ahora, bien, si luego se quiere elevar el contenido del vaso para arriba, eso queda en manos de cada jurisdicción provincial o de la ciudad de Buenos Aires, que determinarán el dictado de esas normas complementarias.

La aplicación del sistema no es fácil, porque más allá de que es fácil de explicar, es difícil de aplicar. Porque ¿cuál es ese "mínimum-minimorum" que no afecta lo que además la Constitución dice, las Jurisdicciones Locales; no olvidemos que en Argentina, y ese es el Art. 124, la Constitución determina que las provincias tienen el dominio originario de los recursos naturales. Por lo tanto, ninguna jurisdicción de otro nivel de gobierno -la Nación- que tenga que ver con el ejercicio de alguna función gubernamental, puede llevar al vaciamiento del dominio. Esa también es otra directiva porque sino de lo contrario, quién tiene el dominio? Es como que la Constitución tuviese una cláusula que no se cumple. Entonces, como ustedes pueden ver, lo difícil es determinar esa divisoria de niveles de magnitud.

La Ley General del Ambiente, que es la ley base, -ahora vamos a hablar un poquito más sobre ella porque de allí sí surgen los presupuestos de exigencias claramente mínimas - determina un capítulo específico, que se llama Sistema Federal Ambiental. A través de un procedimiento para la solución en la aplicación y en la formulación de estos distintos tipos de normas, porque piensen ustedes que por un lado tenemos dos tipos de normas sustantivas: las nacionales de presupuestos mínimos y las provinciales complementarias; pero a su vez las normas reglamentarias de las primeras y de las segundas, el problema allí lleva a una dificultad mayor.

Entonces dentro de ese sistema Federal Ambiental hay una autoridad que es el Consejo Federal de Medioambiente (COFEMA) que surge de un convenio interprovincial en donde se le da

un cometido particular que es precisamente la determinación del quantum de los presupuestos, de la aplicación de las normas, una resolución previa de conflictos de jurisdicción para que no se judicialice. Lo que yo les digo es más en teoría que en práctica, porque desgraciadamente todavía hoy el Consejo Federal del Ambiente tiene muy poca fuerza, pero creo está muy bien pensado, tiene que ver con lo que se denomina el federalismo de concertación, para evitar permanentemente la confrontación, y respetar la jurisdicción de las provincias que me parece que es la gran riqueza de un país tan extenso como el argentino, y con características locales muy particulares.

Cuando en la Argentina queremos solucionar los problemas uniformando las decisiones y centralizando los recursos siempre nos va mal. Y esto lo digo porque a pesar de ser porteño siempre fui profundamente federalista. No por un problema solo de fe, sino porque creo que desde el punto de vista funcional, es el sistema que mejor lleva la solución de los problemas.

Pues bien, veamos las características del derecho al ambiente.

En primer lugar como vimos es un derecho humano, es un derecho humano fundamental, que además está amparado por muchas normas internacionales, incluidos Tratados, y estos tratados están íntimamente ligados, por ejemplo el Pacto de Naciones Unidas sobre Derechos Sociales y Culturales que por el inc. 22 del Art. 75 de la Constitución Nacional tiene jerarquía constitucional, tiene todo un capítulo en donde está previsto el derecho a la salud, donde está previsto el derecho a la subsistencia digna, donde está previsto el derecho a la alimentación, y donde además el comité de aplicación en el año 2002 ha enunciado el derecho al agua. Pues bien; ese conglomerado de derechos, de carácter transversal, están vinculados con el derecho al ambiente sano. Así que la aplicación de este convenio, sobre todo de esa parte fundamental para entender mucho de lo que es el derecho vigente. Es de naturaleza colectiva, por las características que vimos cuando traté de explicar lo que entendía por un bien colectivo, donde cada uno de aquellos que estaban involucrados eran como titulares de una cuota parte, esto se lo robo a Bidart Campos, no es un invento mío, se lo robo a un gran maestro, tiene una visión antropocéntrica, y por último - que lo vimos - ese deber de preservación que cabe sobre todos, no solo gobernantes, sino también gobernados, de ahí la democracia participativa.

Pues bien; el tema de competencias ambientales: esto es simplemente un repaso de lo que veíamos antes, y en la Argentina los niveles autonómicos que tiene nuestro sistema, encontramos relaciones interjurisdiccionales de todos estos tipos. Porqué? Porque la Constitución del ’94 no solo reconoció, como venía haciéndolo desde 1853 la autonomía de las provincias, sino también de la ciudad de Buenos Aires y de los municipios.

Todas las provincias deben reconocer la autonomía a sus municipios. La división territorial de los poderes ustedes la saben, en esto voy a ir muy rápido, también están los niveles de gobierno de la Argentina vistos desde una visión distinta, en todos ellos hay exigencias ambientales diferentes, inclusive la autonomía municipal, es muy interesante tenerla en cuenta, lleva a que son numerosos los municipios, por ejemplo el de Salta, y de otros municipios salteños que dictan sus propias Cartas Orgánicas, y en esas Cartas Orgánicas aparece una riqueza enorme de disposiciones ambientales que implican exigencias que se agregan a las ya existentes.

Sobre municipios no vamos a hablar porque nos metemos en un tema. Vamos a ver más bien las leyes de presupuestos mínimos. Entre las leyes de presupuestos mínimos yo les decía que la ley básica es la 25.675 se dictó en noviembre de 2002 y que es una ley que trata de lograr una clara formulación de los grandes objetivos de la política ambiental en la Argentina. Es decir por un lado la coordinación de la política ambiental entre la Nación y las provincias, la determinación de cuáles son los grandes objetivos en materia de política ambiental, las herramientas para llevar a cabo la política ambiental, y de los dos capítulos tiene un capítulo sobre la responsabilidad por daño ambiental, y tiene a su vez otro capítulo sobre Sistema Federal Ambiental que se agrega a los contenidos que mencionamos antes. Objetivos, Principios y Herramientas. Me parece que esa

primera parte sobre todo, que la vamos a repasar rápidamente, son contenidos básicos para los pliegos de licitación y fíjense ustedes que de esta ley, que yo la llamo mixta porque tiene partes que son de presupuestos mínimos y partes como es la responsabilidad por daño ambiental, que es legislación de fondo, como toda problemática en materia de responsabilidad.

Ahora, fíjense ustedes: muchas de las soluciones que trae la Ley General del Ambiente surge de fallos que se dictaron por la Justicia ya desde el '94 hasta el 2002, y en esos fallos se dieron soluciones en casos concretos, y voy a aludir a uno primero, porque va directamente a la impugnación de un pliego para licitación de una planta para tratamiento final de residuos peligrosos. Es el hoy ya célebre caso Schreder. ¿Cuál era la problemática que se suscitaba en este caso? Era además interpuesto a través de un amparo colectivo, segundo párrafo Art. 43, por un conjunto de organizaciones de la sociedad civil y de vecinos del partido de 3 de febrero, provincia de Buenos Aires. De qué se quejaban: se quejaban porque no se había cumplido con una cantidad de exigencias en los pliegos de licitación para la construcción de esa planta, exigencias que surgían de la Ley de Residuos Peligrosos y de su reglamentación. Entre esas exigencias, me parece que las más interesantes para tener en cuenta eran: la no celebración de la Audiencia Pública, la delegación en manos del adjudicatario de la evaluación del impacto ambiental, el no brindar la información ambiental necesaria para la participación – que en realidad como no se preveía la participación, para qué le iban a dar información - y una localización inadecuada porque se iba a localizar en una zona de la que es del CEAMSE, que es el organismo que lleva gran parte de los rellenos de la limpieza, y la reglamentación de la Ley 25.051, la de residuos peligrosos, expresamente veda la posibilidad de construir este tipo de plantas sobre terrenos del CEAMSE, de rellenos de residuos domiciliarios. Entonces acá se planteaba el defecto de los pliegos licitatorios que incumplían todo este universo del Derecho Público Argentino. No había Ley General del Ambiente. Los amparistas tomaban distintos aspectos y qué es lo que la justicia dijo tanto en 1ª como en 2ª instancia – la justicia federal – en primer lugar que efectivamente, la localización era errada. En segundo lugar anuló los pliegos porque carecían de estas previsiones. En el caso de la audiencia pública estableció algo que fue copiado exactamente de la Ley General del Ambiente. Las audiencias públicas no tienen efecto vinculante, sin embargo el que no tengan efecto vinculante no quiere decir que no tengan ciertos efectos que yo denomino como semi vinculantes. ¿Cuáles son ellos? Que la justicia claramente especifica, dando una verdadera clase de derecho administrativo ambiental. El 1º, si bien no tiene efecto vinculante, cuando en un proceso de toma de decisión, como es la licitación de esta planta, los pliegos no prevén la consulta a la población a través de una audiencia pública, el acto será nulo de nulidad absoluta si se lo llegare a tomar, porque carecerá de causa. En 2º lugar, aunque se prevea la audiencia pública si de la misma surge una oposición total o parcial a lo que se propone, el decisor puede desconocer esa recomendación, pero debe fundar razonablemente los motivos por los cuales se aparta de la misma. La razonabilidad es lo contrario de la arbitrariedad, la razonabilidad es precisamente lo propio de la decisión justa. Entonces, la Ley General del Ambiente tomó de este fallo todas estas cuestiones y cuando regula de estas herramientas para la política ambiental entre otras a la audiencia pública, la define pero dice que tiene estos efectos. Lo cual habla de la relación entre las fuentes del derecho. La jurisprudencia y la legislación. ¿ no es cierto?

Bueno, la ley enuncia los principios fundamentales del Derecho Ambiental que están tomados muchos del Derecho Internacional del Ambiente, entre los cuales el derecho a gozar de un ambiente sano, el derecho de los estados a administrar y regular sus recursos naturales, luego tenemos el concepto de Desarrollo Sustentable, es decir lo que llama en la ley el Principio de Sustentabilidad que es una vara de control muy importante, es decir en una determinada decisión, ¿se han equilibrado los tres aspectos del desarrollo que contempla la visión sustentable del mismo, o no? ¿Hay un verdadero equilibrio trifásico entre el objetivo económico, ambiental y social o no lo hay?

El otro es el principio de equidad intergeneracional que nosotros vimos, es otro elemento muy importante de evaluación, no se debe ver solo el presente, sino que se debe ver a futuridad, y ver de

qué modo como mínimo a través del emprendimiento que se quiere llevar a cabo a futuro se va a satisfacer como piso lo mismo que se le va a satisfacer a las generaciones actuales. Esta es la idea de la equidad intergeneracional.

Pues bien, son 10 principios, no los voy a explicar a todos, el Principio de Prevención es fundamental, porque es aquel que dice que todas las cuestiones en materia ambiental deben ser analizadas y las soluciones deben ser estudiadas desde las causas y no desde los efectos. Hay que prevenir. Hay que adelantarse al acaecimiento de las consecuencias dañinas. ¿Porqué? Porque en la mayoría de los casos el daño ambiental es irreversible. Y esa irreversibilidad nos obliga a prever para que el mismo no acaezca, o acaezca en un nivel que sea lo menos dañoso posible.

Luego la otra cara de la moneda, que es el Principio de Precaución o el Principio Precautorio que es muy utilizado por la justicia argentina.

El Principio Precautorio que está absolutamente pegado al de prevención es el que dice que aunque no hubiese certeza científica sobre el acaecimiento de un daño, sin embargo, cuando haya una sensación de que es muy probable que el mismo se produzca, es necesario por los costos que esto puede llevar, continuar con los estudios y parar hasta tanto no surja la certeza de que no se va a producir ese daño.

Nosotros por ejemplo en temas que la jurisprudencia decidió vinculados con la pesca, en temas vinculados con los feed lots, en temas vinculados con residuos, plantas de tratamiento de residuos domiciliarios, en una cantidad de temas, la jurisprudencia tomó estos dos principios como base para la interpretación y para exigir o que no se hiciera algo, o que se hiciera de una manera diferente a la planificada.

Bueno, después de estos principios me parece que es fundamental el último, es decir la Ley General del Ambiente reconoce los tres accesos. Antes de definir, - porque las desarrolla las herramientas en particular - habla de estos tres accesos como principios básicos del Derecho Ambiental en la Argentina.

¿Cómo es la constelación de leyes de presupuestos mínimos hoy en la Argentina? Son 9 leyes: en el centro está le Ley General del Ambiente, que por el principio de congruencia exige ser la base y ser como parte que complementa y como una interpretación subsidiaria complementaria para todas las leyes de presupuestos mínimos sectoriales, entre las cuales hay una de derecho a la información, hay otra ley de protección de glaciares, de residuos industriales, ley de actividades de quema, ley de PCV, ley de aguas, ley de residuos domiciliarios y ley de bosques nativos, justo para Salta tan importante.

El daño ambiental colectivo: lo que yo les dije en el artículo 41 y la Ley General del Ambiente que tiene todo un capítulo y define lo que es el daño ambiental colectivo, y a su vez le da muchísimas facultades a los jueces. Facultades que hubieran sido exorbitantes en el procedimiento clásico, pero que da la posibilidad de que se aplique el principio “iura novit curia”, es decir es el juez el que tiene que proveer el derecho y el que tiene que ordenar y llevar el procedimiento que permita la solución del conflicto.

La acción de daño ambiental: yo quisiera ver rápidamente cómo la Constitución lo define, teniendo en cuenta los tres pilares básicos de la participación.

Otra herramienta fundamental que la ley generalmente trae es el ordenamiento ambiental del territorio. Se modifica la concepción meramente urbanista economicista de la zonificación del territorio por actividades, en tanto el ambiente pasa a ser el eje transversal fundamental que debe inspirar dicho ordenamiento. (hace referencia a la presentación de filminas) Acá se habla de la importancia estratégica que tiene como herramienta, y es la Ley General del Ambiente junto con el proceso de evaluación de impacto ambiental, la ley expresamente exige que se consulte a la población en ambos procesos a través de una consulta pública o de una audiencia pública.

Pues bien, vamos entonces. Si no me equivoco ahora ya estamos con la Constitución de Salta, en honor a esta provincia.

Fíjense qué interesante: el Preámbulo entre los grandes objetivos que se propone a través de su pacto social, habla de la paz, la cultura nacional, proteger la familia, la salud, el medioambiente, los recursos naturales. Es una de las pocas constituciones que ya desde el Preámbulo lo pone como gran objetivo del Estado. Ustedes saben los preámbulos han sido elemento de interpretación de normas. Hay libros que se han escrito sobre el modo como por ejemplo nuestra Corte Suprema de la Nación ha desmenuzado distintos objetivos del Preámbulo para llegar a la solución de distintos problemas. Sobre todo los indígenas también, tienen una norma complementaria, la que mencionamos de la Constitución Nacional, que es el Art. 15, donde además se les asegura una participación. No olvidemos que en la Argentina rige el Convenio 169 de la Organización Internacional del Trabajo que exige la consulta previa, informada a los pueblos originarios en todos los emprendimientos que se den dentro de su territorio o cerca de sus comunidades, así que se está aludiendo directamente a eso.

Sobre el ambiente, en lugar de repetir, lo que creo que está muy bien como técnica legislativa, lo que la Constitución de la Provincia de Salta dice que se aplica, habla en cambio del deber de conservar y habla a su vez del modo como los poderes del estado salteño deben proteger. Y por último, habla de procesos ecológicos esenciales, y allí, en el Art. 80 creo, que fija tanto para las personas como para el Estado en particular una serie de obligaciones que me parece que son sumamente útiles y que obviamente creo que son la clave para que los pliegos licitatorios según las licitaciones que lleven a cabo se dispongan aquellas obligaciones de tipo ambiental que provean precisamente a la contribución del mejoramiento de la protección del medioambiente.

Ojalá que esto sea así, les agradezco por la paciencia. La Constitución tiene también protección de intereses difusos, y así hemos llegado al fin y espero que desde una disciplina tan diferente a la de ustedes, la interdisciplinaridad se acople para que todos contribuyamos a un mundo mejor para las presentes y futuras generaciones.

Muchas gracias.

Texto extraído del audio de las XXII Jornadas

TEMA

Normatividad contable facilitadora del ejercicio del sistema de contralor

Autores:
Cr. Pascual A. Torga
Cr. Luis N. Segovia

(Cr. Luis Alberto Segovia)

Autoridades del Secretariado Permanente, autoridades del IETEI, autoridades de los Organismos Superiores de Fiscalización, funcionarios, agentes de esos organismos, invitados especiales, a quienes no voy a tener la oportunidad de saludarlos, tengan ustedes muy buenas tardes.

Quiero decirles a ustedes que para mí es un inmenso honor tener la oportunidad de poder estar presente en estas Jornadas que organiza año a año el Secretariado Permanente, como Pro Secretario de la Federación Argentina de Consejos Profesionales, y como Coordinador de la Comisión de Sector Público. Realmente es muy emocionante poder dirigirse a un auditorio tan importante como el que conforman todos ustedes, espero poder estar a la altura de las circunstancias para comentarles cuál es la relación que existe en la actualidad con el Secretariado Permanente y contar que a partir de la asunción de las nuevas autoridades de la Federación Argentina se ha dictado unas nuevas políticas de gestión con respecto al Sector Público. Y para ello, cuando nos hicimos cargo de la Comisión, debimos advertir que estaba conformada por muchísimos colegas, con muchísima capacidad y un gran grado de compromiso con el Sector Público. Pero resulta que los productos que ellos elaboraban no tenían la acogida y la utilización por los potenciales usuarios que en esto tenía que tener. Entonces nos abocamos de inmediato a averiguar cuáles eran las causalidades de esa falta de utilización de los productos que elaboraba la Comisión de Sector Público de la Federación, y pudimos determinar que se debía a que esta Comisión llevaba a cabo la elaboración, investigación y estudios de trabajos que recién los daba a conocer a los usuarios una vez que estaban totalmente terminados. Con lo que ustedes sabrán provocaba una cierta resistencia en la aplicación como así también en algunas provincias era muy difícil la aplicación porque había que modificar normativa legal y también les resultaba a las autoridades rectoras un gran esfuerzo el poder aplicar estas normas técnicas adaptadas de las normas internacionales. Entonces nos propusimos que debíamos buscar la metodología como para que todos los organismos que son los usuarios de estos productos puedan usarlos como una gran herramienta porque estamos convencidos que son buenas herramientas las que estamos elaborando. Para ello como lo hicimos ya con el Secretariado Permanente, habíamos definido la política de comenzar a tener relaciones firmando convenios con las distintas entidades que tengan que ver con el manejo de administración y control de los fondos públicos.

En el caso del Secretariado Permanente ya habíamos firmado un convenio en el año 2006 así que por lo tanto nos decidimos reflotarlo en la actualidad y tuvimos la suerte que el Secretariado Permanente con una inmensa gentileza, nos invitara hoy para estar, nosotros nunca pensamos que iba a ser una conferencia, pensábamos que iba a ser un trabajo más que presentábamos, es por eso que les doy infinitamente las gracias en nombre de las autoridades de la Federación Argentina de Consejos Profesionales, a todas las autoridades del Secretariado Permanente, como así también al Presidente de la Auditoría General de Salta, por ser tan buen anfitrión.

Siguiendo con esta exposición quería decirles que con el Secretariado Permanente esto que estamos haciendo ahora consideramos que es el inicio de una gran relación que vamos a llevar adelante dos instituciones muy comprometidas con el quehacer del Sector Público y con la administración, manejo y control de los fondos públicos. Fondos que son nada más y nada menos que el producto de los esfuerzos que deben hacer la gran mayoría de los argentinos económicamente activos para poder pagar las contribuciones y los impuestos que los distintos fiscos les imponen. O sea que por eso debemos trabajar día a día y sin descanso porque la verdad la importancia que tienen esos fondos, los esfuerzos con que se los consiguen, son muchísimos.

Simplemente también quería contarles que la Federación ha firmado convenios con el Secretariado Permanente, con la Auditoría General de la Nación, está en estudio el último esbozo de lo que es el último convenio con la Auditoría, como así también ya se firmó con la SAP, con la Asociación de Presupuesto y Entidades de Administración Financiera con quienes ya se firmó un convenio marco y en la actualidad ya se firmó un convenio de tipo específico que la Federación no lo pudo firmar, porque como es una entidad e 2º grado, no puede obligar a las entidades de 1er Grado que son los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas de cada una de las provincias. Es por esto que le dijimos a la SAP que revea el convenio y lo haga directamente con cada uno de los Consejos de cada una de las provincias. También están muy adelantados los diligenciamientos para firmar convenios con la Sección Argentina de Profesores de Contabilidad Pública, y acá la veo a su presidenta, con quien ya tuvimos algunas reuniones y algunos adelantos como así también con la Contaduría General de la Nación, con quien pudimos reflotar unas relaciones que estaban bastante tensas hace algunos años, cuando salió el marco conceptual contable, quizá desde la política que se implementaba en ese momento desde la Federación no fuimos lo suficientemente claros o lo suficientemente quizá humildes como para poder ofrecerles un producto que simplemente era un producto técnico y estábamos convencidos muchos de nosotros de que no era de aplicación obligatoria porque todas las provincias y la Nación se rige en el sector público por normas legales propias. Y para ampliar esto un poco también, les quiero comentar que se reestructuró toda la Comisión de Sector Público de la Federación Argentina tratándole de dar otro dinamismo en cuanto a la cantidad de productos que puedan elaborarse durante una determinada cantidad de años la comisión del Sector Público, y para eso también se va a continuar trabajando sobre la adaptación de normas internacionales de contabilidad del Sector Público, y se dio vuelta también el sentido de decir que debemos atender al clamor de un montón de reclamos que hacen la gente del Sector Público. Como ser que hoy tenemos que trabajar sobre los nuevos sistemas de contrataciones de bienes y servicios de muchísimas provincias, tratar que quienes están más avanzados puedan relacionarse con quienes todavía no los tienen, como así también los sistemas de control de los fondos públicos, teniendo en cuenta una base única. Es la idea que tenemos de manera tal que esa base única de información y datos la pueda manejar las entidades superiores de control, en este caso los Tribunales de Cuenta y las Auditorías. A fin de poder evitar que se produzcan dobles tareas y que se pierda esta información, aprovechándola al máximo y de esta manera lograr mejores resultados dentro de nuestros controles. No esa información que recaban un sinnúmero de organismos de control tanto en la Provincia como en la Nación, y que se pierden entre cada uno de ellos porque no existe un sistema de control integral en general en donde se puedan informar las tareas y los resultados que tienen cada uno de los organismos de control. La idea

nuestra es lograr un sistema de control integrado entre todos los organismos que tienen a su cargo el control de los fondos públicos.

Como el tiempo es tirano, acá voy a dejar de hablar, de nuevo repito les doy las gracias al Secretariado Permanente la virtud que tuvo de invitarnos y de ser tan conteste con nosotros porque simplemente le informamos que teníamos ganas de estar acá y nos dieron el gusto de poder estar hablando ante todos ustedes.

Los dejo con el Dr. Torga que tiene muchas ganas de contarles sobre los avances que hicimos sobre la contabilidad de la Administración Pública.

(Cr. Pascual Torga)

Voy a hacer un relato técnico de lo que hicimos, y también comenzamos con que tuvimos problemas en la normatización porque dictamos resoluciones cuando fue conflictivo y pasamos a recomendaciones como decían las colegas de Mendoza y Buenos Aires.

Pasamos. Vamos a ser sintéticos, saltamos algunas de las filminas. Presentar la información contable ordenada de tal manera que facilite la tarea de control es uno de los objetivos de la contabilidad gubernamental. Y resaltamos en este ámbito de organismo de control. Qué pasó en la normatización. Comenzamos con la Resolución Nº 16 que es el marco conceptual no solamente de la actividad privada, sino también alcanza a la administración pública. Pasó desapercibido, en la administración pública, y se presentó un marco conceptual específico. Ese marco en principio iba a ser Resolución, como dije anteriormente, se tuvo que modificar la normativa de la Federación para transformarlo en Recomendación. O sea que no es de carácter obligatorio, sino es orientativa a la actividad.

Sacamos el marco conceptual, sacamos posteriormente la presentación de la Ejecución Presupuestaria, y ahora estamos en el proyecto 3 de Presentación de Estados Contables. La Presentación de Estados Contables que ya pasó al Consejo Emisor de Normas Contables de Auditoría, dentro de la Federación y tenemos que convencer a la gente que está dentro de la gestión privada de la norma en el sector público. Estamos en el área de contabilidad y control, pero nos cuesta convencer a nuestros propios pares.

Qué camino tenemos. Un camino de ética en la formación excelencia normativa y un procedimiento democrático, participativo y transparente. Esto es lo que buscamos, la participación de todos los profesionales y los organismos que tienen funciones específicas dentro de la función pública.

En el marco conceptual, yo resalto la introducción, vemos que para lograr una mayor transparencia y debería servir a los órganos rectores de los sistemas de contabilidad gubernamental de la administración pública para orientar las normas contables que dicten. O sea no es una imposición, sino que sea una imagen de qué es lo que piensa la profesión como guía. A los órganos de control para contribuir al cumplimiento de sus funciones, y a los emisores y auditores de estados contables para interpretar y resolver situaciones. También a los analistas y usuarios.

Cuál fue el desarrollo que tuvimos en el marco conceptual, un desarrollo lógico deductivo, objetivo de los estados contables, de ahí definimos a los usuarios de los estados contables, posteriormente los contenidos mínimos de los Estados Contables, esto ya conocido por la mayoría, los requisitos de la información, los elementos de los estados contables, los estados contables propiamente dichos, y el reconocimiento y medición de los elementos de los estados contables y llegamos a un Modelo Contable.

Los objetivos de los estados contables tenemos en carácter general, posibilitar el control del cumplimiento del mandato otorgado, es una de las funciones específicas y que vemos que está recetado en todos los Tribunales de Cuentas, promover información para la toma de decisiones y servir para las rendiciones de cuentas. Qué rendiciones de cuentas: siempre tomo el ejemplo: las

cuentas del gran capitán, ironía de la forma de presentación de las rendiciones de cuentas, hecho anecdótico, cordial y atribuido a Gonzalo Fernández De Córdoba, que ridiculizó a Fernando el Católico, y también inmortalizado por Lope de Vega. Las cuentas ya son conocidas, la ironía que presentó la dejamos en el power point, o una rendición de cuentas como mecanismo de corresponsabilidad entre autoridades y comunidad, y que permite evaluar el proceso de desarrollo de las mismas.

Yo la menciono a esta figura como auditor, con Andrea Schelder y que ejemplifica que ante una obligación de rendir cuentas, hay un derecho a exigir la rendición de cuentas. Además que la rendición de cuentas implica: capacidad de responder a acusaciones, informar sobre decisiones, hechos de las cuentas, y también justificar las decisiones, razones de los cuentos. Entonces hechos de las cuentas y razones de los cuentos, y sanciones. La impunidad es simulación de restricción al poder. Esto lo hablamos también en el café con el Dr. Sabsay, que dijimos que era único en el mundo.

La rendición de cuentas, informar sobre los hechos de las cuentas, tenemos estados contables, unidad de medida monetaria, y la normatividad contable que está en curso. Que lo vimos el marco conceptual, recomendación técnica Nº 1, estado contable, la ejecución presupuestaria la técnica Nº 2 y estamos ahora en el resto de la información contable. Pero en la continuación tenemos: justificar sus decisiones (razones de los cuentos) cambiamos que tenemos que tener otras unidades de medida que no son las monetarias, sino también recurrimos a las unidades físicas; y hay y tenemos una asignatura pendiente en lo que es actividad profesional.

Objetivos en particular de los estados: resalto, es cumplimiento de funciones para el cumplimiento de funciones de los órganos de control, y posibilitar dla medición de la eficiencia, eficacia y economía.

El control de gestión que ya está asimilado en todos los organismos de control, que requiere información en unidades monetarias, pero, alcanza?. No. Y entonces tenemos las otras unidades que son las unidades de medida física y que falta hoy normalización.

El objetivo del estado de ejecución presupuestaria es exponer el mandato conferido al administrador y la medición de su cumplimiento. Ahora, nosotros también vemos la necesidad que exista justificaciones y explicaciones a las razones de la diferencia, tanto cualitativas y cuantitativas. El estado de ejecución presupuestaria tenemos recursos; establecimos las distintas etapas en los recursos. En la etapa de la ejecución vemos que tenemos el Devengado y el Percibido. Este es un cambio conceptual muy importante y homogeneizamos porque hablábamos siempre del Devengado de los gastos y no hablábamos del Devengado de los recursos, y que también tiene importancia para uno de los puntos que tienen hoy de trabajo, es el control de la recaudación. El control de la recaudación sirve muchísimo, la relación del Estado de Ejecución Presupuestaria, que es de flujo, con el Estado de Stock y el Estado de Situación Patrimonial.

Información Presupuestaria en unidades monetarias y unidades físicas. En este Estado que sintetiza todas las etapas, vemos que si damos la información del Devengado cambia la concepción y la valuación de la gestión de esa cuenta. También relaciona perfectamente este Estado de Flujo con el Estado de Stock. Ya está incorporado en la 24.156 cuando dice que tiene que informar la parte del Devengado y del Percibido. Y hay una secuencia lógica deductiva en estas etapas.

En los gastos también establecimos las distintas etapas, y diferenciamos el Devengado del Mandado a Pagar, son dos situaciones distintas, y que yo lo reflejo si nos preguntamos quién decide en cada momento, y vamos a ver que son situaciones distintas de decisión. En la del Compromiso es la autoridad competente, en la del Devengado yo lo ejemplifico con el proceso, y en el Mandado a Pagar es una autoridad competente. Uniendo etapas no damos una información adecuada, desvirtuamos la realidad. Y las notas facilitan la comprensión de los estados.

Reconocimiento y medición. Los Estados Contables comprenden las unidades monetarias y las unidades físicas y es una visión de la administración pública como hacienda productora y no como hacienda erogativa que es una concesión que habíamos tenido por mucho tiempo. Y partimos de la premisa, lo que no se puede medir no se puede gestionar, y en este ámbito no se puede controlar. O sea que todo lo que tenemos que estar tiene que ser factible de medición.

En el Modelo Contable, tuvimos Unidad de Medida, y esto es similar a lo que es el marco conceptual general, criterios de medición contable, en forma similar, patrimonio a mantener, en forma similar, gestión continua, que estaba implícita en el marco conceptual contable, nosotros lo pusimos en forma expresa, en el proyecto, porque esa es la realidad de la administración pública en su gestión continua, momento de reconocimiento de las transacciones que no estaban ni en forma implícita o explícita en el marco conceptual general, la Resolución 16, lo pusimos y es el Devengado y homogeneizamos todos los momentos siempre es el Devengado.

La partida doble, estaba implícita con la ecuación contable, y nosotros pusimos, porque consideramos que es necesario, que la valuación de la partida doble esté presente en todos los sistemas contables de la administración pública.

El momento del Devengado, ya lo conocimos y el Devengado lo ejemplifico con una corriente real y una corriente financiera. En el curso de la corriente real, los bienes los recibe la administración o el tercero, según el que esté gastando o percibiendo. Y la corriente financiera surge una deuda, para la administración pública o del tercero. Y en este cruce, ahí es el momento realmente del devengado.

Esto es fácil decirlo, lo tenemos clarito, pero el problema lo tenemos cuando tenemos el devengado de los tributos. El devengado de los tributos, o recursos impositivos, tenemos una situación de "insimilitud" de tiempos. Hay un momento que reconoce la propia administración, y un momento anterior que es cuando lo reconoce el privado. Y este reconocimiento de la deuda a favor del fisco hace al momento determinado por la norma impositiva, y que incide en el patrimonio del contribuyente. Y a veces ese momento no es conocido por el propio administrador. Y la relación bilateral, no es entre impares. Motivo que este hecho sea percibido y frecuentemente relevado en forma disímil.

Lo de la recomendación lo mencioné anteriormente, y se está trabajando en el Proyecto de Presentación de Estados Contables. Tenemos el contenido del Proyecto, es contenidos, alcance, responsabilidad en la emisión de los estados contables, presentación razonable, reconocimiento de las transacciones, este es el Proyecto 3, uniformidad de presentación, ahora voy a detallar algunos en forma especial, información comparativa, identificación de los Estados Contables, período sobre el que se informa, oportunidad de presentación, compensación, o sea la no compensación, estamos en una situación patrimonial, y en todos los Estados tenemos una estructura, un objetivo. Se trata el Estado de Resultado, el Estado de Evolución del Patrimonio Neto, y por último el Estado de Flujo de Efectivo y también las Notas.

El objetivo del Estado de Situación Patrimonial es establecer la forma de presentación a los fines de permitir la comparabilidad con los Estados Contables de ejercicios anteriores del propio ente, como de otros entes y garantizarlos.

La responsabilidad en la emisión de los estados contables fue un tema de debate, porque es una situación disímil lo que es en la Hacienda Privada con la Hacienda Pública, y la responsabilidad es de las autoridades del ente y debe estar refrendado por un Contador Público matriculado. Va de suyo, que si le decimos a un Contador Público que está haciendo una refrenda de un Estado Contable, tiene que ser matriculado, pero a veces la situación de la Administración Pública amerita reafirmar este concepto que es una verdad de Perogrullo.

Presentación razonable, dar razonablemente la situación y evolución patrimonial y financiera, así como los flujos efectivos del ente proporcionando una imagen fiel de los efectos de las transacciones.

La importancia relativa, materialidad y agrupación de los datos como los estados contables son el producto de todas las transacciones económicas financieras, la etapa final del proceso es una agrupación y clasificación para que sean condensados y mejor comprensibles por los usuarios.

Período que se informa. Se estimó que es anual, y en caso de modificación de las mismas, el ente debe exponer las razones por las cuales utiliza un período diferente.

Oportunidad de la presentación. Otro tema de debate: Si se cuantificaba la oportunidad de la presentación o se hacía en forma conceptual. Se realizó en forma conceptual y así cada jurisdicción lo va a establecer, si adopta las normas de acuerdo a lo que dice la propia legislación. Que esté disponible para los usuarios antes de que pierda su capacidad de ser útil para la rendición de cuentas y la toma de decisiones.

Se regló sobre la Situación Patrimonial, Estado de Resultados, Evolución del Patrimonio Neto y Flujo de efectivo. El Estado de Situación Patrimonial tiene como finalidad disponer los bienes y derechos con que cuenta la Administración Pública para hacer frente a los servicios que brindará a la comunidad y sus obligaciones.

Acá tenemos una distribución por rubros y que va a hacer ordenados los rubros por liquidez.

La Estructura: diferenciamos entre corrientes y no corrientes, y en el Activo, conjunto de bienes del dominio público y del privado y derechos y pertenencias tangibles o intangibles de propiedad del ente, o que éste tenga a su disposición. En los rubros del Activo, y además en el propio Proyecto 3, tratamos de que se resuelva todo en el mismo proyecto, que no se recurra a otras recomendaciones para solucionar una causa. Esto es lo importante. Hay otras normas que hacen referencia a normativa posterior o anterior. Tratamos que la lectura del Proyecto 3 pueda satisfacer las necesidades de los usuarios. Para su comprensión y aplicación.

Y el concepto de Activo es que pueda ampliarse para prestación de servicios para satisfacer necesidades de la comunidad, que es el objetivo de la Administración Pública.

En los rubros del Activo, nos apartamos del ordenamiento internacional, y vemos lo que fue tradición en la República Argentina. Efectivo y equivalente de Efectivo, Inversiones, Participación de Empresas, Créditos, Bienes de Cambio y de Consumo, Bienes de Uso, Activos Intangibles, Bienes de Patrimonio Histórico, Artístico y Cultural, Bienes del Dominio Público, un tema que va a ser difícil después de seguir avanzando pero tenemos que reconocerlos, y son los bienes que tienen la titularidad pública y están destinados al uso general, y se clasificarán de acuerdo a su origen, afectación y disponibilidad.

Hoy fue materia tangencial hablar de los bienes de dominio público, y cuando hablamos de Control sobre Stock, un tema: los Créditos. Los créditos, a veces vemos que los propios titulares del Ejecutivo mencionan que se le adeuda a la jurisdicción tantos millones de pesos, y si decimos que tiene un crédito, ¿dónde los vamos a encontrar? En el Estado de Situación Patrimonial. Y normalmente no están contemplados.

Además en la mayoría de las disposiciones legales, tanto en la Ley de Administración Financiera, las leyes de Administración Financiera de la provincia, o las anteriores leyes de contabilidad, nos hablaban de la declaración de incobrabilidad de los créditos. Y para poder declarar incobrable un crédito, primero lo tenemos que tener como devengado, es un recurso devengado no efectivizado. Y esto es exponerlo.

El otro tema, es de las tierras y terrenos. Acá cerquita hicimos unas Jornadas de Sector Público, muy bien atendidos en Jujuy, y después si uno está en Jujuy, va a la Quebrada, y ahí

teníamos cómo se pierden bienes del propio Estado por falta de hacer ejercicio real con los juicios. También en la 24 es informar del Estado de Bienes Inmuebles y de Inversión Financiera.

Control sobre Stock en bienes del dominio público artificial, las concesiones, las incorporaciones, las mejoras que se realizan a los bienes concesionados, consideramos que se deben incorporar al patrimonio de la administración y no del ente concedido. Esto también está en correlación con la normativa privada, porque también en un momento dado el que tenía la concesión, lo activaba a los bienes y la normativa dice que no lo puede activar, sino que no son bienes propios.

El Pasivo: Obligaciones asumidas por la propia administración derivadas de hechos del pasado y contingencias de alto grado de probabilidad de ocurrencia. Los rubros del Pasivo: Deudas Operativas. Hicimos una clasificación, retenciones, endeudamiento público, recursos con afectación específica pendientes de aplicación, fuimos también cambiando de denominación pero en el concepto lo consideramos siempre válido, y que no tienen incidencia en la determinación del Estado Presupuestario del ejercicio, sino que cuando se ingresan constituyen relativamente un Pasivo, y que se mantiene como tal hasta que se cancele la afectación. Fondos de Terceros en Garantías, Previsiones, y otros Pasivos.

El Patrimonio Neto, acá volvemos a reconocer una situación: no todas las jurisdicciones tienen una determinación de Patrimonio Neto, que sería el momento cuando se constituye el Patrimonio Inicial, y decimos que es a la fecha de su primer registro. Un Patrimonio institucional subdividido, Fondos Específicos y Reservas, y Resultados Acumulados. Y damos como guía un Estado Contable de Situación Patrimonial.

El Estado Contable de Resultado: en toda Administración Pública hay dos Resultados: uno Contable y uno Presupuestario. En forma implícita o explícita los tenemos reflejados a los dos. Cuando no lo expresan como Estado Contable, cuando hacen Estado de Situación Patrimonial, por referencia de Patrimonio de un Ejercicio a otro, tenemos un Estado Contable de esa Administración y está reflejado el sistema, el Resultado Presupuestario. Y conceptuamos a todos los Recursos y Gastos en un concepto amplio.

El Presupuesto financiero, y si hay un incendio, una destrucción de un bien, no lo conceptúa como un gasto, pero económicamente lo tenemos que considerar como Gasto. La Estructura, la clasificamos en operaciones ordinarias y extraordinarias, y los Ingresos los clasificamos los conceptos de Ingresos y de Gastos, tanto ordinarios como extraordinarios, y las agrupaciones que sean representativas. Y volvemos al tema de que Ingresos y Gastos no serán compensados. Ese es un principio de carácter general, y que lo establecimos también en más de uno de los Estados.

Analizamos los ajustes de los Resultados de los Ejercicios anteriores, y cuál es el tratamiento a otorgar a los mismos. Y bosquejamos una presentación del Estado Contable de Resultado. El Estado Contable de Evolución del Patrimonio Neto tiene como finalidad exponer el Patrimonio Neto al inicio del período, el Patrimonio Neto al cierre, y las manifestaciones de las causas de las variaciones. Esto es igual a lo que ocurre en la Administración Privada, no era un Estado que estaba muy usual en la Administración Pública, y como son las consecuencias por las cuales se producen las variaciones. Las Transacciones Presupuestarias, las Transacciones Extra Presupuestarias y los cambios al Patrimonio Institucional.

La estructura, Patrimonio Institucional, Resultados Acumulados, por cada rubro se establecerá el saldo inicial del período que debe coincidir con el saldo final expresado en ejercicios anteriores, una verdad de Perogrullo, pero a veces no acontece. Más de uno sabe que eso es cierto, y ha merecido observaciones. Variaciones del período, y saldo final del período.

Rubros del Patrimonio Neto: dentro del Patrimonio Neto se expondrán los siguientes rubros: Patrimonio Institucional Inicial, el actual, y Fondos Específicos o de Reserva y por supuesto el Resultado Acumulado. Y vamos también presentando como en los otros Estados, una guía. Esto

amerita el análisis particularizado, esto es una simple presentación, de lo que estamos haciendo para despertar inquietudes. Tiene por finalidad el Estado de Flujo de Efectivo, la totalidad de los saldos de Efectivos y equivalentes de efectivos al inicio y al cierre del período. Tanto en los Presupuestarios como en los no Presupuestarios y ya se había establecido en el marco conceptual contable, que se adoptaba el método directo. Es mejor, más explicativo, y más complejo para su realización.

La Estructura, mantenemos se clasificará en Actividades de Operación, Actividades de Inversión y Actividades de Financiación. Y damos como nosotros, un concepto contable del flujo del Estado. Yo al inicio de mi carrera, estuve trabajando en el Tribunal de Cuentas de la Provincia por 20 años. Será por inquietud de eso, que tomé un concepto de la página oficial del Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires, para ver el estudio de la Cuenta General del Ejercicio. Y ahí analiza el presupuesto, elementos que verifica entre otros, Presupuesto y los Estados integrantes de la Cuenta General. El Patrimonio Hacendal, y el Cumplimiento de Metas Físicas o sea que se basa en la Cuenta General del Ejercicio, en verificar si el programa de gobierno se ha cumplido, y está sustentado aprobar -lo leo- "el fallo tiene por objetivo aprobar o desaprobar los Estados Contables que integran la Cuenta General del Ejercicio en base al criterio de razonabilidad de la información que exponen". O sea, esto es importante después de haber elegido el título de la presentación, junto con el Dr. Segovia, vemos que está explícito en un Tribunal de Cuentas que los Estados Contables, hacen la razón de ser del estudio de la Cuenta y un Estado Contable nos posibilita un mejor control, por eso queremos trabajar en forma conjunta. Desagregando, Estado de Ejecución Presupuestaria, la información contable debería ser contrastada con la de los organismos?. El Devengado No Percibido se reflejaría en algún Estado?. Nosotros afirmamos que debería ser así, que la información tiene que ser contrastada siempre, y la normatización contable lo debería contemplar? Son reflexiones que hacemos, vamos por un camino por la afirmativa, algunos nos pueden decir que no es así. Estamos convencidos, pero siempre es conveniente escuchar opiniones y si son opiniones diferentes, mucho mejor para reafirmar los conceptos.

Por el otro lado, del Patrimonio Hacendal, Qué Estado Contable lo debería exponer? Qué apertura debería contemplar? La normatización contable lo debería contemplar? Esta es otra reflexión, y tendríamos que encaminar en forma conjunta para solucionar, dar respuesta a estas inquietudes que se nos están presentando.

Cumplimiento de Metas Físicas: establecidas legalmente, la normatización contable que haría? Qué deberíamos hacer?

Futuro. Trabajar mancomunadamente para potenciar los esfuerzos, analizar e implementar conceptos que se comparten, estudiar conceptos no desarrollados y compartidos, profundizar el estudio de sistemas no monetarios.

Muchas gracias por la atención, y para lograr el cambio -me copié de Quino-, y ¿ es cierto?

(Cr. Luis Alberto Segovia)

Bueno, como verán, gran parte de lo que expuso por el Dr. Torga, es extraído de la Recomendación Técnica, la futura Recomendación Técnica Nº 3 que ahora se encuentra en período de consulta, y que en esta oportunidad también la haremos llegar a todos los organismos con quienes firmemos los convenios como para que nos den su opinión, de decirnos si están de acuerdo o no están de acuerdo, si son posibles de aplicación o no, y esto lo hicimos como una manera más de dar las gracias por la afabilidad que tuvieron los anfitriones de estas Jornadas.

Muchísimas gracias por invitarnos.

Texto extraído del audio de las XXII Jornadas

TEMA

Eficiencia: su medición y fomento en empresas estatales de agua potable y saneamiento

Autor: Dr. Andrei S. Jouravlev

Gracias tanto por la nueva oportunidad que me dan para visitar la linda ciudad de Salta, y conocerla un poco más, y también en forma especial para compartir con ustedes los resultados de nuestras investigaciones en temas de agua.

Yo voy a hablar de los servicios de agua potable y saneamiento pero por extensión mucho de lo que yo voy a decir también se refiere a otros servicios de utilidad pública, a obra pública, y también a los servicios de la infraestructura en general.

Para esta presentación me pidieron cubrir dos temas: un tema era la definición de la eficiencia, qué se entiende por eficiencia y como símil de la eficiencia, y el otro cómo se fomenta la eficiencia en especial en prestadores de servicios públicos de utilidad que son de propiedad del Estado o municipal.

Ahora, para ahorrar el tiempo, yo traté de fusionar ambas presentaciones en la misma presentación.

Este es el esquema general de mi presentación y son los temas que yo voy a cubrir: primero yo voy a hacer una breve introducción para explicar quienes somos, qué hacemos y en qué temas estamos trabajando.

Yo trabajo en la Comisión Económica para América Latina (CEPAL) que es una de las cinco comisiones más importantes de las Naciones Unidas. Su misión es contribuir al desarrollo económico social de los países de América Latina y el Caribe, y al mismo tiempo reforzar las relaciones económicas y sociales entre los países de toda la región, tanto entre estos países como con las demás naciones del mundo.

Yo trabajo en la división de recursos naturales de esta estructura, que básicamente se ocupa de los siguientes temas: la gestión de los recursos naturales renovables, la regulación de los servicios públicos y de los mercados conexos, y la prestación de los servicios públicos relacionados con los recursos naturales, como por ejemplo los servicios eléctricos, los servicios de agua potable, y los saneamientos.

Ahora, qué hacemos en forma específica en la División de Recursos Naturales e Infraestructura: tenemos dos principales temas o áreas de trabajo. En primer lugar escisión de los recursos naturales, donde están los recursos energéticos, como gas, petróleo, también están los servicios hídricos y recursos mineros. Y la segunda área o tema de trabajo son los servicios públicos o servicios de utilidad pública, infraestructura, obras públicas, y aquí trabajamos en sectores muy diversos como por ejemplo electricidad, energía, transporte, tanto internacional como nacional, y

obviamente los servicios de agua potable y saneamiento, que son los temas de mi presentación actual.

Ahora, cuál es el enfoque de nuestro trabajo: siempre hacemos énfasis en aspectos institucionales, es decir colaboramos con los países en la formulación de políticas públicas en estas tres áreas y cuál es nuestra forma de trabajo, es decir qué hacemos en forma específica. Primero realizamos investigación siempre orientada a ayudar a los países de la región y en perfeccionar y mejorar las políticas públicas para la gestión de los recursos naturales, y para proveer en forma eficiente a los servicios de utilidad pública. También prestamos asistencia técnica a los países tanto dentro como fuera de la región en temas de nuestra competencia y organizamos reuniones de expertos para recabar la información y también para compartir con ellos los resultados de nuestras investigaciones, y también realizamos cursos de capacitación para impartir la información o experiencias que hemos tenido. Y como es obvio existe una estrecha colaboración y relación entre las formas de trabajo. Es decir, por ejemplo en misiones de asistencia técnica, podemos detectar temas nuevos, emergentes en la región, y hacia esos temas tratamos de dirigir nuestra investigación. Y después utilizamos por ejemplo los resultados de esta investigación tanto en la asistencia técnica como en reuniones de expertos o cursos de capacitación.

Ahora, *AGUA*. Agua es un tema bastante amplio, entonces qué hacemos en forma específica en temas de agua: les diré que trabajamos en tres líneas principales.

El primer y el más grande tema de trabajo por lo menos en los últimos años, son los servicios de abastecimiento de agua potable y saneamiento. En este tema cooperamos en el perfeccionamiento de políticas públicas y marcos regulatorios para prestación eficiente y sustentable y equitativa de estos servicios. Porque creemos que la eficiencia en la cobertura y calidad de estos servicios afectan tanto la salud pública como el desarrollo o posibilidades de desarrollo económico y social de los países. También afectan la lucha contra la pobreza, el medioambiente y el desarrollo de los países.

Una segunda área de trabajo es la Gestión de los Recursos Hídricos. Y aquí colaboramos en múltiples países en la redacción o modificación de leyes y reglamentos en la gestión del agua, como por ejemplo los Códigos de Agua.

Y una tercera área se relaciona con cuencas y organismos de cuencas. Y aquí cooperamos en los procesos de creación y consolidación de organismos de gestión del agua a nivel de cuencas. Porque vemos interés en muchos países de la región, en crear alguna instancia o estructura participativa y multisectorial de coordinación y concertación a nivel de cuencas.

Ahora, la pregunta que yo voy a tratar de responder muy brevemente en la presentación es qué es la eficacia. Porque parece mucho más fácil acercarse a la definición de la eficiencia primero hablando de la eficacia. Ser eficaz significa simplemente llegar a la meta. Es decir si uno logra una meta, uno puede decir que es eficaz.

Entonces, por ejemplo en los servicios de agua potable y saneamiento, podemos decir que una empresa o prestación de los servicios en un país es eficaz si cumple cuatro criterios principales: tiene cobertura universal; porque sin cobertura universal no puede maximizar los beneficios que estos servicios ofrecen a la sociedad, por ejemplo en términos de salud pública o contribución al desarrollo económico. También es si la empresa o el sistema en general de prestación de servicios de un país provee servicios de alta calidad o de calidad adecuada, porque si no definimos la calidad del producto, tiene poco sentido hablar tanto de cobertura, porque no vale la pena tener una tubería que llega a casa y no recibe agua, o recibe agua contaminada, o recibe agua unos pocos días durante la semana. Y tampoco vale la pena hablar mucho de las tarifas, porque las tarifas están en gran parte determinadas por la calidad del servicio entregado. También nos interesa la operación sustentable. Porque la población necesita los servicios tanto hoy como mañana. Entonces también otro criterio de la eficacia es tener una solución, una prestación sustentable.

Y finalmente una cuarta condición son las tarifas que permitan la autosuficiencia financiera. Es decir permiten recuperar los costos que implican proveer los servicios. Puesto que se necesitan recursos económicos para pagar los costos que en forma inevitable implica la necesidad de satisfacer obligaciones sociales y ambientales. Ahora dada esta definición una pregunta primera que surge aquí es si la prestación de los servicios en la región en general o aquí en Argentina es eficaz o no. Muy brevemente voy a presentar algunos datos para que podamos contestar esa pregunta.

En este gráfico se presenta la información más reciente sobre los niveles de cobertura de agua potable y los servicios de saneamiento en varios países de la región. Estos datos implican que en la región todavía hay más de 30 millones de personas sin acceso a servicios sustentables de agua potable y más de 120 millones de personas sin servicios de saneamiento. Y como podemos ver en ese gráfico, los niveles de cobertura no necesariamente se relacionan con los niveles de riqueza o desarrollo de algunos países. Hay países básicamente pobres que tienen servicios bastante decentes y hay países con mayores niveles de ingreso que por alguna otra razón que vamos a ver más adelante, no han logrado llegar al mismo nivel de cobertura de los servicios.

Ahora, qué se puede decir al mismo tiempo sobre la calidad, sustentabilidad y recuperación de costos en los servicios. Aquí generalizando un poco, viendo la situación más bien no de este país sino de toda la América Latina, uno puede decir que la calidad de los servicios es mediocre, y mucha infraestructura se encuentra en mal estado. Por ejemplo, en muchos casos los servicios de agua potable son intermitentes, es decir la gente recibe servicios unos pocos días durante la semana, unas pocas horas durante el día. Inclusive en áreas importantes de grandes ciudades. También se observa altos niveles de agua no potabilizada o altas pérdidas de agua, que llegan al 40% en grandes ciudades, y la situación normalmente es aún peor en ciudades pequeñas y medianas.

En lo que se refiere a control sanitario de calidad de agua potable, éste es limitado en las grandes ciudades, insignificante o prácticamente inexistente en las áreas rurales. En algunos casos el agua simplemente no se potabiliza en forma efectiva. Por ejemplo el año pasado trabajamos en forma muy estrecha con el gobierno de un país de América Central y allá con excepción de la ciudad capital, el agua simplemente no se potabilizaba. Como resultado el 10% de muertes al año se debían a las deficiencias en la prestación de los servicios.

También sabemos que muchas fuentes de captación de donde se obtiene el agua que suministra la población, están amenazadas por contaminación, usos no sustentables de forestación y otros cambios en usos de suelo. De aquí podemos concluir que los servicios no son sustentables en el largo plazo. Y finalmente también sabemos que más del 75% de aguas servidas se descargan sin tratamiento previo a los cuerpos de agua causando graves problemas de la contaminación. De aquí podemos concluir que la prestación de los servicios en general salvo algunos pocos países, o algunas pocas ciudades no es eficaz.

Entonces de aquí cómo uno puede ligar el concepto de la eficiencia: la primera aproximación sería la siguiente: que la prestación del servicio con cierto grado de eficacia, puede hacer a diferentes niveles de costos posibles. Entonces la dimensión de la eficiencia introduce a la consideración de eficacia, la consecución de las metas al mínimo costo posible. Aquí podemos concluir que se entiende que la eficiencia es muy importante y debe ser el foco en el cual se haga énfasis en la formulación de las políticas públicas, por varias razones: en 1er. lugar porque la eficiencia reduce los costos de prestación con lo que facilita la expansión de los servicios y que los servicios lleguen a grupos más desfavorecidos y también facilita el mejoramiento de la calidad de los servicios.

También debemos recordar que costos más bajos significan mayor asequibilidad financiera. Es decir que los servicios pueden llegar -de nuevo- a grupos más desfavorecidos de la población y también ofrece mayores y mejores oportunidades y posibilidades de acceso a uso de los servicios. Además implica mayor posibilidad de recuperación de costos por parte del prestador y menores

necesidades de subsidios financieros por parte del Estado. Es decir, si los costos son menores, hay menos necesidad de subsidiar la prestación de los servicios y al mismo tiempo, al contrario, al subir en forma artificial los costos de la prestación, la ineficiencia termina afectando la equidad y la sustentabilidad de los servicios. Aquí yo pienso en una conclusión que es muy importante, es decir que la eficiencia y la equidad no son criterios antagónicos sino complementarios. Porque a veces se presenta como si existiera una contradicción entre ambos términos.

También hay que recordar el contexto sectorial del sector de agua potable y saneamiento y también podemos aplicar lo mismo a varios otros servicios públicos. Hay que recordar que los servicios de agua potable y de saneamiento son un monopolio local. Qué significa esto: significa que en esta industria, debido a las condiciones tecnológicas del proceso productivo, costos unitarios, es decir costos de abastecer a una persona con estos servicios, tienden a ser menores a cuando la prestación está a cargo de un prestador. Es decir, prestadores más grandes con la misma calidad de servicios tienen menores costos. De aquí que no es factible dividir la prestación de los servicios en un área geográfica dada entre varios prestadores. De aquí que no puede haber una competencia efectiva y directa en el mercado de estos servicios.

Esta competencia implicaría duplicación ineficiente y progresivamente costosa de los activos en primer lugar de las áreas de distribución de agua y de recolección de líquidos cloacales, y además como sabemos en base a lecciones históricas, porque esto se ha practicado en algunos países, este tipo de competencia duraría muy poco, porque llevaría a la bancarrota de los rivales y a la consolidación del monopolio.

Como resultado, se trata de una actividad monopólica. En el cual si el servicio es prestado por un prestador privado, este puede cobrar precios monopólicos, y distribuir entre los consumidores. En el caso del prestador público la situación no es muy diferente, pues porque su propietario institucional, como por ejemplo una provincia, un gobierno o municipio o sus empleados pueden beneficiarse de la misma forma, por ejemplo aumentos salariales, favores políticos, mano de obra excesiva, contratos con influencia indebida o sobreprecios. En ambos casos, tanto con prestación privada como con prestación pública, bajo monopolio existen pocos incentivos para la eficiencia productiva. Entonces de aquí el aporte debe ser la regulación de la prestación de servicios que debe asegurar que no se produzcan estos abusos, que se cumplan ambas dimensiones de la eficiencia. Esa es la primera aproximación de la eficiencia.

Por un lugar que se alcanza las metas de la eficiencia productiva que significa que los servicios se produzcan al costo mínimo posible para el prestador y también al mismo lado existe la preocupación por otra dimensión de la eficiencia que es la asignativa, es decir que los consumidores puedan acceder a estos servicios a las tarifas que realmente reflejan estos costos mínimos de la prestación.

Ahora, en forma más rigurosa, ¿Qué significa la eficiencia? Aquí podemos ver una función de la producción que se relaciona la producción con factores de trabajo, factores de capital y otros factores que se utilizan en el proceso productivo, como por ejemplo conocimiento, iniciativa empresarial, tierra, y varios otros.

En la función de producción, presenta una función matemática de la tecnología de productos, es decir cómo se combinan los insumos para obtener un producto. En ese caso los servicios de agua potable serían por ejemplo: analizando esta función podríamos decir que hay varias formas diferentes de acercarse a la eficiencia.

Podemos hablar por ejemplo de la eficiencia técnica que se mide en términos físicos, por ejemplo litros distribuidos; que significa la mayor obtención posible de producto a partir de un conjunto dado de insumos. Esta eficiencia implica la adecuación a mejores prácticas y principio de la ingeniería, es decir que algo sea físicamente eficiente desde el punto de vista del mejor diseño ingenieril del sistema.

También podemos hablar de la eficiencia asignativa que se mide más bien en términos comunitarios y no en términos físicos. Aquí el objetivo es la obtención de un nivel dado del producto por la combinación de insumos de mínimo costo. Es decir la minimización de costos para conseguir el mismo resultado. Implicaría usar señales de escasez y de abundancia – que en una economía de mercado son los precios – para asignarlo en el recurso, es decir en el proceso de producción o de prestación de los servicios, substituir recursos caros por recursos más baratos.

Y también podemos hablar de la eficiencia económica total, que es la suma de ambos conceptos es decir que la eficiencia técnica se hace en forma ingenieril bien, en forma eficiente, y al mismo tiempo se alcanza el resultado al costo mínimo posible.

Una lección muy importante de esos conceptos es la siguiente: que realmente lo que importa es la eficiencia económica pues lo que es más eficiente desde el punto de vista de ingeniería, lo que es eficiente en término físicos puede no tener mucho sentido en términos económicos. Es decir por ejemplo, muchas veces se habla por ejemplo de pérdidas de agua, pero existe un nivel eficiente de pérdidas de agua en un sistema. Tal vez 40% en las grandes que mencioné antes sea un valor excesivo, pero pensar que esto debería desaparecer o bajar tal vez a menos del 15 o 10%, es una ilusión porque implica costos promedios altos.

Ahora la pregunta es ¿Qué factores o qué indicadores podemos utilizar en la medición de eficiencia?

En primer lugar tal vez lo más simple que se relaciona con funciones de proporción, son indicadores de probabilidad parcial que tienen en determinada producción a un cierto insumo. Por ejemplo podemos hacer un cálculo de cuántos clientes son servidos por un empleado. Esto se refiere obviamente a la eficiencia física.

También podemos hablar en base a funciones de costos, de costos-medios: Cuando vamos a prorratear o dividir los costos de prestación entre diferentes insumos. Por ejemplo podemos vincular el costo promedio del m3 entregada a la red. El problema de estos indicadores parciales tanto con costos medios como con indicadores de probabilidad parcial es que como ustedes imaginan, pueden existir múltiples. Existen listas largas de estos indicadores. Y cuando vamos a comenzar a analizar la eficiencia de diferentes prestadores vamos a encontrar que cada uno de ellos presenta algunos indicadores que están bien y otros que tal vez no están tan bien. Porque se crea la oportunidad de un uso oportunista de estos indicadores, porque cada uno de los prestadores va a tratar de demostrar que está bien en base a una selección tal vez muy poco objetiva de los indicadores que utiliza.

También podemos medir la productividad total de los factores, que es la relación entre la producción y todos los insumos utilizados. En este caso obviamente debemos ponderar los insumos por los precios.

Ahora, una forma más avanzada de acercarse al tema de la eficiencia es utilizar las técnicas de los factores de eficiencia y aquí hay que distinguir dos fronteras de eficiencia. Fronteras de eficiencia técnica y frontera de eficiencia económica en total. En ambos casos el enfoque es el mismo. Por ejemplo en el caso de eficiencia técnica, en base a un conjunto de datos físicos de insumos o productos. En caso de factores de eficiencia económica, tomamos en ese caso datos físicos de productos económicos de costo, y tomamos una muestra de empresas que operan en ambientes superativos similares, se estiman funciones de producción o funciones de costos, y en base a estas funciones de producción o funciones de costos, se identifican unidades que están más en la frontera de la eficiencia o técnica o económica, y se entiende que éstas muestran las mejores prácticas que existen en la industria.

Entonces de aquí uno puede decir que en esta técnica, el punto de referencia de la eficiencia son los prestadores o las empresas que mejor lo hicieron en el mundo real. No hay ideal teórico de eficiencia, sino el método capaz de establecer las mejores prácticas por comparación.

Ahora ¿Qué usos tienen esos datos? Por un lado estas mejores prácticas se pueden usar como guías, como indicadores para la acción de unidades relativamente menos productivos. Orientarnos cómo se puede mejorar y ser más eficientes, es decir el objetivo es producir cambios en la conducta interna, por ejemplo estos indicadores pueden ser utilizados por la gerencia de los prestadores, o también por entes externos, como organismos de regulación y de control. Y el motivo es incentivar cambios en la conducta de los prestadores tanto para causar ahorro de insumos físicos y también para la asignación de recursos económicos.

También debemos recordar que estas fronteras, fronteras de eficiencia no son estáticas, sino son móviles, dinámicas en el tiempo. Puesto que las unidades que mejor se desempeñan, en decir las unidades más eficientes que ya están en la frontera de la eficiencia, con el tiempo pueden incorporar otros avances tecnológicos, también pueden mejorar, incorporando mejor el uso de la información económica en la toma de decisiones internas, y esto puede mejorar nuestra eficiencia y con esto las mejores prácticas no son fijas sino que evolucionan en el tiempo. Por eso las fronteras son movibles, es decir no hay una medición fija de la eficiencia.

Lo que yo les describí puede ser a primera vista algo muy simple, pero uno debe recordar que estas técnicas son bastante complejas. Aquí les presento algunas de las complejidades más comunes: en primer lugar vamos a hacer bien las comparaciones para determinar bien realmente la eficiencia, se quiere disponer de buena y objetiva información. Esa es la información de la que le da, que sea objetiva consistente y oportuna.

Aquí me gustaría traer la atención de ustedes, porque aquí ya se habló de datos contables o de información financiera. La importancia crucial de la contabilidad regulatoria, que son prácticas contables especiales que se utiliza para monitorear la eficiencia y para fines regulatorios en empresas de servicios públicos. Porque las prácticas de la contabilidad tradicional no son suficientes para estos fines. Por ejemplo hacen difícil distinguir algunos tipos de gastos, como por ejemplo la innovación de equipos o mantención de equipos o por ejemplo no permite imputar los gastos a nivel de obras de infraestructura específicas o procesos de producción. Es decir el circuito natural de la empresa.

En segundo lugar también necesitamos mayor información y necesitamos mejores prácticas para el análisis, puesto que la eficiencia en diferentes empresas esta influenciada en forma muy significativa por factores externos a la empresa. Por ejemplo, tomamos dos empresas que presentan diferentes niveles de costo de energía. Pero esto puede tener una explicación perfectamente válida para mayor uso de energía, es que para su abastecimiento deber recurrir al bombeo a grandes profundidades, y otra tiene acceso a agua libre que proviene de un río. En ese caso debemos tener una buena información para aislar el efecto de factores exógenos específicos de las condiciones locales, porque si no lo hace podemos tener una información distorsionada sobre la eficiencia.

Lo mismo por ejemplo no podemos comparar los costos de una ciudad de alta densidad con una ciudad que tiene la misma población pero es muy extendida porque obviamente implica un diferente nivel de inversión en obras de infraestructura, como son las redes y también los costos de bombeo.

Lo mismo para analizar estos datos y para aislar estos factores se requiere utilizar sofisticadas técnicas de programación matemática y métodos econométricos. Ahora estos métodos no son tan difíciles, un estudiante tal vez avanzado de economía puede hacerlo bajo la guía de un profesor, pero el problema es que hay que evitar de todos modos su uso mecánico, que es tomar los datos y meterlos en un programa de computación, sino aquí, y esto lo quiero subrayar, se requiere un buen criterio para el uso y la interpretación de los resultados. Es decir que debe ser alguien que no lo hace en forma mecánica, sino que entiende el proceso mismo de la prestación de los servicios.

Y también para hacer estos análisis econométricos se requiere disponer de una razonable cantidad de prestadores. Es decir uno no puede comparar un prestador con otro. Permanentemente

debe disponer de un universo suficientemente grande de prestadores que por un lado son similares es decir operan en ambientes operativos similares y al mismo tiempo están bajo control independiente para cruzar una cierta credibilidad entre equipos

Ahora, todo esto es de una profundidad mucho más grande, con ejemplos, con todo el apoyo matemático, y con la explicación paso a paso como se puede implementar este sistema de medición de la eficiencia. Están descriptos en este libro que se llama "Eficiencia y su Medición en Prestadores de Servicios de Agua Potable y Alcantarillado". Traje 4 copias si a alguien de ustedes le interesa conocer ese tema, aquí hay todo, inclusive hay conclusiones que explican paso a paso como se puede hacer esto en la práctica y hay una lista de indicadores que usualmente se usan para estos. Aquí voy a dejar unas cuantas copias. (Quedaron en la biblioteca de la Auditoría General de la Provincia de Salta)

El siguiente tema se refiere sobre si entendemos qué es la eficiencia, cómo se mide la eficiencia, cómo se define la eficiencia, y que la eficiencia es importante, pero ¿Cómo se puede fomentar o promover la eficiencia?

Fíjense que lo más interesante y lo más importante es dar una visión rápida de la historia. Como en diferentes épocas históricas, en la región se ha tratado de promover la eficiencia en empresas de servicios públicos, de utilidad.

Por ejemplo, si tomamos los años `50 a `70, en aquella época existía un diagnóstico que era bastante simple: que existía un déficit de capacidad física y humana en las empresas. Es decir que a las empresas lo que les faltaba para ser eficiente era la tecnología moderna, era la capacidad o mayor capacitación de los directivos, o de los empleados, y de aquí la propuesta también era bastante simple: fortalecer las capacidades internas de las compañías a través de los programas de asistencia tecnológica, modernización de equipamiento, desarrollo de programas de capacitación de directivos y de empleados.

En los años '70 a '80 este diagnóstico cambia en forma bastante radical. Que no se centra en el déficit de capacidad física, sino se habla que la raíz de los problemas se ubica en la falta de metas claras, de los objetivos de las empresas. Es decir en aquel momento se empieza a hablar de que realmente es muy difícil que una empresa pública sea eficiente porque debe perseguir varias metas. Por un lado debe proveer el servicio, por otro lado tal vez debe contribuir al desarrollo de la industria nacional, y por otro comprar insumos de la industria local, al mismo debe contribuir al control de la inflación y por eso no puede reajustar tarifas, y debe satisfacer también ciertos objetivos sociales. Este sería un problema.

El segundo es la inexistencia de autonomía y facultades suficientes para alcanzar estos objetivos. Es decir que había un marco tan rígido de administración pública para estas empresas que realmente no podían hacer lo mismo que hacían las empresas privadas. Es decir ser eficientes. De aquí la propuesta era determinar con precisión las misiones y los deberes de la sociedad y obviamente de sus directivos y otorgarles facultades y autonomía necesaria para poder alcanzar estos fines y procurar evitar las interferencias políticas en la toma de decisiones de operaciones potenciales. De aquí surgen las ideas de asegurar mayor autonomía jurídica para las entidades prestadoras y tratar de acordar contratos o convenios de desempeño entre el gobierno y el directorio de la empresa.

A principios de los años '80 surge un enfoque un poco diferente, se postula que algo que realmente hace falta apoyo político de grupos que estén interesados en promover la eficiencia en compañías estatales como por ejemplo pueden ser los contribuyentes, tal vez inversores, o clientes de estas empresas. Aquí la propuesta era que era necesario modernizar y dotar de cierta dosis de poder a estos grupos, de manera que pudieran presionar a la empresa para que sea eficiente. Además se decía que se requería generar más y mejor información con fines estadísticos y también con fines de comparación de desempeño.

La conclusión de estas décadas del ’50 al ’80 de diferentes informes de fomentar la eficiencia era la siguiente: que para que la empresa sea eficiente era importante consolidar la autonomía de estas compañías, incrementar su profesionalización y minimizar las interferencias políticas. Esto conlleva a aplicarles a estas empresas el régimen de las sociedades privadas, dotándolos de personalidad jurídica propia y estados contables propios; directores, etc. Etc. Todo lo que se conoce como la creación de las corporaciones públicas, o corporativización. Esta era como la conclusión obvia de todos estos informes.

Ahora ¿Qué podemos decir de la propuesta de fomentar la eficiencia a través de la cooperatización? Esta propuesta implica el uso por parte del Estado de figuras empresariales para liberarse de controles y limitaciones propias de la Administración Pública. Es decir se entiende que ahora las compañías que prestan los servicios públicos deben de regirse por normativas diseñadas para las firmas privadas. Y a ellos pueden también aplicarse las mismas formas para la contratación, para el manejo del personal, que se aplican en general en la administración pública. Esta tendencia ya se mencionó aquí en las presentaciones anteriores era conocida como la única del Derecho Público.

Sin embargo, aquí surgen algunas preguntas, por ejemplo, uno puede decir que las normas de objetividad, transparencia o publicidad propias del Derecho Público no son contrarias en su diseño a la eficiencia, sino más bien la promueve. Uno puede decir que con la tendencia a la cooperatización se pretende por un lado desarrollar las funciones públicas y realizar fondos estatales y por otro lado gozar de la inmunidad de las normas que específicamente se desarrollaron para asegurar la eficiencia y prevenir desvíos en el desempeño de estas funciones públicas en el uso de estos recursos estatales. Entonces de aquí uno puede concluir que esta propuesta carece de sus propias debilidades.

Ahora, ¿Qué pasó desde entonces, qué pasó en los años ’90 y hasta ahora? Puede decirse que desde mediados de los años ’80 hasta casi la actualidad el tema del fomento de la eficiencia en prestadores públicos ha estado casi ausente del debate público o del sectorial. ¿Porqué? Porque como todos nosotros sabemos desde los años ’90 se vio estrategias de reformas impulsadas entre todos los países de la región. Sin mayor excepción ha estado centrada fuertemente en el incremento de la participación del sector privado. Y como resultado todo el debate en relación con la eficiencia en el sector público se centraba básicamente en cómo se iba a privatizar estas empresas y si se hablaba de la eficiencia, siempre las propuestas se centraban en algo cercano a la participación privada. Por ejemplo se hablaba de la separación de funciones institucionales, de la creación de entidades de regulación económica, de la obligación de que estas empresas coticen una parte de sus acciones en la bolsa, que deben firmar convenios de desempeño entre el gobierno y el directorio de las empresas, o que deben subcontratar los servicios, o tal vez tener alguna forma mplo del gobierno nacional al gobierno provincial o municipal, y varias otras formas de acción que eran más bien propias del sector privado.

Ahora cuáles fueron los resultados? Según algunos hubo ciertos avances. Por ejemplo hubo avances en la expansión de la cobertura, distribución del agua, es decir después de la epidemia del cólera uno puede decir que prácticamente toda el agua, por lo menos en las ciudades se potabiliza en forma efectiva, también hubo una significativa expansión en algunos países del tratamiento de aguas servidas, también ha mejorado la productividad laboral y se han introducido nuevas tecnologías. Pero principalmente también hubo cambios de la normativa. En casi prácticamente todos los países de América Latina se han adoptado nuevos marcos legales y una reorganización sectorial en casi todos los casos. Pero al mismo tiempo podemos decir que presentan graves deficiencias, y yo lo mostré en los gráficos cuando hablamos de la eficacia en la prestación de los servicios. También podemos decir que los avances han sido lentos, y además si analizamos con detención las cifras de la expansión podemos decir que desde el año 2000 la expansión de la cobertura de los servicios se ha vuelto más lenta. Y por consiguiente en casi todos los países se

conservan grandes diferencias. Sea en cobertura, sea en calidad de los servicios, tanto dentro de los países como en forma social, entre grupos más ricos, más pobres, y también entre los servicios.

Ahora, en lo que se refiere a la presión privada, podemos decir que en casi todos los países de la región existía un interés una esperanza de la llegada de la inversión privada. Recuerdo en aquella época hicimos los estudios que trataban de dar una visión de la política de todos los países, sin excepción de América Latina y el Caribe y revisamos uno por uno cada país y prácticamente en cada uno de ellos había alguna declaración del gobierno de que muy luego los servicios estarían a cargo de prestadores privados. Sin embargo por varias razones la inversión privada no ha logrado masificarse en la región. Es decir, según diferentes estimaciones, en el mejor de los casos, en su auge llegó a cubrir el 15% de la población que tenía acceso a los servicios de agua potable en la región. Desde entonces por varias razones muchos operadores privados sobre todo internacionales se han retirado de los países de la región y algunos servicios han sido re estatizados, como por ejemplo aquí en la Argentina en varias provincias pero también Bolivia, en Uruguay y en varios otros casos. Y también se ha producido un debilitamiento generalizado de la regulación porque hubo un sentimiento entre la población, entre los gobiernos que tal vez no cumplieron en forma adecuada los deberes que debieron proteger el interés público. Y el único país de la región con prestación privada masiva sigue siendo Chile. En todos los países la prestación privada no existe o es esporádica y minoritaria.

Ahora una pregunta que uno puede hacer que no se relaciona en forma directa con el tema de la presentación, es si algo se hubiera cambiado con mayor presencia privada. Porque hay siempre un debate sobre si la prestación de los servicios es más eficiente en manos de empresas privadas o en manos de empresas estatales o municipales.

Ahora en general en la literatura sobre todo teórica, existen múltiples argumentos que indican que las empresas privadas de agua potable deberían ser más eficientes que sus contrapartes estatales o públicas. Sin embargo es muy difícil medir esa eficiencia y comparar en forma objetiva una empresa con la otra, porque es muy difícil encontrar un caso cuando opera en ambientes operativos y bajo marcos regulatorios similares porque se hace una comparación – porque yo he visto comparaciones aquí en Argentina, en otros países, también Chile – cuando básicamente se hace una comparación que desde el punto de vista económico es incorrecta, cuando se compara el antes y el después. Es decir antes de la reforma y después de la reforma, cuando hay que comparar lo mismo bajo las mismas condiciones. El único país que yo sepa donde se han hecho estudios de ese tipo con muchas empresas y con una información de utilidad son los Estados Unidos de Norteamérica donde muchos años, desde el principio de los años ’70 se han hecho más de mil estudios que trataban de identificar si las empresas privadas eran más eficientes o las empresas públicas eran más eficientes en ese sector particular. En el sector de abastecimiento de agua potable. La conclusión de estos estudios – en uno de nuestros trabajos hemos recopilado estos trabajos – es que no habría diferencias estadísticamente significativas en cuanto a la eficiencia de esas empresas. Y que correspondería más bien realizar una evaluación caso por caso de sus ventajas y desventajas. Es decir una forma de propiedad es más apropiada bajo ciertas condiciones, y otra en otros casos. Y también otra conclusión de estos estudios que les cito, la eficiencia depende más de factores institucionales y estructurales del entorno, más que del tipo de propiedad. Aquí uno podría también agregar otra conclusión, pero más bien se basa en nuestras investigaciones sobre experiencia de prestación pública y privada de la región.

En qué condiciones es más probable que la prestación privada se considere sustentable, tanto en cooperación como en inversiones. Porque vimos países adonde aparentemente la prestación privada ha funcionado bastante bien, como por ejemplo en Chile, donde no existen grandes conflictos, y las empresas han hecho grandes inversiones, está el caso de Inglaterra, pero también hay muchos otros países donde la prestación estatal es predominante, es decir yo diría el 85% de

países del mundo es predominantemente estatal, y en algunos países hay importante presencia privada por ejemplo en operación, pero muy poco en inversión, por ejemplo en Francia.

Entonces en qué condiciones uno puede pensar que en un país en vías de desarrollo, puede darse una prestación privada sustentable, que crezca, que invierta. Yo diría que hay tres condiciones importantes, pero muy difíciles de conseguir. Se trata de sistemas maduros, que ya son eficientes y rentables. También que ya han alcanzado una cobertura de redes casi universal. Y cuando el énfasis es más bien siempre en perfeccionamiento y mejoramiento de la calidad del servicio, y sobre todo en inversiones en tratamiento de las aguas servidas.

En el caso clásico de estas tres condiciones los tenemos en Chile porque ellos privatizaron cuando las empresas públicas ya tenían una cierta rentabilidad, eficiencia y casi toda la población tenía acceso a los servicios tanto de agua potable y saneamiento. Es decir las coberturas eran mayores al 98%.

Ahora, el siguiente tema: ¿Cuál es nuestro trabajo? ¿Qué hemos hecho en este tema específico de fomento a la eficiencia en prestadores públicos ya sea de propiedad del Estado o municipales?

En general hemos hecho varias cosas. Primero hemos analizado las experiencias de algunas empresas de servicios públicos exitosas. Como por ejemplo el caso de Chile antes de su privatización, cuando ahora se ha convertido en Aguas Andinas. También hemos analizado experiencias de algunos países por ejemplo Chile, Argentina, Colombia, Perú y varios otros. Pero lo hicimos con muchísimo cuidado porque siempre hemos tratado de dar una visión histórica larga, es decir no limitarse a un período corto en la historia que puede no ser representativo, pero por lo menos cubrir unas tres décadas de políticas y sus resultados. Y también en el análisis siempre tratamos de separar en forma clara los factores que influyen en la eficiencia del servicio. Factores propios del sector como puede ser la estructura, por ejemplo si la prestación es municipal o provincial, o se basa en la región administrativa o en alguna otras políticas tarifarias. Y también separar esto de factores externos al sector. Como por ejemplo puede ser la situación social general del país, conflictos internos en algunos países, políticas macroeconómicas seguidas, etc. Etc.

También hemos participado en los debates o discusiones de Parlamentos en varios países de los marcos regulatorios para prestadores estatales y municipales por ejemplo aquí en Argentina. También sistematizamos todo esto en varios trabajos. – Hay un trabajo que vamos a presentar más adelante –

Ahora estamos trabajando en otros estudios que vamos a tener listos estimamos que para el año que viene, que se relaciona con las especificidades de la regulación de prestadores de propiedad del Estado y municipales. Esto lo voy a presentar más bien en la parte final de mi presentación.

Ahora, cuáles son las conclusiones iniciales de esa serie de estudios. De aquí yo puedo decir que hay algunas condiciones que son muy importantes para asegurar la eficiencia en la prestación de los servicios. Por ejemplo, es muy importante la priorización efectiva del sector, tanto en términos de asignaciones presupuestarias, tanto en términos de construcción al respecto de instituciones sólidas y estables. También es muy importante la alta calidad del aparato estatal, es decir el aparato estatal debe ser capaz de asumir las tareas o funciones complejas, como es la articulación económica, la asignación de subsidios, y aquí un punto muy importante es el control de la corrupción. Un tema que vamos a ver más adelante.

Otro es la separación de funciones institucionales entre la prestación, la planificación, control, regulación, y formulación de políticas. Puesto que vimos que las empresas o prestadores son fácilmente capturables para sus propios objetivos ya sea por políticos, sindicatos, burocracia, inversores o grupos de interés social.

También es muy importante asegurar la independencia efectiva de los organismos de control y regulación. En primer lugar a través del proceso de designación transparente, abierto y participativo. Pero aquí existe una dificultad, porque al analizar varias experiencias en la región, vimos que es

imposible asegurar esta independencia efectiva a través de medidas formales. Es decir no es suficiente tener una buena legislación, porque en muchos países existen las normas que son excelentes en el papel, pero en la práctica por alguna explicación tal vez por cultura política, gobernabilidad, como podemos llamarla local, simplemente no funcionan y terminan siendo ineficientes.

También podemos concluir que es importante asegurar un grado razonable de autonomía institucional de los prestadores para evitar interferencias políticas en la toma de decisiones en base a criterios técnicos. También es importante asegurar estabilidad laboral sobre todo en los puestos gerenciales y profesionales, porque una de las explicaciones que me han presentado en casos como este, en varios países de la región es que con cada cambio de alcalde donde los servicios son municipales, o con cada cambio de gobierno, todo el personal gerencial de una empresa cambia. Pues con esto obviamente es muy difícil preservar la memoria institucional o profesionalizar la actividad, etc. Todo esto, efectivamente, conspira contra la eficiencia.

También son muy importantes las políticas de gestión dentro de las empresas. Por ejemplo evaluar desde el punto de vista económico las decisiones. Por Ej. Cuándo es bueno mantener las redes o reemplazar por ejemplo una tubería.

También es muy importante el intercambio de experiencias, acciones entre diferentes unidades de las empresas. Es muy importante la selección de personal gerencial en base a aptitudes técnicas y capacidad de liderazgo. Y también el buen manejo de los recursos humanos con énfasis en áreas funcionales, incentivos, ética, capacitación, y condiciones laborales. Y tal vez lo más importante, y que casi siempre se olvida, son las políticas macro económicas sanas; porque para que los servicios sean eficientes y sustentables, las economías nacionales deben crecer para poder generar a través de salarios, impuestos y recursos para pagarlos. Porque las fuentes externas a los países como bancos o inversores, no son fuentes sustentables de recursos de cuales el sector puede depender en el largo plazo. Son más bien un instrumento financiero temporal.

Ahora, hay dos factores en la eficiencia que me parecen muy importantes: el primero se relaciona con el autofinanciamiento. (Y aquí tenemos los estudios, - también me gustaría regalarles estos trabajos-.) El primero y más reciente es Infraestructura y Equidad Social. Aquí se analiza toda la parte del autofinanciamiento, tanto en políticas de agua como en transporte, y su relación con las políticas sociales. Y otro trabajo que cubre varios temas como la cuestión regulatoria, gestión mancomunada, y también sustentabilidad financiera.

Porqué el autofinanciamiento y recuperación de costos es importante para asegurar la eficiencia: yo pienso que existen cuatro razones principales:

En primer lugar porque reduce presión sobre los presupuestos públicos. Entonces uno puede canalizar mejor los recursos públicos hacia otras áreas de gobierno, que tal vez no pueden ser financiadas con las arcas.

Segundo y mucho más importante es que genere incentivos para una mayor eficiencia empresarial. Es el control de ingresos líquidos porque crea una relación directa entre ingresos y servicios prestados.

En tercer lugar entrega una señal clara a los usuarios del costo real de los servicios y con esto da un incentivo para un uso racional de los mismos.

Y en cuarto lugar asume que una prestación sea menos vulnerable a cambios en el ambiente macroeconómico del país. Es decir que las empresas no sufran tanto durante la crisis como ha habido experiencias aquí en Argentina y en los años ’80 y más recientemente también en otros países de la región.

Ahora otro tema que me parece muy importante también para la eficiencia, es la relación entre la escala geográfica horizontal de la prestación y la eficiencia. (Y aquí también me gustaría

regalarles algunos trabajos que hemos hecho) uno es sobre la experiencia de tres países de Europa Alemania, Francia e Inglaterra, otro sobre experiencias relevantes en marcos institucionales que cubre un gran abanico de países dentro de la región tanto desarrollados como en desarrollo, tal vez el trabajo principal que hemos hecho en este tema, y que me parece que realmente es un trabajo muy importante que se llama economías de escala en los servicios de agua potable y de alcantarillado.

Ahora la conclusión de estos trabajos es la siguiente: hay que asegurar una adecuada escala de prestación, es esencial para la eficiencia de los servicios. Porque primero, una mayor escala de prestación permite aprovechar las economías de escala, que aseguran que la prestación tiene menores costos unitarios cuando se presta a niveles más grandes. Hay claras evidencias de economías de escala, por lo menos en empresas que abastecen hasta un millón de habitantes, y muy probablemente estas economías no se agotan pasado este umbral, es decir que empresas aún más grandes pueden tener la misma calidad del servicio, o niveles unitarios de costos más bajos.

También tener una empresa más grande permite tener mayor sustentabilidad financiera y social, porque una empresa de mayor escala permite crear o aplicar sistemas de subsidios cruzados, que permiten que los pobres también puedan los acceder a los servicios.

En tercer lugar y es muy importante -yo pienso- para ustedes, es que tener una cantidad de empresas grandes, permite mejorar la calidad de actividades de control, de fiscalización y de regulación porque conocemos casos de algunas empresas y de algunos países como por ejemplo Colombia, en donde existen cerca de 1000 entidades prestadoras, entonces, como ustedes pueden imaginar, inclusive una entidad más eficiente de fiscalización control o regulación no puede recabar o controlar una cantidad excesiva de prestadores y también es muy importante desde el punto de vista del medioambiente, una mayor concordancia entre las áreas de servicio, y las cuencas hidrográficas, porque facilita el manejo de cuencas de donde se capta el agua, también mejora los incentivos para el control de la contaminación hídrica y también permite coordinar las extracciones de agua y descargas de aguas residuales. Y también es un factor muy importante en las políticas de adaptación al cambio climático, porque permite que una empresa grande tenga acceso a varias fuentes de abastecimiento de agua.

Ahora en la parte final de mi presentación me voy a referir a una propuesta, un nuevo trabajo que ha empezado hace poco, que no es una propuesta definitiva, sino más bien contiene varias ideas interesantes para promover la eficiencia. Y que se llama “Una Nueva Empresa Estatal Abierta” se basa en este trabajo: “Fomento De La Eficiencia En Prestadores Unitarios Estatales, la Nueva Empresa Estatal Abierta”

Cuál es el concepto de “empresa abierta”: esta propuesta hace una clara diferencia entre modelo de empresa pública cerrada que es aislada de la participación ciudadana, que se considera que se colapsó en los años ’80 y modelo de empresa pública abierta que aspira a revertir desvíos en la operación empresarial, y conductas abusivas de las autoridades a través de dos medidas: destinadas a asegurar la independencia de órganos de regulación y control, y participación a través de varios mecanismos de los usuarios tanto en gestión interna de las empresas como en funciones externas de planificación, regulación y control.

Aquí un punto importante que no voy a desarrollar en mayor profundidad es que este trabajo propone diferentes nuevos modelos, novedosas formas de participación de los clientes o usuarios tanto en el control como en la gestión de las empresas. Y aquí yo presento una de las formas que propone ese trabajo en el caso por ejemplo, de contratación de obras, por ejemplo dice que el control social o participación en el caso de contratación de obras, debería incluir la invitación de un número determinado de usuarios sorteados en base a padrón de usuarios en forma aleatoria, para que ellos brinden sus aportes o propuestas en relación con bases de la contratación de obras. Ese mecanismo de sorteo aleatorio tiene varias ventajas. Es interesante por varios puntos. En primer

lugar es útil para evitar el problema de participación selectiva. Porque en muchos casos se permite la participación pero siempre son los mismos los que terminan participando en los procesos, y una gran parte de la población nunca se incorpora en los canales formales de participación. Y en segundo lugar, también más importante pero tal vez a mediano o largo plazo, es que genera en los usuarios una valiosa cultura de pertenencia e integración a partir de carácter potencial y abierto de la participación, es decir que los usuarios o clientes también sienten que el servicio es suyo y ellos tienen una cierta responsabilidad por su prestación en forma eficiente.

Ahora voy a pasar muy rápidamente por algunos elementos de esa propuesta: el primero es la designación de directores. Aquí un punto muy importante es que en una compañía descentralizada, los incentivos a la eficiencia dependen de la relación real entre los directivos y las autoridades, y aquí lo esencial es impedir la captura del directorio por parte de las autoridades políticas y esto requiere procedimientos objetivos de designación de los directivos. Y aquí hay varios puntos que son muy importantes a considerar, como por ejemplo la actividad anterior de donde provienen los directivos, a la que van a regresar una vez cumplida su permanencia en el cargo. Aquí hay varias propuestas también es que es importante asegurar la permanencia en el cargo, también evitar la remoción discrecional de los directivos, y también asegurar un cierto equilibrio en la responsabilidad personal por las decisiones que pueden tomar. Al mismo tiempo al que asegurar la estabilidad del directorio en la empresa es importante también pensar en su responsabilidad. Puesto que pensamos que la compañía como persona política por incumplimiento de obligaciones propias del servicio, constituir una garantía frente a los usuarios y clientes, pero al mismo tiempo en términos de incentivos a la eficiencia, conecta las decisiones de los directivos de la empresa con sus consecuencias. De aquí que si se trata de una empresa pública, la sanción para ser efectiva debe ser personal y no institucional. Esa es una propuesta. Puesto que de otro modo, los beneficiarios del acto indebido se beneficiarían de la infracción, y los costos serían estatales.

El siguiente tema interesante es cuál es el régimen laboral que sería apropiado en una empresa de estas características. Podemos hablar de régimen laboral privado que se caracteriza como lo sabemos por la libre elección de los empleados y su falta de estabilidad. Esta es la posibilidad de su remoción sin causa, pero seguido obviamente por una indemnización.

Cuál es la ventaja de este régimen laboral: Es que genera incentivos a la fidelidad al empleador, a quien se entiende en un mercado competitivo e internaliza los beneficios y costos de sus decisiones empresariales, y por esa misma vía se fomenta la eficiencia en el desarrollo de esta actividad comercial.

Al mismo tiempo existe un régimen laboral público, que se basa en políticas públicas y competitivas sobre la base de la idoneidad, de la responsabilidad personal por el desarrollo de las labores y el cumplimiento de las funciones, y permanencia en el puesto mientras dure la buena conducta. Aquí es importante subrayar que la estabilidad en el empleo es una garantía pensada a favor de prestador, del fomento a la eficiencia y cumplimiento de las normas, por lo tanto, para beneficiar al mismo individuo.

De aquí uno puede concluir que en las entidades fuertemente reguladas como son las empresas de servicios públicos, que no se limitan a un fin de lucro, sino que tienen asignadas competencias públicas y finalidades públicas, y que además manejan fondos estatales, el régimen laboral público garantiza de mejor manera la independencia de los empleados frente a presiones externas, tanto del gobierno como de otros grupos de interés; fomenta la profesionalización de la actividad, previendo los desvíos y, por consiguiente, promueve la eficiencia. Al mismo tiempo, el sometimiento de los empleados en ese tipo de empresas a un sistema laboral privado no constituye un incentivo a la eficiencia, y sustituye la lealtad a la institución por el temor a un directivo con potestades de remoción arbitraria de un empleado.

Otro tema que también se desarrolla en mayor profundidad y aquí voy a presentarlo en forma muy breve es el control integrado. Aquí el punto esencial, que se mencionó en algunas de las presentaciones de la mañana, es que es importante evitar los errores antes de que se produzcan, puesto que los sistemas de control que se centran en responsabilidad por daños consumados han demostrado ser ampliamente ineficaces por dos razones: en primer lugar la duración de los procedimientos de verificación de la responsabilidad, es mayor que realmente el daño al erario público o a la empresa.

El segundo la incapacidad material de los responsables de reparar los perjuicios causados. Es decir se incrementa su patrimonio, pero muchas veces no alcanza para reparar los daños. De aquí que pensamos que los órganos de control deben poder paralizar la ejecución de decisiones de gerencia cuando se apartan de forma ostensible de las regulaciones aplicables.

Por ejemplo, y este caso se desarrolla en este trabajo, se podría pensar en el siguiente sistema: establecerse que frente a la observación efectuada por un organismo de control interno la ejecución de una medida puede ser demorada y dar lugar a insistencia por parte del directorio de la empresa, pero de todos modos poder cumplir con esa misión, pero esta resolución de insistencia, tendría dos beneficios muy claros: primero permitirle delimitar en forma clara la responsabilidad de los directivos firmantes por los eventuales desvíos y perjuicios que se puedan causar a la empresa, y al mismo caso gozaría de la difusión de la observación y remisión de esas observaciones a organismos de control externo.

Otra parte de ese trabajo es una propuesta limitada que más bien complementa los mecanismos que ya existen de control de la corrupción. Que se llama sistema descentralizado de control de la corrupción. Esta propuesta se basa en dos antecedentes en otros países. En primer lugar en la ley de diamantes falsos que existe en los EEUU desde 1863 que regula el sistema de recompensas económicas por denuncias de corrupción y un segundo antecedente es de un municipio de México del año 2007, que establece las bases generales para otorgar gratificaciones económicas a ciudadanos que denuncian servidores públicos, en cuya solución se demuestre que son ciertos los hechos denunciados. Obviamente esto se hace con necesarias adaptaciones al contexto regional, y a las condiciones del sector del servicio de utilidad pública.

Ahora los elementos centrales de la propuesta es el reconocimiento de la recompensa económica a favor del denunciante, acto de corrupción concreta, y protección de los denunciantes. Es decir la confidencialidad de los datos personales de ellos.

Ahora ¿cuáles son los elementos centrales de esta propuesta? Por ejemplo, qué debe demostrar el denunciante: deben demostrar un cierto conocimiento real de los objetos de su presentación. Debe referirse a hechos dolosos pero no a hechos culposos de cuestiones tributarias que requieren un tratamiento especial. La pregunta es si se requiere un condena previa para el pago de la recompensa. Por ejemplo en el caso de EEUU sí, pero también se establece que lo importante realmente es que los hechos que se exponen en la denuncia, sean los mismos que la justicia utilice para la aplicación de las sanciones. Sin embargo uno puede pensar que tal vez sea un criterio que sea estricto para los países en los cuales existe un grado de corrupción mayor, sin aplicación de sanciones por los actos corruptos. En ese caso tal vez puede ser más apropiado un mecanismo similar al cual existe en caso de Monterrey, México, que puede ser suficiente un acto administrativo que reconozca la veracidad de la denuncia y la buena fe del denunciante y su contribución real a la investigación.

Ahora cómo puede definirse el monto base para la recompensa; porque aquí surge el problema, ya que el daño que se demostró gracias a la denuncia puede no coincidir con los archivos recuperados. Entonces aquí una propuesta sería poder articular ambos montos de manera tal de no cargar al denunciante con la efectiva recuperación de los bienes. Ahora dos otros puntos que pueden ser de interés: por ejemplo quién es el obligado al pago de la recompensa. Obviamente la

persona que corrompió al funcionario público y el funcionario corrupto. Sin embargo si ambos no logran cubrir el monto de la recompensa el estado debe reconocer al denunciante un cierto privilegio mínimo sobre los activos recuperados y si no se recupera pagar una suma mínima de consuelo, y obviamente los costos por su participación en el proceso.

Y finalmente a qué organismo debería canalizarse la denuncia. Obviamente en primer lugar directamente ante el órgano judicial. En otros casos puede ser en la entidad de control o ente regulador, organismos de la administración pública o el mismo prestador. Sin embargo siempre existe el peligro de que pueda existir el riesgo de que sea el propio agente corrupto quien va a decidir acerca de la seriedad o veracidad de la denuncia. De aquí creemos que puede ser interesante la conveniencia de crear una comisión creada por representantes de diversos organismos de control y fiscalización y tal vez con participación de otras organizaciones, inclusive organizaciones no gubernamentales, por ejemplo el Tribunal de Ética del Colegio de Abogados, asociaciones de los usuarios, tal vez representantes de los parlamentos y otros.

Y aquí ya termino. Voy a hacer una pequeña explicación de los temas a los cuales estamos trabajando ahora, este año, y pensamos tener algunos estudios que nos gustaría discutir con diferentes actores de la región el año que viene.

Un tema muy importante de nuestro trabajo actual se relaciona con los marcos regulatorios. Y un defecto o una debilidad que vimos en varios países es que los marcos regulatorios adoptados han sido diseñados con el fin específico de regular a las compañías privadas. Porque como yo dije, en alguna época existía una esperanza de muchos gobiernos de que los servicios iban a ser privatizados. De aquí que se copió el diseño de los marcos regulatorios desde los marcos que existían en los países desarrollados como EEUU e Inglaterra, y que estaban pensados para regular a las compañías privadas.

Sin embargo vimos que estos marcos se aplican a prestadores estatales y municipales que tienen un sentido que son muy diferentes al sentido de las compañías privadas. Es decir que no responden a los mismos incentivos financieros económicos que son tan eficientes en el caso y que producen buenos resultados en el caso de prestación privada. Y aquí hemos identificado varias diferencias entre los casos de los prestadores públicos y prestadores privados. Por ejemplo: las empresas públicas, o sus propietarios, como puede ser un alcalde, tienen una aversión a elevar las tarifas. En muchos casos – puedo nombrar un sinnúmero de países – donde existe un organismo regulador que calcula una tarifa, normalmente por ejemplo en Chile o Inglaterra, una empresa privada dice que la tarifa es muy baja y no le permite refinanciarse entonces hay un debate, inclusive hay que llegar a las Cortes, pero en casi toda la región la situación es casi inversa, es decir el alcalde dice no, yo no puedo modificar esa tarifa. Es muy alta. Porque los costos políticos de mantener tarifas altas es mucho más importante que asegurar la sustentabilidad financiera de los prestadores.

También hemos visto muchos casos cuando los reguladores carecen de autoridad real, van a ejercer supervisión sobre los prestadores. Porque en muchos casos existen prestadores que por su gran tamaño – son empresas nacionales – tienen mayor poder o mayor peso político que el propio regulador. De aquí que guiados por otros organismos ejecutivos, simplemente pueden ignorar los mandatos de los organismos de regulación y control.

En otros casos que son muy similares entra a jugar la autonomía municipal, cuando la entidad es municipal y el alcalde dice que las reglas de un regulador que dependen normalmente del gobierno nacional, simplemente no se le aplican. Y esta situación en varios casos también se complejiza por la fragmentación de los prestadores. Cuando existen doscientos, o cuatrocientas entidades de prestación, obviamente un organismo de regulación no puede hacer mucho porque no puede trabajar con un universo tan grande de prestadores.

Y finalmente también sabemos que es cierto que en la región muchos prestadores se mueven en un ámbito de escasez de recursos financieros que simplemente les hace materialmente imposible cumplir con mandatos regulatorios. Lo que puede cubrir depende más de decisiones del Ministerio de Hacienda que de su propia voluntad. De aquí creemos que esto exige regresar a la naturaleza de la regulación que ahora se aplica en varios países de la región, y adecuarla a los incentivos y situaciones reales.

Aquí tenemos dos estudios en curso – ya tenemos los primeros borradores si alguien está interesado en ellos puede contactarme, estoy dispuesto a compartir, estamos abiertos a comentarios que serán reflejados en la operación de evaluaciones finales, y nuestra intención es en el futuro debatir las conclusiones de este trabajo tal vez en alguna reunión de la Asociación de Entidades de Regulación de toda América Latina o tal vez en la Asociación de Reguladores Argentina.

Muchas gracias por su atención.

Texto extraído del audio de las XXII Jornadas

TEMA

Las recomendaciones como contribución de las Entidades Fiscalizadoras Superiores a la mejora de la gestión pública y al fortalecimiento del buen gobierno

Autor: Dr. Enrique Álvarez Tolcheff

En primer lugar quiero agradecer a la Auditoría General de la Provincia de Salta, en la persona de su Presidente, Cr. Oscar Aldo Salvatierra, la invitación a participar en estas XXII Jornadas, que constituyen un acontecimiento de tanta relevancia en la fiscalización o auditoría públicas.

Asimismo, desde un punto de vista estrictamente personal, esta intervención supone también para mí el regreso –aunque ahora de modo virtual- a una ciudad en la que tuve el honor de impartir un curso en el año 1999, de nuevo invitado por la Auditoría General de la Provincia, en aquella ocasión a través de Dª María Cristina Garros. Espero no defraudarles.

Sin más preámbulos, toca introducir el asunto de que voy a tratar, esto es, el de la importancia de las recomendaciones en la auditoría o fiscalización pública.

Imaginemos el siguiente escenario: unas instituciones de control externo que han llevado a cabo grandes avances en la consolidación de la independencia necesaria para el ejercicio adecuado de las funciones atribuidas. Los miembros –Presidente, Consejeros, Contralores o, en general, Altos Jerarcas- suelen ser personas de prestigio reconocido que, incluso si han ocupado puestos políticos con anterioridad, tienen acreditada la capacidad de dirección y gestión y están dispuestos a ejercer la independencia que la ley garantiza y que se les exige desde las nuevas responsabilidades, aun a riesgo de enfrentarse con el poder –Parlamento, Gobierno- que los designó o propició su designación.

De la misma manera, imaginemos también que el personal de la institución está preparado y capacitado suficientemente, cuenta con la motivación debida porque goza de una retribución adecuada y tiene garantizada la carrera profesional.

No obstante lo anterior, es una realidad -y esta es la pesadilla- que mientras se han dado pasos importantes en las garantías de independencia y de profesionalidad en las instituciones de control externo, los informes sobre la gestión económico-financiera pública -el producto principal y final de la función auditora o fiscalizadora- son documentos a los que no se les presta la atención debida, incapaces por tanto de producir los efectos que debieran tener.

¿Cuáles pueden ser las causas de esta situación? ¿Cómo contribuir a que los informes -máximo exponente de la función auditora- gocen del crédito que merecen y cumplan la finalidad prevista para la gestión económico-financiera púbica?

Para responder a estas preguntas, debe comenzarse por recordar quiénes sean los interesados en el producto final de la función fiscalizadora o auditora:

En primer lugar, la ciudadanía, en la que reside la soberanía. Los ciudadanos son los auténticos titulares del poder y los propietarios de los fondos públicos que, vía tributos, se emplean para la realización de las obras, la adquisición de los bienes o la prestación de los servicios relacionados con las políticas públicas.

En segundo lugar, el Poder Legislativo, que tiene atribuída la función constitucional de control de la acción de gobierno.

Y, en tercer lugar, los propios gestores públicos cuya actividad, en la vertiente económico-financiera, se fiscaliza.

Pues bien, ¿por qué los informes no acaban de atraer la atención de los ciudadanos? ¿Por qué los informes no son para el Parlamento todo lo útiles que debieran serlo? ¿Por qué los informes no tienen el impacto sobre la gestión pública que merecen tener?

Las causas son múltiples, sin duda: los informes son a veces excesivamente largos y farragosos. En otras ocasiones se trata de informes muy técnicos y con un lenguaje difícilmente comprensible para los ciudadanos e incluso para los parlamentarios. Por último, no favorece la difusión la ausencia de gráficos, de colores, de fotografías u otros medios que hagan más atractiva la presentación.

Siendo todo ello cierto, quiero centrarme en un apartado de los informes de enorme importancia, merecedor por tanto de que se le presta la máxima atención, como afortunadamente viene ocurriendo en los últimos tiempos: me refiero a las recomendaciones que, tras los resultados o hallazgos y las conclusiones, constituyen el cierre del documento y contienen de manera condensada las opiniones o consejos emanados del máximo órgano técnico de control de la gestión económico-financiera pública. Las recomendaciones no son actos jurisdiccionales sino el corolario de la función fiscalizadora cuya fuerza deriva de la propia naturaleza de la institución de control, basada en criterios, como antes quedó señalado, de profesionalidad y de independencia.

Para que cumplan la función, las recomendaciones tienen que constituir consejos prácticos adecuados, sugerencias y propuestas de mejora de la gestión que «deban», esto es, que no puedan no ser atendidas por los gestores públicos.

El proyecto de Norma Internacional de las Entidades Fiscalizadoras nº 300, «Principios fundamentales de la Auditoría operativa o de gestión»1 señala que las recomendaciones contribuyen de manera significativa a enfrentarse con los puntos débiles o con los problemas identificados en la fiscalización y para ello tienen que cumplir, entre otras, con las siguientes características:

- Ser claras, derivar de los resultados o hallazgos y del análisis de la auditoría y presentarse de manera lógica y racional.

- Estar bien fundadas y crear valor añadido.

- No ser conclusiones presentadas de otra manera o constituir perogrulladas (verdades obvias y triviales).

- Proporcionar indicaciones claras de soluciones posibles, sin asumir por ello responsabilidades que incumben a los gestores.

- Indicar con claridad a quién se dirige la recomendación, quién es el responsable de tomar la iniciativa y qué significa la recomendación (por ejemplo, cómo contribuirá a la obtención de resultados mejores).

- Tener un carácter eminentemente práctico y dirigirse a las entidades competentes para su puesta en práctica.

- Estar vinculadas siguiendo un orden lógico con los objetivos, los resultados y las conclusiones.

- Persuadir al lector de que, con toda probabilidad, mejorarán los resultados (por ejemplo, disminuyendo los costes y simplificando la administración de los servicios, fortaleciendo la calidad y el volumen de los servicios, mejorando la eficacia, el impacto o los beneficios de los servicios para la sociedad) (apartado 32).

Me parece que son unas indicaciones llenas de sentido común que, si se siguen en la redacción de los informes, contribuirán a hacerlos más atractivos para los destinatarios citados, fortaleciendo así la excelencia que debe predicarse de la función fiscalizadora.

No obstante, las recomendaciones sirven de poco si no se realiza el seguimiento periódico de su cumplimiento y no se arbitran las medidas necesarias en el caso de que los órganos gestores se hayan apartado inmotivadamente del parecer del órgano de control.

Pues bien, las ISSAI proporcionan igualmente indicaciones sobre el seguimiento de las recomendaciones. Así, la ISSAI 3000, «Normas y directrices para la auditoría del rendimiento basadas en las Normas de Auditoría y la experiencia práctica de la INTOSAI»1, dice textualmente lo que sigue:

«Un proceso de seguimiento facilitará la ejecución eficaz de las recomendaciones de los informes y aportará comentarios a la EFS, el poder legislativo y la Administración sobre la eficacia de la auditoría del rendimiento. En el seguimiento del informe el auditor deberá mantener la objetividad y la independencia, y por lo tanto, centrarse en determinar si se han corregido los puntos débiles identificados, y no en el hecho de que se hayan puesto en práctica o no las recomendaciones específicas. La prioridad de las tareas de seguimiento debe tenerse en cuenta en el contexto de la estrategia global de fiscalización, tal como se establezca en el proceso de planificación estratégica.

El seguimiento de las recomendaciones de la EFS sirve para cuatro objetivos principales:

[1] http://www.issai.org/79CF320C-42C1-408F-B883-2C30A9D21764/FinalDownload/DownloadId-0F4BB6ED59D243E08BB3779480320188/79CF320C-42C1-408F-B883-2C30A9D21764/media(384,1033)/ISSAI_3000S.pdf

- Aumentar la eficacia de los informes de auditoría -la razón primordial para hacer un seguimiento de los informes de auditoría es aumentar la probabilidad de que se pongan en práctica las recomendaciones.

- Ayudar a la Administración pública y al poder legislativo – el seguimiento tiene que ser útil para orientar las medidas del poder legislativo.

- La evaluación de la gestión de la EFS – la actividad de seguimiento proporciona una base para valorar y juzgar el rendimiento de la EFS; y

- Crear incentivos para el aprendizaje y el desarrollo - las actividades de seguimiento pueden contribuir a un mejor conocimiento y a una mejor práctica» (apartado 5.5).

Por último, la ISSAI 300 en proyecto añade (apartado 33) que hay que informar al poder legislativo del seguimiento de los resultados y de las recomendaciones de auditoría previos para retroalimentarlo, así como informarle de las conclusiones e impactos de las acciones correctivas que se han llevado a cabo, cuando ello sea relevante. El seguimiento no se limita a la puesta en práctica de las recomendaciones sino que se centra en si el auditado se ha enfrentado adecuadamente con el problema. Se puede informar de los resultados de manera individual o en un informe consolidado; estos informes de seguimiento consolidados pueden incluir un análisis de asuntos y pautas comunes referidas a varias áreas. El seguimiento, incluso, puede contribuir a analizar el valor añadido de la propia fiscalización operativa o de gestión (apartado 33).

Por ello, podemos decir sin temor a equivocarnos que la fiscalización no termina cuando el informe se aprueba, se publica y se envía a la Comisión Legislativa correspondiente, sino cuando el Gobierno informa sobre las medidas adoptada en cumplimiento de las recomendaciones o de las razones por las que es imposible el cumplimiento, sin perjuicio de las fiscalizaciones de seguimiento o de impacto de la propia fiscalización y sin perjuicio, igualmente, de la creación de registros o bases de datos en los Parlamentos en los que se detallen las recomendaciones hechas y su grado de cumplimiento2.

Experiencias de otros países (Portugal, por ejemplo, que tras la reforma de 2006 parte del principio de que las recomendaciones «deben ser acogidas»; Reino Unido; Hungría; y EEUU) pueden servirnos de ejemplo, con el objetivo siempre de que las recomendaciones, fruto de la auctoritas de nuestras Instituciones, sean menos que una orden pero más que un consejo: sean consejos que no puedan dejar de seguirse, cuya ejecución haya que vigilar, y de cuyo cumplimiento o incumplimiento haya que estar pendientes para informar al Parlamento y, en última instancia, a los ciudadanos, que es a quienes nos debemos.

Espero que esta modesta reflexión sirva de estímulo para prestar la atención debida a las recomendaciones, a la forma de redactarlas y al seguimiento que de su cumplimiento deben hacer los órganos de control. Estoy convencido de que la mejora de ese apartado contribuirá al interés de los destinatarios por los informes y, por ende, al prestigio merecido de nuestras instituciones.

Muchas gracias.

[2] MEDINA GUIJARRO, J., «Algunas reflexiones sobre la posible modernización de nuestros procedimientos de fiscalización», Revista Española de Control Externo nº 31, enero 2009.

TEMA

Globalización y Control Permanente

Autor: Cra. Lea Cristina Cortés de Trejo

Mi agradecimiento a la Comisión Organizadora de estas XXII Jornadas Nacionales de Actualización Doctrinaria de Tribunales de Cuentas y Órganos y Organismos de Control Externo de la República Argentina, en especial al Presidente de la Auditoría General de la Provincia, Dr. Oscar Salvatierra; al Secretariado Permanente de Tribunales de Cuentas, en la persona de su infatigable Presidente, Dr. Rubén Quijano, que sabe cuánto el país le debe por haber presidido esta querida institución. Agradezco que me permitieran compartir algo que es como mi hábitat natural, el del control, al cual dediqué buena parte de mi vida.

Hoy vamos a tratar el tema "Globalización y Control Permanente", desarrollando esquemáticamente la globalización del gobierno internacional y de los estados nacionales en materia de Hacienda Pública (utilizaré este término por ser la expresión española que supone un ámbito más amplio que el de la administración financiera pública), observando el impacto en los sistemas de control y en sus instituciones desde un enfoque realista, percibiendo cómo se lo vive (desde la perspectiva *macro)* en la Argentina y sobre la base de tres aspectos fundamentales: el presupuesto, la contabilidad gubernamental y el control mismo.

La globalización es un fenómeno que significa un tránsito hacia una instancia, una meta superior: el gobierno internacional. Se preguntará la razón de su mención: se trata de un anuncio del Fondo Monetario Internacional en la revista *Finanzas y Desarrollo* de diciembre de 2007 que en su tapa exhibe el título G*obierno Internacional*. Pueden apreciar en la diapositiva la forma en que lo grafican: una gran orquesta con los músicos que la integran y sus instrumentos -el piano, en primera instancia-; sólo falta el director que queda en la incógnita. Lo importante es tener en cuenta que si un tema aparece en la tapa y se desarrolla como un artículo en esa revista de gran divulgación merece nuestra atención porque no se trata de opiniones de trasnochados nacionalistas, sino del anuncio de un organismo que no publica cuestiones importantes en forma irreflexiva y que, de concretarse, influirá significativamente en la vida de los países y de las personas: es prudente advertir que todo el proceso de globalización conduce a esa meta. Los autores del trabajo definen el gobierno internacional como un proceso de liderazgo cooperativo para alcanzar objetivos comunes (entre éstos pueden estar, por ejemplo, los *objetivos del milenio,* como uno de sus fines explícitos). Dado el peso que éste puede tener en nuestra existencia, es recomendable conocer los paradigmas y noticias del mundo global porque condicionan nuestros quehaceres: ayer hubo una reunión en Naciones Unidas en la que se trató la necesidad de consolidar el *estado de derecho,* lo que significa que éste es un paradigma que propiciarán aquellos organismos.

El gobierno internacional comprende tres componentes fundamentales: en primer lugar, los **gobiernos nacionales**, terminología ésta que sustituye insensiblemente a la de "estados nacionales" o "Estado – Nación"; en los últimos años aumentó la bibliografía que se refiere a la *destrucción del Estado – Nación,* título del libro de Kenichi Ohmae, que desarrolla el mundo de las relaciones comerciales trasnacionales y otros aspectos inquietantes para una nación.

¿Quiénes más conforman el gobierno internacional?: los **organismos públicos internacionales o multilaterales** (hacen unos veinte años que se usa preferentemente este último término, en lugar de *internacionales o multinacionales*, tal vez porque es más fácil correr *lados* que fronteras de las naciones) y la **sociedad civil** que nuclea las llamadas Organizaciones no Gubernamentales (ONG). No nos detendremos en saber si se refiere al ámbito internacional, nacional o al local, pero sí cabe destacar que muchas organizaciones de la sociedad civil son protagónicas en la globalización, se cuentan por miles, aparecen y desaparecen según determinados fines y, por lo general, suelen ser auspiciadas por organismos internacionales a los cuales les son funcionales y altamente operativas en los países donde actúan.

No obstante la importancia de la realidad global y su influencia, el ciudadano argentino pareciera desconocerla. Un ejemplo: en la década del ´90 en materia de administración financiera y control, se presentó y aplicó en Argentina el SIMAFAL - Sistema Integrado Modelo de Administración Financiera y Control para América Latina-, sin que el país "registrara" tan importante decisión; en la práctica se anotició de la sustancial reforma con posterioridad a la sanción legal, no habiendo existido en todo el proceso mayor difusión ni tampoco participación ciudadana. En otros eventos comente un memorándum de Ángel González Malaxechevarría[3], experto del Banco Mundial que tuvo un importante rol en la reforma aludida. En ese documento se establecían pautas estrictas que se debían respetar en la redacción de lo que luego se convirtió en ley 24.156, entre ellas: las que fijaban que no debía existir control jurisdiccional ni control previo en el organismo rector de control externo; la separación entre las funciones de registración y de control interno; el órgano de control externo debía depender del Poder Legislativo. Ese experto también intervino en la reforma constitucional del control en la Provincia de Salta cuyo diseño jurídico finalmente sancionado evidencia mejoras respecto al modelo nacional e internacional.

En el gráfico se visualizan las relaciones de Argentina y el resto del mundo -el mundo global al cual nuestro país pertenece -; el sistema federal conformado por la Nación, las provincias y los municipios, los cuales tienen sus respectivos *sectores públicos* (nuevos "habitantes" del mundo que, si se los descuida, pueden reemplazar al Estado y tienen raigambre económica). El sector público comprende la administración central, los organismos descentralizados, el sector empresarial y los fideicomisos públicos, los cuáles están contemplados en la ley nacional 24.156. Se agrega un **tercer sector** que ha cobrado relevancia tanto en el país como en el mundo internacional, el de los **Organismos no Gubernamentales,** que constituyen la octava economía mundial y que se vinculan con el tercer componente de la globalización, la sociedad civil. De allí que la Federación Internacional de Contadores (IFAC) promovió y, por su parte, la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) emitió la Resolución Técnica nº 11 destinada a las entidades que conforman ese tercer sector respecto al cual se encuentra una extensa bibliografía.

El concepto de *sector público nacional* fue un advenedizo para los estudiosos del derecho público: su desarrollo en libros y tratados de la década del '90 fue escaso, sin que el panorama haya variado demasiado luego de la reforma de la Constitución Nacional de 1994. Los autores, salvo excepciones, se limitaban a transcribir y comentar brevemente su art. 85º: por el cual creó y otorgó rango constitucional a la Auditoría General de la Nación, órgano de control externo del sector público nacional. Tales comentarios eran exiguos ante la magnitud de la reforma establecida. Similar es la situación en el área de ciencias económicas: la facultad que cuenta con el mayor número de alumnos del país y que siempre es referente, la de Ciencias Económicas de la UBA, no incluye como asignaturas obligatorias en las currículas de las carreras de contador público y de licenciatura en administración las materias "Contabilidad Pública" y "Finanzas Públicas". Independientemente de las razones por las cuales ambas se eliminaron en la década del '50, sus

[3] En su curriculum vitae al que se accede por internet, Angel González Malaexchevarria consigna haber sido el autor principal de la Ley 24.156.

ausencias derivaron en la falta de los consiguientes desarrollos doctrinarios sobre aspectos que hacen a la vida de un país.

¿Cómo entronca la globalización y el control público?. Existen organizaciones internacionales (OI), redes y sistemas supranacionales de distintas características entre los cuales se encuentran aquéllos de orden político, como la Organización de Naciones Unidas (ONU); los económicos, vg., la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE); y los financieros como el Banco Mundial. En el organigrama de la ONU se encuentran las *"familias"* del Banco Mundial y del FMI, resultando corta la imaginación para aprehender un universo de instituciones de tal envergadura interrelacionadas. Es interesante el libro de Manuel Diez de Velazco[4] que incluye los 350 estatutos orgánicos de las O.I. Se trata de una investigación que actualiza anualmente un equipo integrado por profesores de universidades españolas. Ese inconmensurable mapa mundial de organismos internacionales y las redes sociales tienen influencia en el sistema de control de la hacienda pública de los países.

Existen organismos internacionales en el área del control de la hacienda pública. En primer lugar se encuentra el INTOSAI, una organización no gubernamental conformada por entes públicos de control externo y que no pertenece a un gobierno en particular. Es un *organismo no gubernamental internacional*, como también lo son la Organización Africana de Entidades Fiscalizadoras Superiores (AFROSAI), que nuclea los organismos de control externo de África; la Organización Latinoamericana de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEF); Asociación de Entidades Oficiales de Control Público del Mercosur (ASUR), la de Tecnología para la Organización Pública (TOP); la Comunidad Internacional de Profesionales y Expertos en Latinoamérica y el Caribe de Gestión para Resultados en el Desarrollo, últimamente muy activa. El número de ONG internacionales vinculadas al quehacer hacendal público se incrementa progresivamente. En nuestro país las ONG de control se vinculan y establecen vasos comunicantes (como por ejemplo a través de estas jornadas), intercambian experiencias y estudios, fijan pautas comunes, realizan investigaciones, etc; es el caso del Secretariado Permanente de Tribunales de Cuentas.

La globalización ejerce influencia sobre las ONG internacionales de control, lo que se observa en el caso del INTOSAI cuando se hace el seguimiento de sus trabajos técnicos y directrices hoy identificadas como ISSAI´s. Merece ser destacada también como ONG internacional la IFAC y en el orden nacional la FACPCE y los consejos profesionales de ciencias económicas, ambas protagónicas en la determinación de normas contables del sector público y que también estudian y analizan sus sistemas de control.

Hemos dicho que la reforma del sistema de control de la hacienda pública nacional tomó al país desprevenido: los Tribunales de Cuentas se sostuvieron en el orden provincial porque el Secretariado Permanente de Tribunales de Cuentas advirtió, con visión de estadista, las tendencias internacionales y sus consecuencias institucionales. Basta buscar en la biblioteca del Consejo Federal de Inversiones (CFI) el estudio, a cuyo pago contribuyeron las provincias argentinas, en el cual se identificaban los artículos de las respectivas constituciones que debían ser reformados para viabilizar la adopción del modelo internacional de sistemas de control en cada una de ellas lo que significaba la desaparición de los Tribunales de Cuentas. Y eso fue realidad.

Respecto al modelo de órganos de control externo, es necesario prevenir y superar la polémica planteada en términos maniqueos sobre si son mejores los tribunales de cuentas o las auditorías generales. Una vez que el régimen jurídico adopta uno de ellos se los debe considerar como propios, o sea que pasan a ser *mi* auditoría general o *mi* tribunal de cuentas, independientemente de las preferencias individuales que se tengan. Ambos modelos son creaciones humanas, tienen sus bondades y falencias y son, por lo tanto, perfectibles.

[4] Diez de Velazco, Manuel, Las Organizaciones Internacionales, Edit. Tecnos, Madrid, 2002.

El *control permanente* o *continuo* es aquél que se debe llevar a cabo siempre sobre el universo de haciendas públicas de un Estado nacional, provincial o municipal en sus múltiples aspectos (ex profesamente lo denominé *control permanente* en lugar de *control financiero permanente* para evitar que se lo identificara con el caso español, el cual tiene un interesante desarrollo). Pero con respecto a las adjetivaciones y clasificaciones del control es conveniente advertir que, si bien son útiles para fines didácticos en la enseñanza de la contabilidad pública o del derecho administrativo, pueden ser inconvenientes cuando se plasman en normas legales porque llevan a la segmentación de lo que constituye en sí mismo una unidad. Así, la inclusión de los tipos de control y auditorías en las leyes parcializan estas funciones llevando a las instituciones y funcionarios que lo ejercen a tener que dilucidar en forma permanente si son competentes para realizar un determinado control.

Cuando se habla de control operativo, de gestión, de mérito, sustancial, legal, etc., se debe tener en cuenta que todas ellas responden a convenciones que no tienen por lo general respaldos doctrinarios y constituyen cuestiones de orden práctico o funcional. Así, Malaxechevarría en artículos que publicara en el Boletín Informativo del Secretariado Permanente, al clasificar y conceptualizar auditorías las modifica identificándolas por versiones según el año en que las emitía y evidenciando que respondían a fines concretos.

En cuanto al instituto de gobierno y control que establecen las constituciones del país, o sea el presupuesto, su concepción como *plan de gobierno anual expresado en términos financieros,* se transformó en 1980 por impulso del entonces ministro de economía de la Nación Alfredo Martínez de Hoz en un *instrumento de política económica,* concepto arraigado en el país y a nivel mundial hasta nuestros días, en línea con la globalización. En el primer caso, la atención se dirigía a que, al fin del ejercicio, el Poder Ejecutivo rindiera cuentas a través de la cuenta de inversión de cómo había ejecutado el plan de gobierno. La reducción del concepto de presupuesto al de *instrumento de política económica* se cristalizó en la modificación del nomenclador de recursos y gastos presupuestarios que, desde entonces, se dividen en lo que la jerga internacional denomina *"sobre"* y *"bajo la línea".* De esa forma se inicia el período de ocultamiento de cifras significativas referidas a préstamos externos e internos recibidos y a la amortización del capital de la deuda, llevando a que los estudios y la exposición del presupuesto se limiten a los *recursos y gastos sobre la línea* (corrientes y de capital), lo cual se agrava con las disposiciones adicionales que se incluyen en materia de deuda pública en la ley de presupuesto, rubro que muestra un crecimiento ininterrumpido en el orden nacional.

Una digresión respecto a las modificaciones de los manuales o nomencladores de recursos y gastos a nivel *macro*: es conveniente advertir que los mismos no son exclusivamente técnicos sino que adquieren carácter político porque el presupuesto de la administración pública tiene raíz y esencia política, como también sucede en el caso del control público que, referido a ese nivel hace a la división de los poderes del Estado y al cumplimiento del orden constitucional. Cuando al presupuesto se le extrae su carácter de *plan de gobierno* y se lo convierte en *instrumento de política económica* se desvirtúa buena parte de la estructura del control, dificultando el ejercicio de las funciones de los organismos fiscalizadores. En el caso nacional los obstáculos se acrecientan cuando legalmente se faculta al Jefe de Gabinete para mutarlo casi íntegramente y en forma inmediata después de su sanción. Los debates parlamentarios en ambas cámaras del Congreso Nacional revelan preocupación sobre el tema, existen meritorios análisis y trabajos técnicos que exponen los legisladores, pero ese esfuerzo legislativo resulta inoficioso por la delegación que establece la Ley 26.124, modificatoria del art. 37º de la 24.156, que habilita en forma amplia al Jefe de Gabinete a modificar con lo cual se derrumba la estructura constitucional de la división de poderes.

La institución presupuestaria en los hechos es una expresión de anhelos que, a nivel *macro,* busca en forma casi excluyente el logro del déficit cero a nivel *sobre la línea*, un mayor superávit fiscal primario y el cumplimiento de las reglas macro fiscales; o sea, es un presupuesto de tipo

incremental. A nivel *micro* la ley se expone en forma de presupuesto por programas o cursos de acción, base cero, para resultados u otras técnicas. Las jurisdicciones y entidades formulan sus proyectos de presupuestos de esa manera, pero lo cierto es que el mar de papeles y trabajos realizados, cuando llegan a la Oficina Nacional de Presupuesto se recortan sin atenuantes en función de los objetivos expuestos y del sistema incremental malogrando las bondades de la programación presupuestaria.

Las clasificaciones presupuestarias y su fragmentación en *sobre* y *bajo la línea* opacaron los estudios, la toma de decisiones y la información brindada a la sociedad argentina porque disimulan los gravitantes recursos y gastos de *bajo la línea*. El horizonte se complica además con las delegaciones y manipuleos presupuestarios[5] – antes, durante y después de la ejecución presupuestaria – y la inflación que, cuando es alta, reduce al presupuesto a ser un simple instrumento destinado a paliar y evitar el déficit fiscal *sobre la línea* y lograr un mayor superávit fiscal primario. En definitiva, nos encontramos ante una corrupción en materia presupuestaria que vicia buena parte del control público y está al margen de la transparencia fiscal.

Las afirmaciones precedentes surgen de investigaciones realizadas en proyectos del CONICET y del BID sobre los presupuestos y las cuentas de inversión nacionales desde 1980 divididos en: a) Período 1980 a 1992; y b) Período 1993 hasta 2012. En 1993 se interrumpen las series estadísticas como consecuencia del cambio del Manual de Clasificaciones Presupuestarias propiciado por el entonces Ministro de Economía Domingo Cavallo.

Concluyendo esta parte se puede afirmar válidamente que nuestro país adolece de falta de voluntad política de querer un buen presupuesto y que se acentuó la corrupción presupuestaria, lo cual ha condicionado la labor de control, por ser el presupuesto la base documental necesaria para el eficaz ejercicio de las funciones de las entidades fiscalizadoras superiores.

Argentina tuvo dos esquemas legales: por un lado, el de las ex leyes de contabilidad de la década del ´50 con un enfoque fundamentalmente jurídico-financiero, al que le interesa la determinación de responsabilidades de los funcionarios públicos con respaldo documental y, por otro, el de la ley 24.156, que responde a las necesidades de la globalización, centrando la atención en estadísticas macroeconómicas, cuentas nacionales y finanzas públicas internacionales. **Ambos enfoques se complementan y no deben excluirse mutuamente.** El esquema de la ley 24.156 fue adoptado por la mayor parte de las provincias que cumplían de esa manera con los pactos fiscales. Se caracteriza por centrar la atención en los aspectos económicos del presupuesto y en evaluaciones basadas en indicadores económicos y de gestión; perspectiva complementada a través de las leyes de responsabilidad y de disciplina fiscal nºs 25.152 y 25.917 (también en las provincias se sancionaron sus similares). Ese nuevo marco jurídico significó un reto que debieron afrontar los organismos de control que, con la misma planta de personal técnico, debían ampliar significativamente sus horizontes de control.

El segundo aspecto a tratar relacionado con el control público se refiere a la contabilidad gubernamental. En la década del ´90 surgen en el mundo global las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICPS), lo que llevó a su análisis, ajuste y elaboración de un proyecto de normas contables para la administración pública adaptadas a las necesidades del país. La Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) y la totalidad de los consejos y colegios que la integran auspiciaron esos estudios conformando en el 2004 una comisión de profesionales y expertos designados por dichas instituciones y coordinado por su Centro de Estudios Científicos y Técnicos (CECyT). Se trató de un gran esfuerzo institucional, humano, profesional y económico.

La adopción de normas internacionales que trae la globalización se debe llevar a cabo en función de las necesidades del país y ése ha sido el desafío que recogió la FACPCE al emitir *recomendaciones técnicas,* una nueva línea de normas que abrió para el sector público, en base a las

[5] Cortés de Trejo, Lea C. "Cuestiones de Contabilidad Gubernamental", Ediciones Buyatti, Buenos Aires, 2008

objeciones que presentaron los Contadores Generales de la República Argentina en su momento. Es habitual hablar de los estados contables del sector público pero sin que se los individualice. Las Recomendaciones Técnicas nºs 1 y 2 y el Proyecto nº 3 lo hacen[6]. Por el contrario la administración pública nacional y buena parte de las de las provincias y municipios carecen de marcos conceptuales y normas contables que los identifiquen y normaticen, salvo las que se refieren a los estados contables presupuestarios y los de las empresas públicas (éstas aplican las de la actividad privada).

Las normas profesionales plasmadas en Recomendaciones Técnicas aún no fueron adoptadas por los órganos competentes de la administración pública; de perdurar la situación es previsible que se terminen imponiendo las normas internacionales de contabilidad al margen de la realidad argentina y se echen por la borda un valorable trabajo técnico-profesional. Las NICSP son genéricas, se destinan a todos los países del mundo global que se cuadruplicaron en la segunda mitad del siglo XX y que tienen particularidades jurídicas, económicas, contables y de infraestructura distintas.

De allí la conveniencia que las entidades fiscalizadoras superiores se interioricen de sus contenidos y las apliquen como normas supletorias cuando ellas no existan en sus respectivas jurisdicciones.

Un ejemplo puede explicar nuestra inquietud: hubo un cambio en la definición de activo de las NIC que se insertó en la RT 16 de FACPCE, concepto que antes del proceso de globalización estaba vinculado con el derecho de propiedad que si es importante en el sector privado, resulta más que esencial en el sector público porque la noción de *dominio público* es crucial para un Estado. La RTSP nº 1 ha preservado con firmeza esas bases inherentes a los principios de la Declaración de los Derechos del Hombre contemplados en la Constitución Nacional, incluyendo en su texto el concepto de dominio público al mismo tiempo que también incluyó la definición de activo que adopta la RT 16 de FACPCE en base a las NIC. Son graves las consecuencias que acarrearía a los países la aplicación lisa y llana de la definición de activo de las NIC haciendo desaparecer la de dominio público (los estados nacionales pasarán a ser *entes económicos* con activos que se dimensionan según el paradigma de utilidad de la globalización).

Es importante que se recuerde que el país se comprometió con el proceso de adopción de las NIC en el G20 realizado en Londres el 2 de abril de 2009, cuando la Presidenta de la Nación Cristina Fernández de Kirchner firmó la declaración que solicita a las asociaciones competentes para emitir normas contables la aceleración del proceso de armonización contable, lo que se traduce en la adopción de las NIC y NICSP. Argentina informa el cumplimiento de esas decisiones a través del *Report on the observance of standards and codes* (ROSC).

Resumiendo la situación en nuestro país: se aprobaron Recomendaciones Técnicas del Sector Público (RTSP) para la profesión contable, los órganos rectores del sistema de contabilidad gubernamental y/o las autoridades competentes no manifiestan, salvo excepciones, mucho interés en adoptarlas, inquietando la posibilidad de repetir nuestra historia, o sea, de desconocer los esfuerzos técnico-profesionales realizados para adaptar las NIC y NICSP a nuestra realidad; al dilatar decisiones al respecto es previsible que el proceso globalizador imponga dichas normas sin ningún ajuste.

Otro aspecto importante a tratar que interesa a los organismos de control externo e interno y del que mucho se habla últimamente son las *rendiciones de cuentas,* concepto que en la actualidad es más amplio que el conocido y robusto expediente documental en el que se basa la función jurisdiccional de los Tribunales de Cuentas. A ese término se le asigna hoy un sentido lato, vinculándolo con la ciudadanía, la sociedad civil y trasciende los aspectos financieros, tendencia internacional que no significa el abandono de la rendición de cuentas documental. Un testimonio: en Alemania estaba un grupo de profesores universitarios que se debían trasladar en metro desde

[6] RTSP nº 1 "Marco conceptual contable para la Administración Pública"; RTSP nº 2 "Presentación de Estado Contable de Ejecución Presupuestaria" y proyecto de RTSP nº 3 a todos los cuales se puede acceder por internet.

Bonn a Colonia, para lo cual el organismo auspiciante entregó a cada uno el importe del ticket con la advertencia "*guarden los tickets*"; posteriormente éstos se adjuntaban en el expediente respectivo en forma meticulosa. En otras palabras, la prueba documental es imprescindible y resulta temerario escindirse de ese control.

Sin perjuicio de ello, lo anterior no significa que el control por las cuentas y el juzgamiento de las rendiciones se tengan que basar solamente en el nomenclador presupuestario por objeto del gasto, ya que éste es un parámetro limitado. Los estudios técnico-jurídicos que deben afrontar los organismos de control que tengan a su cargo esa fiscalización es uno de los mayores desafíos que les espera en un futuro próximo; también es necesario propiciar la actualización del régimen de contrataciones en función de los avances tecnológicos y de la realidad de, por ej., las *listas cortas* y la proliferación de contrataciones directas que marginan el proceso licitatorio, entornos habituales entre los cuales se mueven las instituciones de control que soportan normativas vetustas y la avasallante inmediatez de los tiempos de la globalización. Otro aspecto a tener en cuenta son las diferencias existentes entre control (en su acepción de fiscalización), evaluación y monitoreo, dado que pareciera que se tiende a pensar que significan lo mismo[7].

Existen varias dimensiones en el universo de las rendiciones de cuentas: a) presupuestaria; b) económico- financiera; c) cuentas nacionales; y d) de la gestión. La rendición de cuentas presupuestaria es elemental, pero estimo que se requiere un *aggiornamiento* de procesos y normas en función de los avances tecnológicos y teniendo en cuenta al ciudadano, un protagonista olvidado. La prueba documental resulta ineludible y permite la determinación de responsabilidades, fundamental ante el avance de la corrupción.

La rendición de cuentas económico –financiera se basa en los estados contables de la administración pública a los cuales ya hicimos referencia y también se ven respaldados en pruebas documentales. Sus desarrollos constituyen una asignatura pendiente a nivel país.

En materia de cuentas nacionales se puede dar la *"respondabilidad",* no así la determinación de responsabilidades consiguientes porque se tratan de estimaciones y, dado ese carácter, nos encontramos en un plano de abstracción en el cual no existen pruebas documentales que permitan establecer las civiles, contables y administrativas. Un ejemplo: cómo determinar al (los) responsable (s) de un déficit fiscal?. Es una regla macro fiscal y legal la del déficit cero *sobre la línea*, pero es imposible individualizar en forma concreta quiénes lo generaron y se apartaron del cumplimiento de la norma, sin perjuicio de existir mecanismos alternativos para lograr que los funcionarios competentes lleguen a las metas prefijadas. En síntesis, la tendencia internacional propicia la rendición de cuentas ante la ciudadanía por el cumplimiento de metas en materia de cuentas nacionales que están previstas en el mensaje que acompaña al proyecto de ley de presupuesto.

En cuanto a la rendición de cuentas de la gestión pública ante el ciudadano, es más amplia y existen interesantes experiencias como las de la *nueva gestión pública* de los países anglosajones que son referentes en ese tema. Se trata de experiencias en pleno desarrollo.

Ante el tiempo que apremia, esbozamos algunas sugerencias que se agregan a las expuestas precedentemente. Es necesario resguardar la institucionalización del control a nivel nacional, provincial y municipal y dotar a los órganos de control externo de los presupuestos necesarios en materia de personal y de equipamientos técnicos suficientes para el eficaz cumplimiento de sus funciones, lo cual requiere voluntad política de querer un buen control por parte de los órganos Ejecutivo y Legislativo.

Si bien es cierto que en la década del '90 se lograron preservar las instituciones provinciales de control externo, se requiere actualización de las normas referidas a la hacienda pública, labor en

[7] Me remito al artículo de Medina Guijarro, J. y Álvarez Tólcheff E., "La auditoría y la evaluación públicas: una función en actividad similares con fundamento diferente", en Revista Española de Control Externo, Tribunal de Cuentas de España, Madrid, septiembre 2009, volumen XI, Nº 33, página 15 y ss.

las que el IETEI tiene un lugar relevante, como así también propulsar mayores avances tecnológicos aplicados a la labor de control.

Es primordial la necesidad de ampliar la relación de los organismos de control externo con la ciudadanía, la que no siempre conoce su accionar ni tiene una adecuada cultura del control hacendal, difundiendo las actividades a fin de que la sociedad argentina aproveche los *productos de control.* Existen proyectos internacionales muy interesantes al respecto. Entre estos se encuentra el Documento Conceptual y Metodológico del Programa *Estado de la Nación de Desarrollo Humano Sostenible* de la OLACEF que evalúa los organismos de control y propicia que éstos rindan cuentas de su gestión en base a diecisiete indicadores y propicia el fortalecimiento de los sistemas institucionales de rendición de cuentas. Entre los indicadores se otorga mayor puntaje a los organismos de control que tienen funciones jurisdiccionales y sancionatorias, por considerarlas, matriz FODA mediante, una fortaleza para la institución.

El espíritu que debe conducir nuestro accionar es el de gozar los beneficios que brinda el mundo de la globalización con su subyugante tecnología y multidisciplinariedad sin dejar de resguardar las instituciones y los valores culturales y éticos del país. Si los organismos de control externo tienen un rol dentro del equilibrio de los poderes del Estado y se los apoya, será posible cumplir con los preceptos de la Constitución Nacional porque ellos trabajan sobre algo que es vital, la hacienda pública, materia que plantea muchos desafíos que se deben afrontar ineludiblemente porque se trata de defender la Patria misma.

Muchas gracias

TEMA

Auditoría de gestión ambiental

Autor: Ing. Marcelo E. Figueroa Gálvez
Auditoría General de la Provincia de Salta

RESUMEN

En el presente trabajo se desarrollan conceptualmente los temas siguientes:

- Concepto de auditoría de gestión ambiental;
- Procedimientos de auditoría de gestión ambiental;
- Objetivos de una auditoría ambiental;
- Principios de economía, eficiencia y eficacia;
- Normas aplicables;
- Ética y medio ambiente;
- Nuevas herramientas.

Del análisis de cada uno de ellos en forma particular, para luego considerarlos en su conjunto se concluye que la Auditoría de Gestión Ambiental debe ser redefinida dentro del marco general de la auditoría de gestión contemplando el uso de nuevas herramientas.

Por otra parte, se trata el tema poniendo especial énfasis en la necesidad de enmarcarlo en una nueva ética social.

1. Introducción

1.1. La auditoría de gestión ambiental

Para una correcta interpretación, de lo que se expresa en los apartados siguientes y en especial a las conclusiones, es absolutamente necesario definir conceptualmente lo que debe entenderse como auditoría de gestión ambiental:

Auditoría de gestión ambiental:

"Constituye una revisión y evaluación sistemática, documentada, periódica y objetiva de la economía, eficiencia y eficacia de la organización, el sistema de gestión y los procedimientos destinados a la protección del medio ambiente, y que tiene por objeto:

- *Facilitar control, por parte de los administradores responsables, de las prácticas que pueden incidir sobre el medio ambiente.*

- *Evaluar su adecuación a las políticas ambientales establecidas en la legislación vigente.*

Cabe aclarar que la expresión *"gestión ambiental"* está referida fundamentalmente a la correcta comunión entre la gestión ambiental administrativa y la gestión ambiental técnica. En ese sentido deberá entenderse por *"gestión ambiental"* lo siguiente:

Gestión ambiental:

"El conjunto de planes, programas, proyectos y operaciones –administrativas y técnicas- de un organismo público destinados a lograr objetivos ambientales previstos, los que deben lograrse utilizando los recursos en forma económica, eficiente, eficaz y ajustados a la normas ambientales (Supranacionales, nacionales, y provinciales y concordantes)."

Es oportuno comparar estos conceptos con los contenidos en la normativa.

La Resolución Nº 61/01 (En adelante Res. 61), en el apartado A I a) - Concepto de Auditoría Externa, define a la misma como:

Auditoría Externa:

"un examen estructurado de registros u otra búsqueda de evidencia, con el propósito de sustentar una evaluación, recomendación u opinión profesional con respecto a:
La consistencia de los sistemas de información y control; la eficiencia y efectividad de los programas y operaciones; el fiel cumplimiento de los reglamentos y políticas prescriptos...."

La norma citada precedentemente, en el apartado: B II). - Tipos de auditorías externas Auditoría de Gestión - Sinónimo de Auditoría Operacional, define a la Auditoría de Gestión como:

Auditoría de Gestión:

"Es el examen de planes, programas, proyectos y operaciones de una organización o entidad pública, a fin de medir e informar sobre el logro de los objetivos previstos, la utilización de los recursos públicos en forma económica y eficiente y la fidelidad con que los responsables cumplen con las normas jurídicas involucradas en cada caso."

Se puede apreciar que existe cierta similitud entre las definiciones que se proponen, al inicio del apartado, y las contenidas en la norma.

Considero que debe excluirse, de la conceptualización general que hace la Res. 61, a la Auditoría de Gestión Ambiental y otorgarle un tratamiento particular. Fundamento la expresión anterior en lo siguiente:

La evaluación, recomendación u opinión profesional, a la que arriba el auditor de gestión ambiental debe:

- Surgir del contraste con criterios previamente establecidos, estos deben basarse exclusivamente en leyes y regulaciones vigentes (Internacionales, nacionales, provinciales y municipales según corresponda).

- Informar, a los administradores públicos, sobre el logro de los objetivos ambientales previstos. Estos objetivos de ninguna manera pueden ser proyectados por los entes públicos, a diferencia otro tipo de gestión, deben ajustarse a las regulaciones que en cada caso existan.
- Informar, a los administradores públicos, sobre la utilización de los recursos públicos con ajuste a los principios de economía eficiencia y eficacia. Estos principios deben ser considerados desde una perspectiva diferente a la que se emplea cuando se audita otro tipo de gestión. En el apartado N° 3, del presente trabajo, se expone un análisis más detallado de esta cuestión.

1.2. Procedimientos sustantivos

La auditoría de gestión ambiental, como cualquier otra auditoría, debe ser planificada. La planificación cumple los importantes propósitos de:

- Minimizar el riesgo reduciendo la incertidumbre en el resultado (*Opinión del auditor*).y definiendo las consecuencias de determinados errores.
- Elevar el nivel de éxito en la obtención del objetivo propuesto (*Opinión del auditor*).
- Coordinar esfuerzos y recursos involucrados en las tareas de auditoría.

En la Res. 61, apartado A III. a) – Planificación de Auditorías, se establece que la planificación constituye la previsión del trabajo de auditoría en todos sus aspectos. Este "presupuesto" debe incluir entre otros requerimientos, tal como se indica en el 5to párrafo, la confección de un programa de trabajo, definido como:

> ***Programas de trabajo****:*
> *Son el resultado de la planificación y constituyen un enunciado lógico, ordenado y clasificado de los procedimientos y de los recursos a utilizar.*

Por su parte en la misma Res. 61, apartado B III. c. 2) - Procedimientos Sustantivos, se sugieren algunos procedimientos que pueden aplicarse en las tareas de auditoría (Párrafos N° 3 al 13). En el párrafo N° 14 del mismo apartado agrega el texto siguiente:

> ***Procedimientos sustantivos (p. 13):***
> *"… estos podrán ser modificados, reemplazados por otros alternativos o suprimidos, atendiendo a las circunstancias de cada situación."*

De lo expuesto surge que necesariamente debe confeccionarse, como parte de la planificación de una auditoría de gestión ambiental, un programa de trabajo que enuncie en forma lógica, ordenada los procedimientos a utilizar.
En los apartados siguientes se adoptan las definiciones siguientes:

> ***Técnicas de auditoría gestión ambiental:***
> *Son recursos particulares de investigación que el auditor utiliza para obtener la información necesaria para comprobar lo encontrado en la evidencia primaria.*

> ***Procedimientos de auditoría de gestión ambiental:***
> *Son la serie de técnicas, que el auditor sigue en forma lógica y secuencial, para cumplir con los objetivos que se ha propuesto al realizar el examen.*

En otras palabras, los procedimientos son la forma de aplicar la técnica o conjunto de técnicas. Los procedimientos contienen a las técnicas, es decir, las técnicas son una parte de los procedimientos.

1.3. Objetivos de una auditoría de gestión ambiental

En la Res. 61, apartado B IV c.) - Objetivos de la auditoría de gestión, se establecen como objetivos (entre otros) los siguientes:

> ***Objetivos de la auditoría de gestión***
> *"2. Determinar si las funciones se ejecutan de acuerdo con los principios de economía, eficiencia y eficacia.*
> *4. Evaluar el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables a operaciones gubernamentales, así como los planes, normas y procedimientos establecidos*
> *6. Determinar el grado en que los organismos sujetos a control y sus gestores, controlan y evalúan los efectos sobre la protección del medio ambiente."*

2. Principios de Política Ambiental

Previo a referirme a los principios de política ambiental conceptualizaré la expresión *"política pública ambiental"* para luego complementarla con la idea de *"principio"*.

2.1. Política pública

En términos muy elementales se considera que la política pública es:

> ***Política pública:***
> *Es el curso que deben seguir las acciones de gobierno para adaptar, proseguir o crear nuevas realidades deseadas y requeridas territorial e institucionalmente teniendo presente que existe:*
> - *El contraste de diferentes intereses (sociales, políticos, económicos);*
> - *La necesidad de equilibrar la presión que genera la defensa de los intereses.*

En otras palabras es admitir que la política pública cumple una función mediadora, es un proceso de negociación y conciliación entre grupos con diversos intereses.

Las políticas ambientales públicas, en igual medida, surgen y se materializan a través de diferentes niveles de la administración pública, los que cuentan con autoridad para hacerlo. Sin embargo, a diferencia de otras políticas, en esta deben participar otros interesados.

La legislación vigente compromete a otros actores públicos o de la sociedad civil, los que deben ejercer influencia en la intencionalidad y participar en acción de las políticas, opinando sobre los medios para lograr los objetivos ambientales (Audiencias públicas).

La función mediadora debe apuntar a conciliar los intereses que pudieran oponerse entre el desarrollo humano (presente y futuro) y las actividades productivas.

> ***Constitución Nacional Art. 41.-***
> *"Todos los habitantes gozan del derecho a un ambiente sano, equilibrado, apto para el desarrollo humano y para que las actividades productivas satisfagan las necesidades presentes sin comprometer las de las generaciones futuras; y tienen el deber de preservarlo."*

Llevar a cabo la Política Ambiental del Gobierno requiere de instrumentos que ayuden en su implementación. Los principios e instrumentos de política ambiental constituyen el soporte del ordenamiento del sistema jurídico ambiental y la base sobre la cual cada uno de los instrumentos de gestión ambiental puede operar en forma eficaz y eficiente.

Expongo a continuación las opiniones de juristas expertos en el tema:

Concepto:
"… son ideas directrices, que sirven de justificación racional de todo el ordenamiento jurídico; son, pues, pautas generales de valoración jurídica. Son pues, líneas fundamentales e informadoras de la organización…"[)].

*"Las líneas directrices que informan algunas normas e inspiran directa o indirectamente una serie de soluciones por lo que pueden servir para promover y encauzar la aprobación de nuevas normas, orientar la interpretación de las existentes y resolver los casos no previstos…"***.**

Función
"… la función que cumplen los principios, brevemente resumida es la siguiente: a) función informadora; b) función de interpretación; c) los principios como filtros; d) los principios como diques; e) los principios como cuña; f) los principios …"[)]**.**.

… Estos principios jurídicos representan las directivas y orientaciones generales en las que se funda el derecho ambiental, con la característica de que no son el resultado de construcciones teóricas sino que nacen a partir de necesidades prácticas, que a su vez, han ido modificándose con el tiempo, transformándose en pautas rectoras de protección del medio ambiente….

3. Economía, eficiencia y eficacia

La economía, eficiencia y eficacia son variables de fuerte incidencia en la auditoría de gestión, su significado y conceptualización ha sido ampliamente debatida por lo que no constituye una cuestión a analizar en este trabajo. En la Res. 61, apartado B IV b.) – Definición de términos, se incorpora la definición de cada uno de ellos.

Economía:
"Es un atributo referido a las condiciones en que un determinado organismo adquiere los recursos financieros, humanos, materiales, tecnológicos, etc., en el tiempo adecuado, en la cantidad normal, en la calidad requerida y al menor costo."
Eficacia:
"Se mide por el grado de cumplimiento de los objetivos fijados en los Planes, Programas, Proyectos, Operaciones, Actividades y se compara con los resultados realmente obtenidos independientemente de los medios utilizados."
Eficiencia:
"… Esto implica obtener el máximo resultado posible por recursos utilizados o minimizar a estos por el mantenimiento de la calidad y cantidad adecuada de un determinado servicio.

Estas definiciones se encuentran establecidas en un marco muy general, dentro de la norma, el que obviamente incluye la auditoría de gestión ambiental.

Entiendo que la auditoría de gestión ambiental debe ser analizada desde una perspectiva muy distinta a cualquier otro tipo de gestión que lleve a cabo por parte de los administradores públicos.

En el apartado 1.1. (Último párrafo) se hizo referencia a este tema, el que retomo para poner de manifiesto lo siguiente:

En la auditoría de gestión ambiental, debe prevalecer la intencionalidad que tuvieron los legisladores al redactar los textos normativos.

De la lectura e interpretación de los Principios de Política Ambiental, establecidos en la legislación vigente, surgen claras señales como debe entenderse la economía, la eficiencia y la eficacia cuando de medioambiente se trata.

Las expresiones que siguen constituyen una interpretación absolutamente personal, asumo el riesgo de equivocarme, pero estimaría muy valioso conocer opiniones en contrario, hecho que rescataría de su escondite un tema muy importante y poco claro.

3.1. Ley Nacional N° 25.675 General del Ambiente

Esta ley promulgada 28/11/2.002 se dictó en cumplimiento del último párrafo, del artículo 41.- de la Constitución Nacional, que textualmente dice:

> ***Constitución Nacional Art. 41.-:***
> *"…*
> *Corresponde a la Nación dictar las normas que contengan los presupuestos mínimos de protección, y a las provincias, las necesarias para complementarlas, sin que aquéllas alteren las jurisdicciones locales."*

En los artículos 4 al 5, Principios de la política ambiental, de la ley citada se establecen ocho principios de la política ambiental nacional, obligando a los distintos niveles de gobierno a integrar en todas sus decisiones y actividades previsiones de carácter ambiental, tendientes a asegurar el cumplimiento de los principios enunciados.

- Eficacia:

> *Principio precautorio: Cuando haya peligro de daño grave o irreversible la ausencia de información o certeza científica no deberá utilizarse como razón para postergar la adopción de medidas eficaces, en función de los costos, para impedir la degradación del medio ambiente.*

Se mide por el grado de cumplimiento del principal objetivo ambiental:
"Impedir la degradación del medio ambiente"
No se admiten razones económicas, informativas o científicas que justifiquen la adopción de medidas que no sean totalmente eficaces.

- Eficiencia:

> *Principio de prevención: Las causas y las fuentes de los problemas ambientales se atenderán en forma prioritaria e integrada, tratando de prevenir los efectos negativos que sobre el ambiente se pueden producir.*

La obtención del máximo resultado posible:
"Impedir la degradación del medio ambiente"
Prescindiendo de los recursos a utilizar se debe mantener la calidad del medio ambiente considerado en forma integrada y sistémica.

3.2. Ley Provincial Nº 7.070 De protección del medio ambiente

Esta ley promulgada 27/01/2.000, dictada con anterioridad a la Ley Nacional N° 25.675, fue reglamentada por el Decreto N° 3.097 del 07/12/2.000.

Cabe destacar el carácter sustantivo de la ley, al punto que coincide en muchos aspectos con la ley nacional.

En el artículo 4, del Capítulo IV - De los Principios de la Política Ambiental, de la ley citada se establecen once principios de la política ambiental provincial, obligando al Estado Provincial a regirse por estos principios en materia de protección del ambiente.

- Eficacia:

> *1º.- Principio de precaución: Cuando una substancia, actividad o un proyecto de desarrollo puedan producir un daño irreversible al medio ambiente, se deben tomar medidas para detenerlo; aun cuando no haya pruebas científicas que demuestren concluyentemente que exista una relación directa entre aquella substancia, actividad o proyecto y el daño al medio.*

- Eficiencia y economía:

> *5º.- Principio de sustentabilidad: La meta de los Poderes Públicos de la Provincia, es el desarrollo económico ambientalmente sustentable, en condiciones tales que aseguren: a) La integridad del medio ambiente. b) La eficiencia económica. c) La equidad y justicia intra e ínter generacional.*

- Economía y eficiencia:

> *7º.- Principio de eficiencia: Requiere que las medidas de protección y amparo del medio ambiente, tomadas por los poderes públicos y las personas privadas, sean del menor costo social y que al mismo tiempo utilicen instrumentos económicos costo-efectivos para conseguir una óptima asignación de los recursos.*

Dada la similitud entre ambas normas, los comentarios vertidos en el caso de la ley nacional son aplicables a estos casos.

4. Normas aplicables

En el presente trabajo analizo la auditoría de gestión ambiental por lo que resulta conveniente una referencia a la normativa que la regula. Cabe aclarar que me referiré únicamente a normas provinciales.

4.1. Ley provincial Nº 7.103

Esta ley sancionada el 28/09/00 regula el Sistema, Función y Principios del Control No Jurisdiccional de la Gestión de la Hacienda Pública de la Provincia de Salta.

> *"Título IV.- La Auditoría General de la Provincia*
> *Art. 30.- Créase la Auditoría General de la Provincia, como órgano rector del control externo de la hacienda pública provincial y municipal,…."*
> *Este control es posterior e incluirá:*
> *a) La fiscalización y auditoría de la gestión financiera, económica, patrimonial, presupuestaria y operativa, cuando resulte aplicable, la evaluación de los aspectos referentes a la protección del medio ambiente por las entidades controladas.*
> *b)…"*

Se puede apreciar que se da una importancia relativamente menor a los aspectos referentes a la protección del medio ambiente, dejando que la AGP reglamente o determine cuando y en qué casos resulta aplicable.

A casi doce años de la creación de la A. G. P. aun no se dictaron instrumentos administrativos, resoluciones, o instructivos que permitan establecer cuándo debe considerarse como aplicable la evaluación de los aspectos referentes a la protección del medio ambiente por las entidades controladas.

4.2. Resolución Nº 61/01 de la Auditoría General de la Provincia

En este apartado se exponen los artículos de la Res. 61 en los que se hace alusión al tema ambiental.

- A III a 1) - Planificación institucional

El diseño de los planes de acción anual de la Auditoría General de la Provincia de Salta, contemplara los conceptos de importancia, significatividad y riesgo. En el apartado e) como cuestión que deberá tenerse en cuenta en la Planificación institucional expresa:

> *e) Magnitud del impacto social, económico, ambiental y organizacional.*

- B IV c.) - Objetivos de la auditoría de gestión

Entre los objetivos de una auditoría de gestión operacional en el apartado 6., menciona lo siguiente:

> *6. Determinar el grado en que los organismos sujetos a control y sus gestores, controlan y evalúan los efectos sobre la protección del medio ambiente.*

- B IV d. 5.) - Alcance del trabajo de auditoría de gestión

Comprende la identificación de la actividad o actividades específicas a ser evaluadas y las acciones generales o metodológicas de revisión que serán llevadas a cabo durante el trabajo de auditoría, las que deberán ser adecuadamente explicitadas.

> *a) Sobre los recursos financieros otorgados para la ejecución de proyectos que requieren evaluación de impacto ambiental.*
>
> *b) Correctas valuaciones ambientales y la evaluación de la relación costo - beneficio.*
>
> *c) Cumplimiento de convenios existentes de regulaciones ambientales.*
>
> *d) Constatar la responsabilidad de los entes ante cuestiones de control, prestaciones directas de servicios y protecciones de áreas naturales.*

5. Ética y medio ambiente

A los fines del presente trabajo me referiré al tema del título brevemente.

5.1. Discurso de José Mujica

Para iniciar el desarrollo de este tema recurriré a parte del texto del discurso pronunciado por José Mujica, Presidente de la República del Uruguay, en la cumbre Río+20 el 20/06/12.

Cabe aclarar que evito reproducir el texto completo de la alocución por razones de espacio, pero destaco que valoro lo avanzado de sus ideas y su constante prédica contra el consumismo, posición que arranca aplausos en el mundo entero.

Respecto a la calidad de este personaje debo decir que: saber cómo vive, conocer la forma en que distribuye su sueldo como presidente y otros detalles de su vida, hacen que sus palabras no sean nada más que el discurso de un hábil político capaz de decir lo que otros esperan escuchar sobre el desenfreno de una sociedad consumista, sino se convierten en un regaño al mundo, digno de escucharse.

En el párrafo N° 7 del texto dice:

> "...

No digo nada de esto para negar la importancia de este evento. Por el contrario: el desafío que tenemos por delante es de una magnitud de carácter colosal y la gran crisis no es ecológica, es política.
…"

Con el mayor respeto por la opinión de José Mujica y teniendo perfectamente en claro de quien se trata, me permito disentir y no coincidir con ella.

Estoy convencido que para comprender cabalmente el problema ambiental debe hacerse desde es el punto de vista teleológico -del griego- Télos (fin, meta, propósito) y Lógos (razón, explicación).

Traducido como:

"razón de algo en función de su fin o la explicación que se sirve de propósitos o fines"

Un proceso, estructura o sistema (sistema ambiental) puede catalogarse como teleológico cuando cumple las dos condiciones siguientes:

a) Que no se trata de un suceso o proceso aleatorio, o que la forma actual de una totalidad o estructura no es (o ha sido) el resultado de sucesos o procesos aleatorios.

b) Que existe una meta, fin o propósito, inmanente o trascendente al propio suceso, que constituye su /razón, explicación o sentido.

Fuera del ámbito ontológico, la teleología se dice de la acción humana y, así, de los denominados proyectos, planes, decisiones futuras, objetivos globales vitales, etc.

La acción teleológica no es arbitraria (intenciones momentáneas, caprichos o deseos sin ninguna articulación superior), por el contrario, responde a una intencionalidad (fin) articulada dentro de un sistema (teleológico con fines últimos e intermedios) que constituyen su proyecto vital.

En resumen esta teoría puede aportar una visión diferente del problema y es aplicable a la conducta humana.

A partir de esta postura se deriva necesariamente hacia un sistema ético que se funda en las premisas siguientes:

- Los seres humanos deben crear sus propias normas éticas.
- La naturaleza debe proporcionarles las guías para desarrollar una buena vida moral con y sin ella.

El denominado "desarrollo sostenible", no implica no transformar, no tocar la naturaleza, sino un desarrollo que no destruya las bases ambientales de producción y habitabilidad garantizando las necesidades de las generaciones futuras. Es un concepto que marca un camino ético hacia la calidad de vida.

Sin dudas el balance equilibrado de la ecuación coste-beneficio también juega un papel preponderante en la reflexión ética que debe hacerse.

Estas son las razones por las cuales no coincido con José Mujica

5.2. **Nueva Ética Social del siglo XXI**

La nueva ética social a la que debemos confluir es descripta claramente en el Manifiesto del Ateneo de la cumbre de expertos sobre la Nueva Ética Social del siglo XXI.

El manifiesto define la ética como "la ciencia del comportamiento", y a partir de ella encara el fenómeno de la posmodernidad desde una mirada crítica.

Nueva Ética Social del siglo XXI
En lo atinente dice:
"... un ansia de exclusividad que confunde lo sustancial con lo aparente para cristalizar en una sociedad de la novedad, donde todo es efímero".
"..."

Define luego tal confusión como:

"... nueva versión del fanatismo, que fructifica en la insolidaridad, en el desprecio por el equilibrio con el entorno medioambiental y en la explotación irracional de la Naturaleza por el hombre, justificada por un más que dudoso y nada ético progreso".
..."

Como propuesta, los promotores del manifiesto consideran obligado:

"una redefinición de la manera de ser en el mundo y el establecimiento de nuevos códigos éticos".
..."

Preconizan una eticidad encaminada a construir estructuras sociales basadas en el Desarrollo Sostenible, con una distribución equitativa de los recursos, donde se frene la compulsión consumista occidental.
Como metodología para lograr estos propósitos promueven:

"una educación integral que recobre la capacidad crítica (...); la recuperación del poder por el individuo en la democracias (...); y la refundación de la idea del progreso de la Humanidad guiada por la razón y la tolerancia".

Al respecto considero oportunos los siguientes conceptos contenidos en un trabajo cuya autoría le corresponde al Dr. Armando M. Pérez de Nucci **(01)**, titulado Ética y medio ambiente: El desafío de fines del siglo XX **(B 10)**.

En lo atinente dice:
"……"
"Bioética: por definición era hacia 1971 el "estudio sistemático de la conducta humana en el área de las ciencias de la vida y la atención de la salud, en tanto que dicha conducta es examinada a la luz de los principios y valores morales".

En la última edición de la Enciclopedia de Bioética de Warren Reich , uno de los pioneros en este campo, se define a esta disciplina como:

"estudio sistemático de las dimensiones morales (incluyendo la visión moral, las decisiones, las conductas y las políticas) de las ciencias de la vida y de la atención de la salud, empleando una variedad de metodologías éticas en un contexto interdisciplinar").

5.3. **Algunos principios válidos en Eco – Sofía**

En el mismo trabajo Dr. Armando M. Pérez de Nucci, recurre a principios contenidos en el: Axiograma- Algunos Principios Válidos En Eco - Sofía.

1. Toda ética se apoya en una premisa, el individuo es miembro de una comunidad de partes interdependientes.

2. Una ética de la naturaleza amplía los límites de la comunidad humana, para incluir el suelo, el agua, las plantas y los animales.

3. Una ética ecológica requiere una meditación crítica acerca de las consecuencias de nuestras acciones y nuestros estilos de vida.

4. Los seres humanos necesitan de la naturaleza para realizar todo el potencial de su humanidad. Recordemos que no somos dueños de la tierra sino meramente sus administradores y que debemos optimizar nuestra función día a día.

5. La ética humana no debe separarse de los hechos biológicos.

6. Toda especie tiene derecho a la supervivencia continuada en el ambiente en que vive. Para el desarrollo en pleno de un organismo es esencial que éste se encuentre bien en el ambiente donde está evolucionando.

7. La ciencia y la tecnología deben utilizarse para resolver los problemas ambientales, dentro del marco que establezca la ética y sin vulnerar nunca los derechos de los individuos a su autonomía y realización física, cultural y espiritual.

8. Nuestro bienestar actual no debe tener preferencia sobre el de las generaciones futuras. Nuestro trabajo es para los que habrán de venir después de nosotros.

Es absolutamente necesario, de ahora en más, hablar de una ética ambiental que se ajuste a códigos que debemos redefinir. La preocupación ética consiste en entregar criterios racionales para que quien los recibe decida comportarse de una forma u otra.

Estos criterios deben conjugar equilibradamente las necesidades, las apetencias y las actividades humanas de todo tipo, en otras palabras plantear una ecuación que contenga como mínimo las variables siguientes:

- Genética sin manipulaciones.
- Desarrollo de actividades económicas y sociales que satisfagan las necesidades presentes sin comprometer las de las generaciones futuras.
- Ambiente sano, equilibrado y apto para el desarrollo humano.

Es más fácil decir que hacer, el desafío es encontrar las herramientas y los medios, no sólo para concretarlo, sino para ejecutarlo con la velocidad que las circunstancias exigen.

6. Nuevas herramientas

Resulta perogrullesco afirmar que, la postura que defiendo en este trabajo, requiere de un cambio de actitud mental. Lo que no salta a la vista como algo obvio es comprender que llevar a la práctica operativa esta nueva forma de pensar exige el diseño de nuevas herramientas, o emplear herramientas ya existentes que ignoramos que existen.

Los hechos son crueles a la hora de desnudar la realidad que tozudamente negamos, pero los datos siguientes deben hacernos abrir los ojos.

- Cumbre del Milenio (B 11) (Nueva York - 6 al 8 de septiembre de 2.000)

Reunió a 191 países (siendo 189 Estados Miembros en ese entonces), incluyendo a 147 jefes de Estado y de gobierno, en la sede de las Naciones Unidas.

La "Declaración del Milenio", es un documento donde los países reafirman su fe en la ONU y su Carta para lograr un mundo más pacífico, más próspero y más justo. Además establecen puntos de acuerdo en diversos temas de interés mundial, dentro de los planteamientos se establecen metas muy específicas como:

> *"No se podrá arribar a nuevas formas de desarrollo sin considerar las causales económicas, políticas, tecnológicas, sociológicas, etc., es decir, desde una perspectiva holística-sistémica, en constante construcción y renovación. La educación formal, informal y no formal no puede ni debe mantenerse al margen de los retos mundiales".*

Conferencia Rio + 20 – (Río de Janeiro, Brasil - 20 al 22 de junio de 2.012)
Alrededor de 100 jefes de Estado y de Gobierno se reunieron con el objetivo de establecer objetivos de desarrollo sostenible y la inclusión social. La falta de consenso sobre esos objetivos ha llevado a un acuerdo que incluso algunas de las partes apuntan a una falta de acuerdo y de retos específicos y tangibles.

> ***Documento final de la Conferencia Rio + 20 - El futuro que queremos***
> *134. Reconocemos que las ciudades que hayan sido bien planeadas y desarrolladas, incluso aplicando enfoques integrados de la planificación y la gestión, pueden fomentar sociedades sostenibles desde los puntos de vista económico, social y ambiental. A este respecto, reconocemos la necesidad de aplicar un enfoque holístico del desarrollo urbano y los asentamientos humanos que prevea viviendas e infraestructuras asequibles y priorice la mejora de los barrios marginales y la renovación urbana.*
> *…"*

A la vista de estos dos documentos resulta poco serio el título de este apartado "nuevas herramientas", puesto que hace un mes y medio atrás, después de doce años los protagonistas de ambas cumbres (seguramente los mismos) repiten y claman para que se considere esta problemática desde perspectiva holística-sistémica.

6.1. **Holismo**

Con esta palabra se describe la tendencia de la naturaleza a crear conjuntos mediante el ordenamiento o agrupación de muchas unidades.

El pensamiento holístico percibe las cosas en su conjunto y no analiza sus partes. Ve el bosque más que los árboles.

Según Smuts, las realidades básicas naturales son conductos irreductibles que no es posible separar para analizarlos según sus componentes sin perder su cualidad "holística".

Este tipo de pensamiento es muy importante para el desarrollo de la creatividad pues permite a los líderes, directivos, científicos o artistas a considerar las distintas situaciones y oportunidades como un "todo". Éstos deben ver las situaciones como un todo, para así evaluar la incidencia de los diferentes impactos independientes o relacionados en el gran impacto se genera sobre el resto y el todo.

6.2. **Pensamiento sistémico**

El pensamiento sistémico revela las relaciones que determinados procesos tienen y que sobrepasan las simples circunstancias particulares. Los procesos humanos nos muestran la multiplicidad de los dominios de existencia que hombres y mujeres, y los sistemas que constituimos, tenemos.

Y con ello la variedad de relaciones causales producto de nuestros diversos ámbitos de acoplamientos estructurales en que interactuamos. Desde esta perspectiva el enfoque sistémico ve lo local en relación con el contexto general en el cual está inserto. Aquí juega un rol fundamental en el conocer el "yo" consciente que construye puntos de vistas necesarios para percibir el entorno que rodea y gatilla los proceso que trata de conocer. Comprender esta situación es lo que permite superar el pensamiento lineal como forma tradicional de pensar y enseñar en la universidad y en el sistema educacional en general, integrando pensamiento sistémico con pensamiento lineal.

6.3. **Gaia**

Esta teoría tampoco es una novedad, fue publicada en 1.979. Una correcta interpretación del tiempo que nos toca vivir, requiere aventurarse intelectualmente tratando de destruir los límites que genera la incertidumbre.

El futuro es una incógnita total, pero descifrarlo será imposible si nos aferramos a lo cotidiano, a lo lineal. El desafío es exigente y debe ser encarado teniendo presente que toda nuestra existencia está en juego.

El Dr. James Lovelock **(03)** (1.970) fue contratado para diseñar pruebas químicas de detección de vida con el objeto de ser montadas en una sonda que se enviaría a Marte.

El trabajo demandó que se redefiniera el concepto de "vida" de un modo amplio, buscando que tal idea sea más operativa que la reconocida hasta ese momento. Lovelock elaboró así la siguiente definición:

> *"se podría considerar vivo a cualquier sistema que genere y mantenga sub-sistemas internos que le ayuden a ordenarse y mantener constantes sus condiciones internas (capacidad de homeóstasis).*

Una de las conclusiones de esta definición es que los seres vivos pueden mantenerse en un estado constante, llamado estado estacionario, que es distinto del equilibrio.
Posteriormente, Lovelock observó que ciertas variables fisicoquímicas de nuestro planeta (la salinidad de los mares, la composición y temperatura atmosférica, etc.) mantienen valores constantes (estacionarios) pero que no son los de equilibrio.
En función de ello sugirió:

> *"que las interacciones de los seres vivos entre sí y con su entorno eran las responsables del mantenimiento de dichos estados estacionarios."*

Entonces, si consideramos:

- ✓ "vivos" a aquellos sistemas que mantienen estados estacionarios diferentes del equilibrio termodinámico, generando y manteniendo sistemas ad hoc.
- ✓ Si las condiciones "internas" de la Tierra se mantienen constantes (y lejos de su equilibrio),
- ✓ Y si parece que ciertas variables ambientales importantes de la Tierra se mantienen sus valores constantes merced a los seres vivos y sus interacciones.

Entonces...

...el planeta Tierra puede ser considerado un ser vivo.

Lovelock decidió no llamar a su teoría "Homeóstasis de las variables físico-químicas terrestres y sus interrelaciones etc., etc...." optó por llamarla "Teoría de Gaia" (en recuerdo de Gaea, la diosa tierra de los griegos).

Según la teoría, las condiciones actualmente reinantes en el planeta no son el resultado de reacciones físico-químicas sino que son mantenidas así por el conjunto de seres vivos del planeta (la biósfera) y la interacción con su entorno.

Con esta visión, todos estamos relacionados y la desaparición de una especie es una tragedia para las otras, tanto como la pérdida de un órgano es terrible para nuestro propio organismo. Este enfoque, parece que debe ser considerado únicamente desde un punto de vista filosófico, desestimando algún valor pragmático que pudiera tener.

Sin embargo de esta idea es posible obtener conclusiones utilitarias muy potentes como:

✓ Para la genética y sus aplicaciones en medicina, la desaparición de una especie animal o vegetal y su genoma (conjunto de genes) significa la pérdida de millones de posibles tesoros aún desconocidos.

✓ Explica por qué hay temas que requieren un enfoque interdisciplinario para ser abordados con éxito.

✓ Justifica no sólo la apreciación, sino la necesidad de la diversidad para mantener el estado estacionario global, ya que cada especie cumple una o más funciones particulares dentro de la sinfonía global.

La teoría de Gaia conlleva una visión de la Tierra en la que:

(1) La vida es un fenómeno a escala planetaria. A esta escala es casi inmortal y no tiene necesidad de reproducirse.

(2) Los organismos vivos no pueden ocupar un planeta parcialmente. La regulación del medio ambiente requiere la presencia de un número suficiente de organismos vivos. Cuando la ocupación es parcial las fuerzas inevitables de la evolución física y química pronto lo convertirían en inhabitable.

(3) Nuestra interpretación de la gran visión de Darwin ha cambiado. Ya no es suficiente decir "organismos mejor adaptados que otros tienen más probabilidad de dejar descendencia". Es necesario añadir que el crecimiento de un organismo afecta a su medio ambiente físico y químico, por tanto la evolución de las especies y la evolución de las rocas están estrechamente ligados como un proceso único e indivisible.

(4) La ecología teoría se ha ampliado. Tomando conjuntamente las especies y su medio ambiente físico como un solo sistema, por primera vez podemos construir modelos ecológicos que son matemáticamente estables y que sin embargo incluyen un gran número de especies en competición.

(5) En estos modelos el incremento de la diversidad entre las especies da lugar a una mejor regulación. Lovelock no se limitó a exponer una hipótesis, sino que presentó una pruebas, no obstante ello existen reparos que no pueden ignorarse tales como:

✓ Se trata de un concepto teleológico, y que para la regulación del clima y de la composición química a escala planetaria hace falta una especie de capacidad de predicción, de clarividencia.

✓ Expresado de forma muy clara por Stephen Schneider, se refiere a que la regulación biológica sólo es parcial, y que el mundo real es el resultado de una coevolución de lo vivo y lo inorgánico.

✓ El concepto de homeostasis planetaria, por y para los organismos vivos, es imposible porque requiere la evolución de algún tipo de comunicación entre las especies, además de una capacidad de previsión y planeamiento.

7. Conclusiones

En los apartados anteriores analicé aisladamente los temas siguientes:

- Concepto de auditoría de gestión ambiental;
- Procedimientos de auditoría de gestión ambiental;
- Objetivos de una auditoría ambiental;
- Principios de economía, eficiencia y eficacia;
- Normas aplicables;
- Ética y medio ambiente;
- Nuevas herramientas.

7.1. **Auditoría de gestión ambiental – Principios - Objetivos**

La Auditoría de Gestión Ambiental debe ser redefinida dentro del marco general de la auditoría de gestión. En la definición se debe otorgar gran relevancia a las especiales condiciones que debe cumplir la *"evaluación, recomendación u opinión profesional a la que arriba el auditor de gestión ambiental"* en los aspectos siguientes:

- Debe ser contrastada con los criterios contenidos en las normas regulatorias.
- Debe informar, a los administradores públicos, si los objetivos ambientales previstos se ajustan o no a las regulaciones que en cada caso existen.
- Debe informar, a los administradores públicos, si la utilización de los recursos públicos, con ajuste a los principios de economía eficiencia y eficacia, se efectuaron siguiendo los criterios que las normas aplicables indican.

7.2. **Normas - Procedimientos de auditoría de gestión ambiental**

En el año 2.001 suscribí con la Auditoría General de la Provincia de Salta un Contrato de Locación de Obra intelectual para que planificara y redactara un proyecto de normas de auditoría de medio ambiente y desarrollo sustentable. La obra fue terminada y entregada en plazo (31/08/2.001), no fue considerada ni tratada hasta la fecha.

Tras desempeñarme como auditor ambiental (Sénior) de la AGP, durante los últimos diez años, me permito afirmar lo siguiente:

Los funcionarios, con poder de decisión en este aspecto, han opinado que las normas de auditoría de gestión sobre:

- Los proyectos y operaciones de una organización o entidad pública sobre la utilización de los recursos públicos en forma económica y eficiente.
- La eficacia de la marcha de una actividad en relación con sus objetivos o medidas de rendimiento establecidas.
- La economía y eficiencia en el empleo de los recursos mediante la reducción de costos y el aumento de la producción de bienes y servicios.

Son perfectamente aplicables a la auditoría de gestión ambiental, se cae en este error por desconocer que el medio ambiente es un sistema, y como tal se comporta de una manera aun no descifrada ni previsible.

En este sentido, como es de esperar, los auditores ambientales no cuentan con técnicas ni procedimientos que se reconozcan como válidos por la comunidad que interactúa en esta temática.

7.3. **Ética y medio ambiente - Nuevas herramientas**

En la Res. 61, apartado A II b) - Capacidad, se hace referencia a la formación técnica y experiencia profesional que debe poseer el personal asignado para practicar la auditoría. Igualmente respecto de la idoneidad profesional considera alcanzada la misma con el título de grado habilitante.

Las consideraciones, efectuadas en los apartados N° 5 y 6 precedentes, me permiten concluir que el título de grado habilitante no alcanza. Es necesario que el auditor de gestión ambiental se capacite permanentemente por una razón muy simple:

La percepción del problema ambiental es totalmente variable en el tiempo, acompañando ese dinamismo viajan los intentos por entender su comportamiento, predecir su reacción ante las agresiones e imaginar el futuro a este ritmo.

Bibliografía

Resolución Nº 61/01 de la Auditoría General de la Provincia de Salta

Aprueba las Normas Generales y Particulares de Auditoría Externa para el Sector Público de la Provincia de Salta.

Constitución Nacional

Instituciones de Derecho Privado

Cap. III, p. 31, Principios Generales del Derecho- Eudeba – 1.985

Prado, Juan José - García Martínez, Roberto

Fuente: Ley 25.675 General del Ambiente. Comentada.

Cafferatta Néstor A.

Los principios generales del derecho del trabajo

Revista de la Asoc. de Abogados de Bs. As. Año 2, Nº 3, p. 35, 05/79

Plá Rodríguez, Américo

Fuente: Ley 25.675 General del Ambiente. Comentada.

Cafferatta Néstor A.

Aproximación a una teoría de los principio del derecho ambiental

Guillermo Malm Green y James W. Spensley 16/09/74

Fuente: Ley 25.675 General del Ambiente. Comentada.

Cafferatta Néstor A.

Ley Nacional N° 25.675 General del Ambiente

Ley promulgada el 28/11/2.002

Dr. Armando M. Pérez de Nucci – (3.1.)

S. M. de Tucumán, 8/12/42 - Médico Cirujano. Es miembro de varias Academias Nacionales, (Medicina, Historia, Ética en Medicina); a nivel provincial, Academia Guemesiana de Salta y en el plano internacional es Docente Académico del Institute for Creative Transformation and Virtual Pedagogy de Louisiana, Estados Unidos. Es miembro de las Juntas de Estudios Históricos de Tucumán y de Mendoza.

Warren Reich – (3.1.)

Warren T. Reich, fundador y director del Proyecto para la historia de la atención, es Profesor Distinguido de Investigación de la Religión y la Ética en la Teología de la Universidad de Georgetown y profesor emérito del Departamento de Bioética en

la Facultad de Medicina de la Universidad de Georgetown.

James Lovelock (26 de julio de 1919)

Es un científico independiente, meteorólogo, escritor, inventor, químico atmosférico, ambientalista, famoso por la Hipótesis Gaia, que visualiza a la Tierra como un sistema autorregulado.

Darwin, Charles (12/02/1.809 – 19/04/1.882)

Fue un naturalista inglés que postuló que todas las especies de seres vivos han evolucionado con el tiempo a partir de un antepasado común mediante un proceso denominado selección natural.

TEMA

Clausulas especiales a considerar en pliegos de condiciones vinculados con la gestión integral de residuos sólidos urbanos

Autor: Mg. Laura Raquel Lavín
Auditoría General de la Provincia de Salta

1.- Objetivo de la investigación

El presente trabajo de investigación y actualización, surge ante la ocupación y rol de los Órganos de Control vinculada con la política argentina medioambiental, enmarcada en la política Nacional de Gestión Integral de Residuos Sólidos Urbanos. En particular planteo la necesidad de la inclusión dentro de los Pliegos de Condiciones de las contrataciones realizadas con motivo del gestionamiento de la política medioambiental nacional, de cláusulas especiales que posibiliten a los ejecutores, el cumplimiento de los objetivos, metas y resultados, con eficacia, eficiencia, y economía. La Auditoría General de la Provincia de Salta ha tomado conocimiento de la presentación de este trabajo.

Para una mejor comprensión, considero necesario definir a los residuos sólidos urbanos (RSU), según la Ley nacional Nº 25.916, artículo Nº 2, como los "elementos, objetos o sustancias que como consecuencia de los procesos de consumo y desarrollo de actividades humanas, son desechados y/o abandonados". Según su origen comprenden: productos orgánicos (restos de comida, de la industria alimentaria, podas, etc.), plásticos (envases pvc, bolsas, bandejas, etc.), papel y cartón, metales y vidrios.

A su vez hablamos en este trabajo de la gestión integral de los residuos, que es definida por el artículo Nº 3 de la mencionada norma legal como el "conjunto de actividades interdependientes y complementarias entre sí, que conforman un proceso de acciones para el manejo de residuos domiciliarios, con el objeto de proteger el ambiente y la calidad de vida de la población".

En la actualidad existen varios proyectos de gestión integral de residuos sólidos urbanos en ejecución por parte de las distintas provincias o municipios: Estrategia Nacional de Gestión Integral de Residuos Sólidos Urbanos (ENGIRSU), parcialmente financiado por el préstamos BIRF 7362 AR, que lleva a cabo la Secretaría de Ambiente y Desarrollo Sustentable como órgano de aplicación; el Programa de Gestión Integral de Residuos Sólidos Urbanos, que lleva adelante el INTI (Instituto Nacional de Tecnología Industrial), el Plan Provincial para la erradicación de basurales también conocido como GIRSU que lleva a delante la provincia de Chubut y el Programa de Gestión Integral de Residuos Urbanos en Municipios Turísticos (GIRSU), financiado parcialmente por el préstamo BID 1868 OC AR.

Los recursos destinados para la financiación de estas actividades fueron cuantiosos. La ENGIRSU requirió de la disposición de recursos presupuestarios propios y los provenientes del uso del Crédito

Público, obtenidos estos últimos, mediante la aprobación de préstamos del Banco Mundial, el Banco Interamericano de Reconstrucción y Fomento Nº 7362 AR. La ENGIRSU contó con un monto presupuestado inicial de $ 55.000.000 (pesos cincuenta y cinco millones) distribuidos en $40.000.000 (pesos cuarenta millones) provenientes del mencionado crédito del Banco Mundial (BIRF) y $ 15.000.000 (pesos quince millones) proveniente de recursos propios. A su vez el programa previó para el 30/06/12 último pasado, un corte de evaluación. También resultó importante el Programa de Gestión de Residuos Sólidos Urbanos en Municipios Turísticos-Subprograma 2, financiado por el préstamo Nº 1868/OC –AR de noviembre de 2007 de un total de U$S 60.000.000, que incluyó a dos co-ejecutores, la Secretaría de Turismo (SECTUR) encargada de ejecutar el Subprograma 1 (US$ 39.800.000) que comprendió a los municipios colindantes con los Parques Nacionales y las Áreas Protegidas, y la Secretaría de Ambiente y Desarrollo Sustentable (SAyDS) encargada de ejecutar el Subprograma 2 (US$ 20.200.000), que alcanzaría a los municipios turísticos cuya solución de disposición final de residuos sólidos no estuviera incluida en el correspondiente Plan de Regionalización Provincial, y que enfrentan costos ambientales o paisajísticos no deseables.

Dentro de la gestión de dichos presupuestos, se realizaron contrataciones tales como contratos de consultoría, obras de diversa índole y la compra de bienes de capital. La mayoría de ellas utilizaron la modalidad de Licitación Pública Nacional.

2.- Introducción

Los Riesgos ambientales y las medidas adoptadas para su mitigación o reducción

En cifras generales, el 60% de los desechos que se generan en la Argentina terminan en basurales carentes de condiciones sanitarias adecuadas. Los basurales son de competencia municipal, siendo la disposición final de los residuos efectuada, en muchos casos, en Basurales a Cielo Abierto (BCA) con escasos controles ambientales y técnicos. Las estadísticas muestran que el 70% de los municipios de menos de 10.000 habitantes vierten sus residuos en basurales a cielo abierto, mientras que en los de poblaciones de 100.000 habitantes el uso de BCA para la disposición final todavía supera el 50%. En la Ciudad de Buenos Aires la basura es uno de los problemas estructurales más importantes, a diario se entierran en rellenos sanitarios más de 5000 toneladas.

Los BCA producen contaminaciones del suelo, de las aguas subterráneas, circundantes, de la atmósfera por el humo proveniente de la quema clandestina o la emisión de gas metano, deteriorando el paisaje, y la vida humana no sostenible para los que viven en los alrededores de dichos basurales.

Los esfuerzos más recientes realizados para su erradicación, datan del año 1998, fecha desde la que se trabajó desde la Secretaría en el llamado "Plan Nacional de valorización de Residuos," mediante el cual se prestó asistencia técnica y financiera parcial a 186 municipios, destinado a la compra de inmuebles o equipos.

En el año 1999 se puso en marcha el Plan de Gestión Integral de Residuos Sólidos Urbanos, (GIRSU) y dentro del mismo se desarrolló el Proyecto Gestión de la Contaminación (PGC) financiado por el Banco Mundial (BIRF 4281-A), cuyo contrato se firmó el 28 de enero de 1999 por U$S 6.000.000 (originalmente eran 18 millones de dólares), para lo cual se seleccionaron dos provincias, Chubut y Tucumán (las que incluyeron34 municipios), a partir de las cuales se realizó un primer informe denominado "Diagnóstico de la situación actual" y un segundo informe que incluyó los Anteproyectos Ejecutivos de los sistemas de gestión de los residuos.

Posteriormente entre 2001 y 2004 se inició la ejecución de un proyecto cuyo componente "Gestión Integral de la Calidad Ambiental a nivel Provincial y/o Municipal", el cual comprendió la asistencia técnica para la realización de diagnósticos ambientales y el desarrollo de sistemas para la Gestión Integral de los Residuos Sólidos Urbanos en varias provincias y municipios.

A fin de seguir avanzando en esta línea se recurrió al financiamiento y apoyo técnico del Banco Mundial -BIRF. El Directorio de dicho organismo multilateral de crédito aprobó -el 28 de febrero de 2006- el Convenio de Préstamo BIRF-7362-AR, correspondiente al Proyecto Nacional para la Gestión Integral de los Residuos Sólidos Urbanos o PNGIRSU.

El plazo fijado como horizonte para la obtención de resultados del PNGIRSU, llamada también Estrategia Nacional de Gestión Integral de Residuos Sólidos Urbanos –ENGIRSU- fue el año 2025, para llegar con respuestas adecuadas y concretas a la problemática de los residuos sólidos urbanos (RSU), en todo el territorio nacional, a través de emprendimientos sostenibles.

La denominación de la sigla ENGIRSU surge de un sistema homónimo de Gestión Integral de Residuos Sólidos Urbanos (GIRSU), probado exitosamente en países desarrollados, el que comprende la conjunción multidisciplinaria de ciencias y tecnologías. Dado el aumento de los RSU, según la proyección de las estadísticas actuales se estima que en el año 2025 van a aumentar en un 29%

Los RSU en conjunto tienen un elevado costo para la sociedad Argentina en términos de riesgos e impactos negativos sobre la salud y sobre la degradación ambiental. Es por eso que la Nación Argentina a diseñó esa Estrategia a través de la Secretaría de Ambiente y Desarrollo Sustentable (SAyDS), dependiente de la Jefatura de Gabinete de Ministros, mediante la Unidad Nacional de Residuos Sólidos Urbanos (UNRSU), creada a tal efecto.

Para implementar la ENGIRSU en el país se requirió la activa y coordinada acción del Estado en las esferas nacional, provincial y municipal, y el compromiso, protagonismo y esfuerzo de los demás actores no estatales involucrados: sector empresario de RSU, empresas recicladoras, ONG y ciudadanos en general, instancia que aún no se ha alcanzado. En este sentido, fue necesario difundir de una manera efectiva la ENGIRSU junto a los instrumentos que permitieran gestionar los RSU en todo el país y den soluciones efectivas a las diversas realidades municipales y provinciales, con tratamientos diferenciados de los RSU según el rango poblacional y las diferencias eco regional.

De modo sinóptico, las contrataciones de obras, bienes o servicios tendientes a disminuir riesgos ambientales de alto impacto social, apuntaron a lograr una serie de objetivos:
-Preservar la salud pública y el ambiente.
- Disminuir de manera significativa la generación de residuos
- Disponer los RSU
Las acciones realizadas para lograr dichos objetivos fueron:

- El fomento y promoción de las industrias asociadas al reciclado y la recuperación de materiales, mediante la gestión de las 4 R :

- Reducción de la generación de residuos sólidos urbanos
- Reúso.
- Reciclado.
- Recompra de los materiales procesados para reúso y reciclado

- Implementación de la GIRSU.
- Clausura de los Basurales a Cielo Abierto –BCA-.
- Recopilación, procesamiento y difusión de información.
- Comunicación y activa participación ciudadana
- Disminución o reducir las emisiones de gases de efecto invernadero (GEI) provenientes en parte de rellenos sanitarios de Argentina y, de esta manera, la contribución a la meta de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático (CMNUCC) y la reducción de emisiones conforme a lo acordado en virtud del Protocolo de Kyoto. Los países desarrollados que han suscrito el Protocolo de Kyoto (firmado en Japón en 1997) se han comprometido a reducir el volumen de generación de dióxido de

carbono, promoviendo proyectos donde se generen menos CO2 en naciones en vías de desarrollo.

En el texto de la ENGIRSU (se establecieron metas anuales, para los años 2.007, 2009, 2010, 2015 y 2025. Se plantearon también tres fases. La fase 1 del 2006 al 2007 que previó una revisión y actualización para el año 2007. La fase 2 del 2007 al 2010, previó una revisión y actualización para el año 2010. Y finalmente la fase 3 del 2011 al 2.025, previó también revisión y actualización según requerimientos. Los objetivos para los diferentes cortes son:

- Objetivo Nº 1 para el corto plazo es: la reducción, reciclado, rehúso y recompra. Meta: implementar el GIRSU en 3 provincias al menos.
- Objetivo Nº 2 para el mediano plazo es: la implementación de la Gestión Integral en el país. Meta: implementar el GIRSU en 8 a 10 provincias.
- Objetivo N° 3 para el largo plazo. Metas: implementar el GIRSU en todas las provincias. En el año 2.025 se espera cumplir con otros objetivos más.

Dentro de la estrategia nacional mencionada, los gobiernos provinciales y municipales se comprometieron a desarrollar Planes de Gestión Integral de Residuos Sólidos Urbanos (GIRSU).

3.- Actividad Nacional

De acuerdo a la última información obtenida de la página oficial de la SAyDS a Julio de 2012, las provincias y municipios involucrados en la Estrategia Nacional de Gestión Integral de Residuos Sólidos Urbanos (ENGIRSU) son:

- Provincia de Chubut
- Provincia de Tucumán
- Provincia de San Juan
- Provincia de Jujuy
- Provincia de Salta
- Provincia de Santa Fe
- Provincia de Chaco
- Provincia de Santa Cruz
- Provincia de Córdoba
- General Pueyrredón (Buenos Aires)
- Rosario (Santa Fe)
- Córdoba (Córdoba)
- Zárate-Campana (Buenos Aires)
- Área Metropolitana La Plata (Buenos Aires)
- Comodoro Rivadavia (Chubut)
- Consorcio San Martín, Santa Rosa, La Paz, Rivadavia y Junín (Mendoza)
- Uspallata (Mendoza)
- Área Metropolitana Mendoza (Mendoza)

En base a la bibliografía analizada se elaboró el siguiente cuadro, donde se detallan las contrataciones de consultorías y obras diversas en materia de Gestión de Residuos Sólidos Urbanos llevadas a cabo con el financiamiento Banco Mundial - BIRF:

ALGUNAS CONTRATACIONES A NIVEL NACIONAL FINANCIADOS POR EL PRESTAMO BIRF 7362–AR

Provincia/ Municipio	Año	Plan	Obra	Plazo	Importe
Municipio de Rosario	14 de septiembre de 2010	PNGIRSU-LPN – B – 1 – Resolución 834/2010	Provisión de Equipamiento e Instalación de Centros de Recepción de Residuos (Puntos Verdes)	3 meses	$ 1.068.480

Municipio de General Pueyrredón – Provincia de Buenos Aires • Municipio de Rosario – Provincia de Santa Fe • Región I (Rawson, Trelew, Puerto Madryn, Gaiman y Dolavon) – Provincia de Chubut • Provincia de Mendoza	23 de septiembre de 2010	Identificación: SBCC-CF-46	Servicio de Consultoría para la Supervisión e Inspección de: Diseño y Ejecución de Obra del Centro de Disposición Final de Residuos Sólidos Urbanos:	18 meses	$ 6.291.374
Municipio de COMODORO RIVADAVIA (Prov. de CHUBUT)	Resolución 732/2010 20 de octubre de 2010	SBCC-CF-52		4 meses	$ 562.273
Municipio de Córdoba	Resolución 690/2010 de fecha 10 de octubre de 2010	LPN-O-1/2009	Clausura y Saneamiento de Micro basurales	12 meses	$4.490.148,13
Provincia del Chubut Consorcio Público	Resolución 494/2010 de fecha 23 de agosto de 2010	LPI-O-7	Diseño, Construcción y Operación del Centro de Disposición Final y Estaciones de Separación y Transferencia en la Región I - Intermunicipal de Gestión de Residuos Sólidos	48 meses	$ 77.558.867,54
Provisión para el Equipamiento y Reciclaje de Residuos, Municipio de Rosario	07 de Abril de 2009	LPI -B -08	600 contenedores metálicos para carga lateral de 3200 litros de capacidad 1320 contenedores metálicos para carga lateral de 2200 litros de capacidad” 835 contenedores plásticos de carga trasera para materiales recuperables de 1000 litros de capacidad	S/I	$11.600.000,00 $ 1.400.000,00
Municipio de General Pueyrredón, Provincia de Buenos Aires	06 de Enero de 2011 -	LPI -O-1/08/2009	Contrato de Diseño, Construcción y Operación del Centro de Disposición Final y de sus Sistemas Asociados.	12 meses de diseño y construcció n y 36 meses de operación	u$s 6.100.051,88 + $ 56.092.538,30 Impuestos incluidos.-
Municipio General Pueyrredón, Pcia. de Buenos Aires	06/01/10	LPN 0 12/2009	Acondicionamiento y mejoras en la Planta de Separación del Municipio		
Municipio	01/06/10	LPN 01-08-	Contrato de diseño, construcción	S/I	S/I

General Pueyrredón, Pcia. de Buenos Aires		2009	y operación del centro de disposición final y sus sistemas asociados.		
Municipio de Rosario, Provincia de Santa Fe"	Llamado a Licitación	LPN-O-9/2010	Ejecución de las Obras de Infraestructura Instalación y Puesta en Marcha de Planta de Compostaje para separación Orgánica -	S/I	S/I
General Pueyrredón, Provincia de Buenos Aires	Adjudicación 13 de Octubre de 2011	LPN O 12/2009	Acondicionamiento y Mejoras en la Planta de Separación	S/I	$ 5.795.000

Ref.: S/I sin información.
Elaboración propia en base a datos de la SSYDS

Consultorías

Provincia	Fecha de adjudicación	Programa	Obra	Plazo	Importe
Salta	03 de julio de 2009	SBCC-CF-43	Plan Provincial de Gestión Integral de Residuos Sólidos Urbanos, Provincia de Salta	90 días	$ 422.275,00
Zárate-Campana, Provincia de Buenos Aire	03 de julio de 2009	SBCC-CF-44	Consorcio Plan de Gestión Integral de Residuos Sólidos Urbanos	120 días	$ 342.100,00
Provincia de Chaco	23 de julio de 2009 -	SBCC-CF-41	Adjudicación Plan Provincial de Gestión Integral de Residuos Sólidos Urbanos,	120 días	$ 347.796,00
Zona Centro, Zona Este y Zona Sur de la Provincia de Mendoza	29 de julio de 2009 -	SBCC-CF-45	Adjudicación Consultoría para elaborar un plan de saneamiento y Clausura de Micro y Macro Basurales consolidados para la	120 días	$ 214.690,00
Santa Fe		SBCC-CF-46	Consultoría para la supervisión e inspección de obra del Centro de Disposición final de RSU	s/d	$ 5.048.042,00
Provincia de Santa Cruz	06 de Septiembre de 2009 -	SBCC-CF-49	Adjudicación Plan Provincial de Gestión Integral de Residuos Sólidos Urbanos,	4 (cuatro) meses	$ 615.672,20
Provincia de Santa Cruz	06 de Septiembre de 2009	SBCC-CF-50	- Adjudicación Diseño e Implementación del un Plan de Capacitación para 3 Jurisdicciones vinculadas al Proyecto	6(seis) meses	$ 205.402,05
Municipio De Comodoro Rivadavia	20 de Octubre de 2010	SBCC-CF-52	Elaboración de un Plan de Gestión Integral De Residuos Sólidos Urbanos	120 días	$ 562.273,23
Provincia de Santa Fe	26 de Agosto de 2011 -	SBCC-CF-40	Plan Provincial de Gestión Integral de Residuos Sólidos Urbanos	4 (cuatro) meses	$ 753.810,48

Elaboración propia en base a datos de la SSYDS

4.- Caso Salta

En el ámbito de la Provincia de Salta, el "Plan Provincial de Estudio y Gestión de Residuos Sólidos Urbanos" que se originó ante las deficiencias que presenta el manejo de los desechos en los distintos municipios del interior de la provincia, en el marco de la ley 7070.

En la etapa diagnóstica y en base a la información obtenida se plantearon 8 (ocho) regiones definidas de acuerdo a sus particularidades. Las mismas se diferenciaron según meso sistemas y macro sistemas donde los primeros funcionarán con esquemas mono municipales, mientras que para los segundos se plantean figuras de consorcios regionales quedando la recolección y el transporte a cargo de los municipios. Este Plan requiere de fondos para su implementación

Se cuenta con datos del Informe Ambiental Anual de la Provincia de Salta 2001-2002. En el año 2.003 se aprobó el Plan de Gestión de Residuos Sólidos en la Provincia de Salta – Proyecto BID ATN/SI-8130-AR, desarrollado por la Consultora IDOM (Agosto 2003). Del cual resultó el estudio Relevamiento y Caracterización de Emplazamientos para Rellenos Sanitarios en la Provincia de Salta – Argentina – SIG/IDOM (2003). También se cuenta con las Estadísticas Básicas de los municipios de la Provincia de Salta. 2007.

La Coordinación General para la Gestión Integral de Residuos Sólidos Urbanos, CGGIRSU, firmó la contratación para una consultoría –previo concurso público– con la Empresa IATASA para la revisión y complementación del plan provincial. El 03 de julio de 2009 se adjudica con el Nº SBCC-CF-43 dentro del Plan Provincial de Gestión Integral de Residuos Sólidos Urbanos, para la Provincia de Salta, a la Consultora IATASA la elaboración del trabajo: REVISION Y COMPLEMENTACION DEL PLAN PROVINCIAL DE GESTIÓN INTEGRAL DE RESIDUOS SÓLIDOS URBANOS – PROVINCIA DE SALTA. Esta labor ya fue cumplida.

Mediante el Decreto (PEP) 1365/10 del 31/3/2010, publicado en el Boletín Oficial el 12/4/2010 se aprueba el Plan Provincial de Gestión Integral de Residuos Sólidos Urbanos para la Provincia de Salta, con arreglo a las previsiones de las Leyes Nº 6840 y 7070. El órgano de aplicación es el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sustentable. Dentro de las políticas generales en materia ambiental, que conduce el Gobierno de la Provincia, se propicia un eficiente tratamiento de los residuos sólidos urbanos, por medio del mencionado plan. El plan está dirigido a un cambio racional en la forma de manejo de los residuos.

En el ámbito municipal se puso en vigencia el proyecto "Mecanismo para un Desarrollo Limpio". Se encuentra en ejecución el Proyecto de captura de gas de relleno sanitario en Salta. La actividad del proyecto consiste en la captura del gas de relleno sanitario (GRS) generado en el relleno municipal de Salta y la destrucción del metano contenido en el GRS a través de un sistema de quema.

La actividad propuesta del proyecto pretende lograr un desarrollo sustentable de la ciudad de Salta. Esto implica la mejora de la gestión de residuos sólidos y su mantenimiento durante la vigencia del proyecto, estimado en 21 años. A su vez, la gestión de residuos sólidos traerá consigo un beneficio para las condiciones ambientales de las zonas aledañas al sitio del relleno —donde miles de personas viven en villas de emergencia— debido a la reducción de las emisiones de GEI y otros componentes perjudiciales del gas de relleno sanitario (GRS).

Por Ordenanza CD Nº 13136, se declaró de Interés Ambiental y Social el Proyecto que en el Marco de los Mecanismos para un Desarrollo Limpio MDL que emprende el Municipio para la captura, tratamiento y quema de gas metano producido en el Relleno Sanitario. Igualmente facultó al Departamento Ejecutivo Municipal a establecer de común acuerdo con el Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento (BIRF), como fideicomisario del Fondo de Carbono para el Desarrollo Comunitario, los términos y su posterior suscripción del contrato de compraventa de Reducción de emisiones en el Marco del Mecanismo para un Desarrollo Limpio.

Con la implementación del proyecto, el Municipio de la Ciudad de Salta estará en condiciones de ampliar la cobertura del Relleno Sanitario Municipal a 9 municipios del Valle de Lerma que, por causa de la aptitud para uso agrícola de sus tierras, encuentran dificultades para disponer de suelos para Relleno Sanitario. Esta situación los lleva a disponer en sitios ambientalmente poco adecuados.

Las actividades proyectadas aumentarían la capacidad local y regional y, de este modo, crecerán las posibilidades de replicar el proyecto en el Noroeste del país que, en la actualidad, posee serios inconvenientes en la gestión de los Residuos Sólidos Urbanos.

Por resolución (MAyDS) Nº 305/11 del 29/04/2011, publicada en B.O. 03/05/2011, se creó la Unidad de Control Ambiental (UCA).

El 14 de febrero 2.0012 la Municipalidad de Rosario de Lerma, obtuvo la suma de $ 578.000 para la "instalación de una planta de reciclaje de RSU", donde se prevé el cercado perimetral del predio y la construcción de un galpón cerrado de 15 x 20 m. Cabe destacar que también se efectuarán tareas de separación y/o clasificación de RSU y enfardado del mismo, galpón de 30 x 10 m para el acopio de RSU clasificado para su posterior venta, la compra de una máquina trituradora (chipeadora) para los residuos de poda y una compactadora – enfardadora de RSU clasificados.

Por último, la Subsecretaría de Gestión Ambiental de Salta y los municipios de Animaná, Cafayate y San Carlos firmaron un acta acuerdo para la constitución y activación del consorcio de los Valles Calchaquíes, para la gestión integral de residuos sólidos urbanos, con lo que sentó un precedente a nivel nacional. San Carlos, Cafayate y Animaná acordaron trabajar de manera conjunta en la gestión del relleno sanitario. Se realizará una distribución de los fondos que aportarán las intendencias para la gestión del relleno sanitario en los valles.

5.- Propuesta de algunas Cláusulas especiales en los pliegos de condiciones

El nudo central del presente trabajo lo constituye el análisis de los Pliegos de Condiciones de las mencionadas contrataciones realizadas, a fin de traer a este ámbito de debate, algunos aspectos que los mismos no debieran dejar de contemplar (referidos a los riesgos ambientales de alto impacto social) o cuya inclusión surge de obligatorio cumplimiento por parte de los contratistas, a efectos de que a lo largo y ancho del país, se produzca un cambio de cultura enfocada hacia la administración sustentable de los recursos naturales, mediante emprendimientos sostenibles como Política de Estado.

La importancia de los Pliegos de Condiciones y sus cláusulas que hacen ley entre partes, tiene sustento constitucional, dado que el artículo Nº 41 de la CN que trata sobre "… *el derecho de todos los habitantes a gozar de un ambiente sano, equilibrado, etc, …como así también que las autoridades Nacionales y Provinciales deberán dictar normas que contengan los presupuestos mínimos de protección…,en el tema específico en cuestión con la ejecución propiamente dicha y apropiada del Proyecto, ateniéndose a los requisitos que surgen de los documentos que les son aplicables, dejando de lado libres interpretaciones de los mismos.*

Para el presente análisis se tomaron los pliegos publicados por la SAyDS en su página web y los que las consultoras o contratistas adjudicados publicaron oportunamente en sus portales.

Memorias Descriptivas

- En las Memorias descriptivas que forman parte de los Pliegos de las obras o compra de equipamiento o consultoría, deben definirse claramente las poblaciones beneficiarias, las ecoregiones específicas, los estratos o rangos que permitan la evaluar y monitorear posteriormente resultados.
- Los criterios de selección poblacional y/o ecoregional como previo a la asignación de los Proyectos y el monitoreo del impacto.

- Clara sanciones ante el incumplimiento de los cronogramas de obra o provisión que forma parte de los Pliegos.

Cláusulas vinculadas a la titularidad del terreno y la disponibilidad del mismo

Se debe incluir como criterio de elegibilidad la propiedad fiscal de los terrenos y su disponibilidad (estar libres de ocupantes).

Cláusulas vinculadas a la capacidad técnica y solvencia patrimonial y ética de los Licitantes.

La evaluación de los licitantes resulta de gran importancia ya que impactará en la calificación como posibles oferentes. Entre las cláusulas que deben incluirse en las contrataciones medio ambientales se detallan:

- Informe verificable sobre el monto promedio anual de la facturación de obras, venta de bienes o servicios de consultoría vinculadas a la GRSU. realizados en los últimos 5 (cinco) años.
- Informe verificable sobre la experiencia positiva durante los últimos 5 (cinco) años, como Contratista principal, en la ejecución y operación de proyectos de GRSU
- Informe de inelegibilidad por prácticas corruptas o fraudulentas emitida por el organismo internacional de crédito. La lista de firmas vetadas de participar en proyectos del Banco Mundial está disponible en el portalhttp://www.worldbank.org/debarr. Los registros de Proveedores provinciales también pueden colaborar a fin de impedir la presentación de proveedores del Estado sancionados u observados.

Cláusulas vinculadas a transferencia de titularidad de Obras de RSU

- La titularidad de la Planta y de los Materiales para la GRSU deberán transferirse al Contratante cuando la Planta o los Materiales se lleven al Sitio donde se emplazó la obra.
- La titularidad de los equipos del Contratista usados por él o por Sub Contratistas según el detalle del Contrato vinculado a GRSU, son de propiedad le corresponde a los mismos.
- Sin perjuicio de la transferencia de titularidad de la planta, equipo o materiales o equipos de operación vinculados a la GRSU, la responsabilidad por su cuidado y custodia, así como el riesgo de pérdida o daño deberán ser asumidos por el Contratista.

Cláusulas vinculadas programas y proyectos que deben aportarse junto al Proyecto Ejecutivo de Obras RSU

- Programa de prevención y extinción de incendios para todas las áreas componentes del Contrato.
- Programa de mantenimiento del Centro de Disposición Final, de la Estación de Transferencia y de la Planta de Separación y Clasificación de Residuos.
- Programa de control de calidad de la impermeabilización de las celdas de relleno sanitario.
- Programa de control de vectores.
- Planes de contingencias (incendios, derrame de líquidos contaminantes).
- Plan de Contingencias para todos los Servicios objeto del Contrato, que permita enfrentar situaciones imprevistas y garantice la continuidad de la prestación de los Servicios y tareas a cargo del Contratista. Dicho Plan será de aplicación solamente cuando causas de fuerza mayor, no atribuibles al Contratista, lo hagan imprescindible.
- Programas de capacitación previa, desde el punto de vista técnico y administrativo, de la mano de obra a afectar a la gestión de RSU.
- El desarrollo de sistemas de información y de estadísticas suficientes y confiables en materia de RSU, que surjan de modo coherente con la consultoría, obra o provisión de bienes.

- La provisión de una guía o manuales que regulen los aspectos técnicos de la gestión integral de los RSU.

Cláusulas vinculadas a los derechos de autor documentos de consultoría, diseño construcción de Obras de GRSU

- El Contratista conservará todos los derechos de autor y demás derechos de propiedad intelectual de los documentos de diseño, construcción, consultoría realizados por el mismo o en su nombre.
- Al firmar el Contrato, se considerará que el Contratista otorga al Contratante una licencia perpetua, transferible, no exclusiva y libre de regalías para copiar, usar y divulgar los Documentos de Diseño y Construcción, e incluso hacer o usar modificaciones de éstos. Esta licencia se aplicará durante toda la vida útil real o esperada, la que sea mayor, de las partes pertinentes del Sitio o del Centro y Sistemas Asociados.
- Podrá facultar a cualquier persona que tenga la posesión legítima de la parte pertinente del Sitio o el Centro y Sistemas Asociados para copiar, usar y divulgar los Documentos de Diseño y Construcción a efectos de terminar, manejar, operar, mantener, alterar, adaptar, reparar y demoler el Centro y Sistemas Asociados.
- Si los documentos de diseño o construcción se encuentran en modo digital o mediante software indicado por el Contratista, permitirá su uso en cualquier computadora que se encuentre en el Sitio o Centro, incluidas las computadoras que eventualmente reemplace el Contratista.

6.-Conclusiones

El diagnóstico previo a la implantación de la ENGIRSU, la GIRSU y mostró la necesidad de una política medioambiental sustentable, emanada del poder central, dirigida a todo el país.

Tanto de la lectura de evaluaciones realizadas por la SAyDS de lo ejecutado a la fecha de corte de este trabajo (01/08/12) así como de la lectura de e informes de la AGN relacionados con auditorías de Gestión de RSU, puedo concluir que muchas de las trabas en la gestión y observaciones de auditoría, se podrían superar si se prevé en los pliegos de condiciones de las contrataciones realizados hasta la fecha (Consultorías, Obras o Compra de Equipos, etc.), de las cláusulas planteadas. Algunas debilidades que podrían revertirse son:

- La vidriosa situación dominial de los terrenos donde se implanta la obra. Se debe incluir en los Pliegos como criterio de elegibilidad, la documentación de la propiedad fiscal de los terrenos y que los mismos estarían libres de ocupantes. La falta de estas condiciones pone en riesgo la concreción la gestión de las obras y su puesta en funcionamiento por problemas de ocupación y pleitos de titularidad.
- La falta de inclusión en las Memorias descriptivas contenidas en los Pliegos -de las obras, compra de equipamiento, o consultoría- de definiciones sobre las poblaciones beneficiarias, de las ecoregiones específicas, así como la ausencia de estratos o rangos que permitan la evaluar y el monitorear posteriormente resultados o impacto.
- La falta de justificación en los pliegos, de los criterios de selección poblacional y/o eco regional, como paso previo a la asignación de los Proyectos.
- Faltó la inclusión de capacitación técnico - administrativa de la mano de obra, a afectar a la gestión de RSU, como condición previa a la puesta en funcionamiento de las obras.
- Faltó la inclusión del desarrollo de sistemas de información y de estadísticas suficientes y confiables en materia de RSU.
- Faltó la inclusión de una norma guía que regule los aspectos técnicos de la gestión integral de los RSU.

- La demora en el cumplimiento del cronograma de licitación incluido en los Pliegos de condiciones, fue la causa entre otras de la sub ejecución del 90,75 % del presupuesto anual fijado en $56.601.545, del cual se ejecutó $ 5.233.45.

BIBLIOGRAFÍA

1. Evaluación Ambiental Sectorial (RSU en Argentina) http://www.ambiente.gov.ar/archivos/web/PGC/File/EAS%20(1,91MB).pdf

2. Proyecto Nacional para la Gestión Integral de los Residuos Sólidos Urbanos BIRF 7362 AR- Revisión y Complementación del Plan Provincial de Gestión Integral de Residuos sólidos Urbanos para la Provincia de Salta http://www.ambiente.gob.ar/archivos/web/ObservaRSU/file/Informe%20Final%20PGIRSU%20SALTA%2019-3-10.pdf

3. Observatorio para la gestión de Residuos Sólidos Urbanos. http://www.ambiente.gob.ar/observatoriorsu/informacion_general/estadisticas.html

4. Secretaría de Ambiente y Desarrollo Sustentable – Jefatura de Ministros- Presidencia de la Nación http://www.ambiente.gob.ar/

5. Estrategia Nacional de Gestión de Residuos Sólidos Urbanos www.ambiente.gov.ar/archivos/.../PGC/.../ENGIRSU%20(2MB)(1).p

6. Ing. Gisela Laura Gonzalez "Residuos Sólidos Urbanos-Argentina tratamiento y disposición final- Situación actual y alternativas futuras" "http://www.igc.org.ar/megaciudad/N3/Residuos%20Solidos%20Urbanos%20CAMARCO.pdf

7. Seminario "Oportunidades en el Mercado Internacional de Carbono", Organizado por la Secretaría de Ambiente y Desarrollo Sustentable de la Rep. Argentina, la Fundación Bolsa de Comercio de Buenos Aires y el Banco Mundial. 6 y 7 de abril de 2006, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Argentina.

8. Conferencias: "Desarrollo Sustentable y Cambio Climático", por la Dra. María Paula Di Pietro, Fundación Bolsa de Comercio de Buenos Aires, 14 y 16 de mayo de 2006.

9. Observatorio SDyAS *http://www.ambiente.gob.ar/observatoriorsu/index.html*

10. Plan Salta Residuos http://www.ambiente.gov.ar/archivos/web/AGENDA/File/salta_plan_residuos.pdf

11. Manuel Marticorena Solís. "Hasta 104 proyectos podrían acceder a los bonos de carbono" http://manuelcamasotelo.blogspot.com.ar/search/label/calentamiento%20global

12. Mecanismo de Desarrollo limpio ene el relleno sanitario de la ciudad de Salta. www.municipalidad-salta.gov.ar

13. "Proyecto de captura de gas en relleno sanitario salta" http://aplicaciones.medioambiente.gov.ar/archivos/web/OAMDL/File/211107_rellenosanitariosalta_esp.pdf

14. Mario Perossa "Mecanismo de Desarrollo Limpio". www.eumet.net

15. "Financiamiento de Proyectos de Reducción de Emisiones" http://www.igc.org.ar/megaciudad/N3/Residuos%20Solidos%20Urbanos%20CAMARCO.pdf

16. "Mecanismo de Desarrollo Limpio" http://finanzascarbono.org/mecanismo-desarrollo-limpio/desarrollo-proyectos/financiamiento

17. Informe de gestión AGN 2.010" Informe de Auditoría 173/11 sobre los estados financieros del contrato financiero de préstamo BIRF 7362 Proyecto nacional para la gestión integral de residuos sólidos urbanos del 1/1/10 al 31/12/10.
http://www.agn.gov.ar/informes/informesPDF2011/2011_173.pdf

18. "Informe de la Cuenta General de Ejercicio 2010. MECON. http://www.mecon.gov.ar/hacienda/cgn/cuenta/2010/tomoii/06jur25.htm

19. Informes varios de Auditoría Financiera de Crédito Público . Auditoría General de la Nación

TEMA

Valor de las recomendaciones

Autores:
Cra. Noemi Abdulcader
Cra. M. Gabriela Viveros
Cra. Ma. Jimena Scarttezzini

Auditoría General de la Provincia de Salta

Resumen

En la primera parte de este trabajo se examina la relación entre el "sueño del buen gobierno" y las planificaciones estratégica y operativa, cuya articulación se realiza mediante la "gestión por objetivos". Luego, se analiza el problema y formas de la rendición de cuentas. Las dos partes siguientes se refieren a cómo poner en marcha la "gestión por objetivos" y a las relaciones entre la planificación estratégica y operacional de la gestión innovadora en las entidades públicas, fenómeno y proceso, en que la plena vigencia de la democracia, la construcción creciente de ciudadanía, la dinámica de los interesados directos, que son los ciudadanos y sus organizaciones ("stakeholders"), y el desarrollo humano de los funcionarios públicos son factores fundamentales.

La función fiscalizadora se asienta en el principio jurídico según el cual quien administre patrimonio ajeno está obligado a rendir cuentas de sus actos y del resultado de su gestión al titular de los bienes administrados.

Esta función se realiza a través de sistemas de control interno y externo. Es interno cuando se efectúa por quien realiza la gestión o por órganos que dependen de él, es externo cuando se lo efectúa por órganos ajenos a los que realizan el acto que se fiscaliza con independencia respecto del mismo.

La forma de gobierno representativa y republicana adoptada por la Nación Argentina y por las autonomías provinciales en nuestro sistema federal, imponen como una de las obligaciones inherentes al sistema, el control de la inversión y de los gastos públicos.

Esta obligación está fundada en los principios de la responsabilidad de los funcionarios y la publicidad de los actos emanados de éstos, tanto en el Estado nacional como en los Estados provinciales y municipales.

La función del Auditor:

El atributo final implícito en una observación debe permitir identificar la acción correctiva sugerida y responder a la pregunta: ¿Qué cursos de acción deberían encararse a fin de sanear tal o cual situación?

La fase más interesante del trabajo del auditor y también la más comprometida, al producir la conclusión más productiva de su labor, es la definición de las Propuestas y Recomendaciones ya que es el elemento que apunta a modificar actitudes y conductas en los operadores del sistema y tomadores de decisiones.

Recomendaciones:

"Acciones correctivas que se presentan en los informes de auditoría o en informes especiales de carácter preventivo, como producto de las deficiencias encontradas en la fiscalización y son dirigidas a las autoridades competentes que tienen la facultad de llevarlas a cabo.-"

Nuestro objetivo primordial como órgano de control externo es realizar recomendaciones, para corregir posibles desviaciones futuras de acuerdo con un estándar aceptable, ya que como profesionales de la Auditoría General de la Provincia de Salta, tenemos la responsabilidad de construir nuestra práctica profesional sustentada en un análisis posterior con la obligación ética- de nuestra experiencia y en el desafío de construir una sociedad democrática.

Consideramos conveniente efectuar recomendaciones teniendo en cuenta las diferentes áreas y sectores que conforman los organismos públicos de la Administración central y municipalidades a cargo de este Órgano de Control Externo.

Valor de las recomendaciones que prestan los organismos de control público externo como herramienta preventiva de ocurrencia de irregularidades de múltiple origen.

"El control sobre sí mismo es la facultad de seleccionar los pensamientos para convertir en actos sólo los convenientes" (1)

1. Introducción

El tema de nuestra preferencia necesariamente impone, con carácter previo, posar la mirada en las instituciones y/o organizaciones creadas por el Estado-Institución de las instituciones- con el propósito que ellas, a través de un comportamiento coordinado y como parte de un sistema integral e integrado procuren alcanzar el objetivo liminal de aquél, esto es el bien común o bienestar general, cuya traducción de mayor consenso lo constituye el esfuerzo por lograr la paz y la justicia o, mejor aún la Justicia y la Paz entre sus miembros, atento que la primera es un factor condicionante de la segunda.

Para ello es menester que dentro del ámbito de sus incumbencias y/o competencias cada una de las creaciones institucionales cumplan acabada y responsablemente el rol específico para el que fueron creadas, sin perseguir otros fines que los de contribuir con su aporte funcional al mejor desarrollo de la actividad estatal en su conjunto.

Para tales propósitos, en el marco del Estado de Derecho las normas jurídicas deben ser claras, simples y de razonable comprensión, además de adecuadamente publicitadas y absolutamente previsibles en el espacio y tiempo a efectos de garantizar la seguridad jurídica del conjunto de los habitantes y presentarnos a un mundo globalizado con seriedad y consistencia en aras de obtener la credibilidad de políticas de estado implementadas con proyección de futuro y sostenidas firme y coherentemente. Correlato de lo señalado lo constituye la ineludible necesidad de aplicar sin hesitación ni privilegios írritos tales normas a **(1) Autor desconocido** sus destinatarios, responsabilidad que les cabe a los funcionarios y agentes del Estado, al actuar -dentro del marco institucional creado- en su nombre y representación. De la actuación de éstos depende en grado sumo la propia vida y operatividad de las instituciones, por lo cual, además de una selección

objetiva con base en la idoneidad para cada función, es menester imponer y exigir un desempeño inobjetable en la tarea para la que fueron electos o convocados, alejado de prácticas perniciosas, amiguismos-, deshonestidad, negligencia, irresponsabilidad, aprovechamiento indebido del cargo, desvirtuación o desnaturalización de los objetivos institucionales, entre otros aspectos -que dañan severamente la estructura organizativa creada llevándola a su virtual destrucción material- arrastrando con ella el glorioso pasado y el destino y futuro de nuevas generaciones- al quedar sostenida sólo en meras apariencias formales vacías de todo contenido real.

Atento a la imperiosa necesidad de recursos para el sostenimiento del edificio estatal deviene en fundamental contar con instituciones específicas que regulen la recaudación de impuestos o contribuciones para financiarlos. Por lo tanto, las instituciones son vitales para el manejo correcto y eficiente de los bienes públicos, Así, las "buenas instituciones deben proveer normas que sean claras, coherentes, ampliamente conocidas, aplicables a todos, predecibles, creíbles y cumplidas apropiada y uniformemente".

Por lo tanto, las instituciones se constituyen en la estructura de incentivos para el comportamiento de los individuos, de las organizaciones de la sociedad civil y de los agentes públicos**.** La finalidad de las instituciones es garantizar cierta previsibilidad de las conductas personales y así reducir la incertidumbre sobre las interacciones sociales.

2. Capacidad Institucional

Capacidad estatal implica la capacidad de un Estado para implementar políticas públicas y depende de su habilidad para recaudar impuestos, de su capacidad de ejecutar las políticas tomadas, de su capacidad de coerción, de su habilidad para moldear los incentivos adecuados frente a los actores privados y para realizar decisiones burocráticas eficientes durante su implementación. Generar capacidad estatal significa entonces, consolidar instituciones estables, responsables, efectivas y eficientes.

Las sociedades que no han desarrollado suficiente capacidad institucional tienen problemas de conformación, de información y de integración, por lo tanto, no pueden formar parte del entorno que garantiza la profundización de la democracia, la salvaguarda de los derechos humanos y el respeto a las minorías.

Evidentemente, un Estado con incapacidad de planificar, con normas inestables que supongan escenarios volátiles, incapaz de ahorrar o de recaudar impuestos tendrá una baja capacidad de repago, y será considerado internacionalmente como un país riesgoso. **(2)**

3. Desarrollo Institucional

En la actualidad, la formación del capital humano es la respuesta a la necesidad que tienen las empresas o instituciones de contar con un personal calificado y productivo. En este sentido, una de las principales herramientas para que la organización pueda ampliar el conocimiento en su seno y aspirar a ubicarse en el rango de competente es precisamente la capacitación y el desarrollo, en forma continua y programada, de su personal, fundamentándose en las necesidades reales y dirigida al perfeccionamiento creciente de sus miembros y al desempeño organizacional, a tal grado que la ventaja competitiva básica de las empresas a inicios del siglo XXI radicará en el nivel de capacitación y desarrollo del capital humano **.(3)**

(2) Sergio Berensztein y Martin Böhmer – La fragilidad institucional de la Argentina como origen de la crisis-.
(3) Bassas Cadierno, D.G.: *"La capacitación en los Recursos Humanos en las empresas cubanas"* en Observatorio de la Economía Latinoamericana, Nº 125, 2010. Texto completo en http//www.eumed.net/cursecon/ecolat/cu/2010/aelh.htm *Gates, (1999); Cuesta ,(2005).*

4. La Función del Estado

La función fiscalizadora se asienta en el principio jurídico según el cual quien administre patrimonio ajeno está obligado a rendir cuentas de sus actos y del resultado de su gestión al titular de los bienes administrados.

Esta función se realiza a través de sistemas de control interno y externo. Es interno cuando se efectúa por quien realiza la gestión o por órganos que dependen de él, es externo cuando se lo efectúa por órganos ajenos a los que realizan el acto que se fiscaliza con independencia respecto del mismo.

La forma de gobierno representativa y republicana adoptada por la Nación Argentina y por las autonomías provinciales en nuestro sistema federal, imponen como una de las obligaciones inherentes al sistema, el control de la inversión y de los gastos públicos.

Esta obligación está fundada en los principios de la responsabilidad de los funcionarios y la publicidad de los actos emanados de éstos, tanto en el Estado nacional como en los Estados provinciales y municipales.

Está dado tanto en los intereses del ciudadano por tratarse de la recaudación e inversión de fondos públicos como del funcionario que frente a la administración y disposición de dichos fondos pretende exonerarse de toda responsabilidad durante su gestión y también del Estado para documentar la actividad de recaudación e inversión***.(4)***

5. La función del Auditor

El atributo final implícito en una observación debe permitir identificar la acción correctiva sugerida y responder a la pregunta: ¿Qué cursos de acción deberían encararse a fin de sanear tal o cual situación?

La fase más interesante del trabajo del auditor y también la más comprometida, al (4) ***OMAR ULISES D´ANDREA*** producir la conclusión más productiva de su labor, es la definición de las Propuestas y Recomendaciones ya que es el elemento que apunta a modificar actitudes y conductas en los operadores del sistema y tomadores de decisiones.

Intentamos transmitir el valor de las recomendaciones que consideramos útiles, favorables y positivas para que las instituciones auditadas puedan obtener resultados óptimos al momento que tomen conocimiento de las mismas y sean procesadas y transformarlas en predicciones de beneficios para el mejor desenvolvimiento en función de la organización en la que realizan su labor.

0Definición de Recomendaciones:

Desde una óptica eminentemente práctica y reflexiva las recomendaciones son instrumentos legales en el que aparecen declaradas las obligaciones que deben ejecutarse conforme a las normativas vigentes en las diferentes áreas que comprenden los organismos que se controlan.

"Acciones correctivas que se presentan en los informes de auditoría o en informes especiales de carácter preventivo, como producto de las deficiencias encontradas en la fiscalización y son dirigidas a las autoridades competentes que tienen la facultad de llevarlas a cabo.-"

Es requisito fundamental de toda recomendación, el hecho de ser discutida y comentada ampliamente con los funcionarios responsables.- La Recomendación que ha sido discutida se incorpora en el informe y debiera estar acompañada de la firma del funcionario que la discutió.-(5)

Nuestro objetivo primordial como órgano de control externo es realizar recomendaciones, para corregir posibles desviaciones futuras de acuerdo con un estándar aceptable, ya que como profesionales de la Auditoría General de la Provincia de Salta, tenemos la responsabilidad de construir nuestra práctica **(5)(Fuente: http://www.tsc.gob.hn/Normativa%20Vigente/Normativas%20Externas_pdf/SISERA.pdf**

profesional sustentada en un análisis posterior con la obligación ética- de nuestra experiencia y en el desafío de construir una sociedad democrática. Contribuyendo desde nuestra intervención a la consolidación de una ciudadanía activa, a través de estrategias de acción viables asentadas en el cumplimiento de las normativas basadas en leyes, decretos y resoluciones fundadas en la aplicación de auditorías de legalidad, financiera y de gestión, propugnada nuestra actividad de control en los valores fundamentales del ser humano como sujeto histórico, social y político".

La fase más interesante del trabajo del auditor y también la más comprometida, al producir la conclusión más productiva de su labor, es la definición de las Propuestas y Recomendaciones ya que es el elemento que apunta a modificar actitudes y conductas en los operadores del sistema y tomadores de decisiones.

La importancia de las recomendaciones- uno de los fines de la auditoría- es enmendar los errores que se vienen cometiendo, que no son observados por los funcionarios o agentes. Las recomendaciones son dirigidas al titular de la organización examinada a fin de que provea lo conveniente para su cumplimiento.

Las recomendaciones que presenta el auditor, luego de terminar de examinar el conjunto de operaciones y actividades de la organización o entidad, las considera como sugerencias positivas que tienen por finalidad la solución de los problemas para coadyuvar a la eficiencia de la administración.

Se deberán formular en tono constructivo, dirigidas a mejorar el sistema de control interno y a corregir errores y deficiencias contables, financieras, administrativas o de otra naturaleza, detectadas en las operaciones evaluadas en el transcurso de una auditoría o estudio especial.

Para que su utilidad sea superlativa, las recomendaciones deben ser tan específicas como sea posible. En el proceso de concepción deberán compararse los costos de llevarlas a la práctica con las ventajas que se espera obtener del mismo hecho.

7. Marco Legal Particular

No debemos perder de vista que las recomendaciones son originadas a partir de un marco legal, que es su fundamento y causa fuente.

En principio no obligan, pero se deja sentado su valor o importancia en cuanto a que deben ser acatadas por la hacienda pública en su conjunto; y de esta forma contribuir al mejoramiento de sus gestiones**.(6).**

El control posterior actúa en todas las áreas y en todos los niveles de una institución, prácticamente todas sus actividades están bajo alguna forma de control o monitoreo.

8. Recomendaciones

Las recomendaciones del auditor serán presentadas en el Informe de Auditoría, en forma ordenada, considerando el grado de importancia de acuerdo a la presentación de las Conclusiones.

Estimamos conveniente efectuar recomendaciones teniendo en cuenta lo citado en el párrafo anterior y describimos a continuación las recomendaciones siguientes a tener en cuenta:

Con respecto al Presupuesto Público:

Como bien lo enuncia la doctrina, el presupuesto desde un punto de vista jurídico, es una ley que aprueba recaudar y que autoriza a gastar. Desde el punto de vista financiero es un detalle de los distintos componentes de recursos y gastos.

(6)AGPS - Resol 61/01

Igualmente debemos decir que el presupuesto es un plan de acción, programa de gestión, un instrumento político, porque contiene acciones que son a su vez producto de decisiones políticas.

En este sentido mencionamos que la actividad del estado no aparece como una actividad arbitraria y sin limitaciones de ninguna naturaleza, sino que existen parámetros legales dentro de los cuales el estado se desenvuelve**. (7)**

Para ello:

En la fase de elaboración se recomienda:

a) Diseñar el proceso de elaboración, teniendo en cuenta las necesidades de la Institución;
b) Cumplimentar con los plazos establecidos en las leyes;
c) Descripción correcta de las actividades que se presupuestan;
d) Adecuar las estructuras presupuestarias a la realidad del gasto. La misma facilita tomar decisiones en diferentes momentos del ejercicio.
e) Mejorar el conocimiento de la realidad económico-financiera, de lo que se hace y con qué resultados. Ello favorece poseer el dominio del presupuesto por las estructuras políticas y administrativas, esto ayuda a contar con una eficiente descripción de las actividades y mejorar la capacidad de diseño de alternativas posibles.

Si estos objetivos se desarrollan adecuadamente tienen que permitir mejorar los dos procesos básicos de una Institución, los procesos de gobierno y los procesos de dirección, potenciando en este último la función de control.

En la fase de aprobación presupuestaria:

- Contar con los recursos humanos y técnicos necesarios que desarrollarán el proceso y que una vez adoptado se mantenga en el tiempo;
- Además, radica fundamental importancia crear un equipo de trabajo multidisciplinario;

(7) Lic . Mgter MIGUEL ANGEL AQUINO "MECANISMO DE CONTROL PRESUPUESTARIO EN LA REPUBLICA ARGENTINA".

- Ello facilitará al equipo designado diagnosticar el sistema presupuestario vigente y la realidad económica- financiera de la organización;
- A este equipo se le daría una capacitación sobre los sistemas presupuestarios, la legislación básica y todo tipo de documentos que debe contener una estructura presupuestaria, sistemas de información y control y primordialmente las bases de la ejecución;
- Para que esto se lleve a cabo y se logre el objetivo sería conveniente crear en cada organismo una Oficina Presupuestaria;
- Desarrollar las acciones necesarias para la elaboración de la Ejecución Presupuestaria de conformidad con la normativa vigente, tanto en sus aspectos conceptuales como de exposición, asegurando razonablemente su integridad, claridad y consistencia técnica y legal.

9. Recomendaciones Generales:

De carácter Organizacional:

Analizar mediante la aplicación de las diferentes técnicas de Auditoría la gestión organizacional, con el objetivo de determinar su economía, eficiencia y eficacia. Esto es:

-Desarrollar una estructura organizativa que manifieste claramente las relaciones jerárquicas y funcionales del organismo, exponga las unidades ejecutoras de cada proyecto, permita el flujo de

información entre las áreas de modo que las funciones se desempeñen en un marco de autoridad y responsabilidad en el cual las actividades sean planeadas, ejecutadas y controladas.

-Redactar el Manual de Misiones y funciones con las relaciones jerárquicas entre sus distintos niveles e incorporar la descripción de misiones y funciones en los sectores que carecen de ella.

-Compatibilizar la estructura orgánica al Manual de Misiones y funciones, de manera que surjan claramente la ubicación de las distintas unidades organizativas y pueda asimilarse la estructura real a la dispuesta por la norma.

-Verificar el cumplimiento de los sistemas de control interno vigente y sus adecuaciones y/o modificaciones autorizadas, así como de aquellos que por las características propias de la entidad haya sido necesario establecer, determinando su calidad, eficiencia y fiabilidad, la favoreciendo observancia de los principios generales en que se fundamentan.

-Elaborar el Manual de Procedimientos y proceder a su aprobación, comunicación a todos los agentes públicos e implementación. En éste se describirán las rutinas administrativas en el orden secuencial de su ejecución, a efectos de conocer el funcionamiento interno por parte de empleados y funcionarios para el correcto desarrollo de las actividades (incluye descripción de tareas, ubicación, requerimientos, puestos responsables de ejecución, formularios, etc.).

De carácter Contable – Financiero:

-Designar un profesional de Ciencias Económicas en el área de Hacienda Municipal;
-Verificar el cumplimiento de las normas de contabilidad y de las adecuaciones, que para la entidad, hayan sido establecidas, a partir del clasificador de cuenta en vigor;

-Implementar un sistema de registración contable integral que incluya los subsistemas presupuestario, financiero, patrimonial y de gestión, de manera de permitir llevar la contabilidad en legal forma (Ley de Contabilidad de la Provincia de Salta Nº y Ley Nº 7.103), emitir los informes financieros pertinentes relacionados al cumplimiento de la normativa vigente - rendición de cuentas- y para la toma de decisiones. La metodología de registración contable a adoptar o implementar; deberá permitir que la misma esté actualizada y disponible en el organismo, así como la documentación respaldatoria de las operaciones, en forma permanente, a efectos de brindar información apta y oportuna.

-Comprobar la calidad y oportunidad del flujo informativo contable y financiero, y observar el cumplimiento de las funciones, autoridad y responsabilidad, en cada caso en que estén involucrados movimiento de recursos.

-Verificar la calidad, fiabilidad y oportunidad de la información contable-financiera que rinde la entidad, realizando los análisis correspondientes de los indicadores económicos fundamentales.

-Comprobar el cumplimiento de normas de todo tipo, resoluciones, circulares, instrucciones, etc.; emitidas tanto internamente como por los niveles superiores de la estructura del Estado.

-Verificar la calidad, eficiencia y confiabilidad de los sistemas de procesamiento electrónico de la información, con énfasis en el fortalecimiento de la calidad de su control interno y validación.

-Una vez finalizados los Ejercicios, rubricar todos los Libros y Estados Contables emitidos por el sistema informático, encuadernarlos y foliarlos, como una formalidad necesaria para evitar adulteración, falseamiento, sustitución o agregados, etc. Dicha rúbrica la podrá hacer el Juez de Paz del Municipio o un

Escribano Público Nacional si se tratase de un ente público-estatal.

-Reglamentar el procedimiento de conservación, custodia y resguardo de los

registros y documentación respaldatoria de las operaciones, implementando un

sistema de archivo -incluyendo medidas de acceso y restricción- de toda esa

documentación y de toda otra producida por la institución, recibida y sobre la que tenga responsabilidad - y de los informes contables que se producen, los que deben encontrarse permanentemente en dependencias de la misma.

Respecto al Área de Tesorería:

-Efectuar arqueos de caja sorpresivos de forma periódica, y verificar su compatibilidad con los controles establecidos, su movimiento y la cuenta contable correspondiente.

-Comprobar el saldo de las cuentas bancarias, y verificar su movimiento y coincidencia con los controles establecidos y la cuenta control.
-Comprobar el saldo de las cuentas de pasivo y su movimiento.

-Comprobar las operaciones de nóminas, su calidad y control, así como presenciar su pago físico.

-Verificar los ingresos producidos en la entidad y su cobro en tiempo y forma, de acuerdo con lo establecido, y su relación con las correspondientes cuentas de control.

-Comprobar la racionalidad de los cargos efectuados a las cuentas referidas a gastos de todo tipo, su nivel de autorización, analizando las desviaciones de importancia.

- Confeccionar los partes diarios de Tesorería y depositarlos en la cuenta habilitada a tal fin.

- Elaborar los Estados Generales de Tesorería y cumplir con la debida constancia de su publicación conforme lo establecido en el art. 30 inc. 9 de la ley Nº 1.349 "Publicar trimestralmente el estado general de tesorería. Donde no hubiere diarios la publicación podrá hacerse mediante la fijación de los balances en los portales de la Municipalidad y demás oficinas y públicas de la localidad, por el término de 15 días.".

-Estudiar y evaluar el cumplimiento de los sistemas de costo establecidos.

-Verificar el cumplimiento de las cuentas de Patrimonio, evaluando la corrección y autorización de las operaciones.

-Comprobar la calidad y fiabilidad de los registros y libros de contabilidad de acuerdo con los principios generales de control establecido en las normas contables.
-Analizar el cumplimiento correcto de los aportes al fisco, en tiempo y en los plazos establecidos**.(8)**.

En relación a los Bienes Patrimoniales:

El Estado requiere para la organización y prestación de servicios públicos, que constituyen el fundamento de su existencia y su finalidad primordial, una cantidad de elementos y bienes no consumibles, esos bienes permanentes o estáticos constituyen por agregación un patrimonio.

(8) *La auditoría interna- Autor: Lic. Ederlys Hernández Meléndrez*

En la compleja tarea que corresponde a los gobiernos de servir al interés común, es primordial que los funcionarios, como gestores de los bienes públicos, administren los recursos en forma eficiente, eficaz y económica, utilizando los instrumentos idóneos para alcanzar satisfactoriamente su fin último.

Según el diccionario de la lengua española el inventario es el asiento de los bienes y demás cosas pertenecientes a una persona o comunidad, a diferencia de la definición contable que incluye el valor en dinero asignado a esos bienes.

El alta de bienes puede ser presupuestaria o extrapresupuestaria. La primera se produce por la compra o construcción de obras (la recepción de un bien, efectuada por las comisiones de recepción provenientes del proceso de compra y/o contratación, genera el alta de un bien en el inventario del activo fijo, indicando el lugar al que pertenece, su codificación y el importe). Las altas extrapresupuestarias se refieren a donaciones, transferencias, etc.

Es importante verificar que el responsable del sector haya efectuado la registración en forma analítica en el Inventario de Bienes, detallando la siguiente información mínima:

- individualización del sector al cual se asignan,
- código, nombre, descripción y cantidad del bien.
- Fecha de alta y/o baja en el patrimonio,
- Número de Expediente que da origen a la incorporación o baja al patrimonio y norma legal que lo autoriza, valor del bien y estado del mismo.

Además sobre la base del Inventario inicial se debe controlar que el ente auditado lleve un Registro de Altas y Bajas donde anotará el movimiento de bienes producidos por compra, donación, etc. y las bajas originadas por deterioro, desuso, etc.

Para ello el organismo auditado deberá:

- Cumplimentar con la existencia de los legajos de incorporación de bienes, incluyendo la documentación que avala el dominio; principalmente para los bienes.
- Mantener un registro de inventario permanente (con código de identificación y ubicación del bien): Adaptar para la marcación física de los bienes un sistema que garantice su conservación a través del tiempo (los números de identificación deben ser colocados en forma legible que permita su lectura). Se debe registrar los números de fábrica de motores, máquinas, rodados para una correcta identificación. Todos los bienes de uso sin excepción deben estar identificados físicamente, debiendo coincidir el número de inventario consignado y el marcado físicamente.
- Implementar adecuadas medidas de seguridad y cobertura de siniestros: La auditoria en este punto deberá controlar que se encuentren los comprobantes que acrediten el pago de los seguros de automotores y maquinarias, como así también las medidas de seguridad de los depósitos en miras a la correcta guarda y conservación de los bienes.
- Normas referidas a traslado de bienes entre sectores: Se verificará la existencia de documentación que avale la transferencia y movimiento interno de bienes de uso.
- Existencia de un sector responsable de herramientas o similares: Serán funciones de este sector no solo la custodia de los bienes, sino también los movimientos relacionados con las entradas, salidas y con los cargos y descargos de los bienes, requiriendo las autorizaciones pertinentes y verificando el estado de los bienes cuando ingresan nuevamente. Asimismo verificar que se mantengan actualizados los registros de los funcionarios a cuyo cargo se encuentren los bienes o especies en servicio, guarda o custodia.
- Control de bienes en poder de terceros: este punto no solo se refiere al análisis de los contratos pertinentes, sino también a la inspección ocular de esos bienes.
- Si un bien se encuentra en desuso y corresponde la baja del mismo, es competencia del titular de cada repartición, previo los trámites legales correspondientes, declarar su inutilidad o condición de rezago los bienes patrimoniales que se encuentren en su área, para posteriormente tramitar la baja definitiva. Los bienes patrimoniales que merezcan ser declarados en desuso o en condiciones de rezago, lo serán por norma legal del titular del Organismo de que se trate, previo informe del área que los tenía asignados, sobre las razones del paso.
- Realizar controles físicos sorpresivos de forma periódica a los inventarios y activos fijos y otros valores de la entidad, y verificar su compatibilidad con los controles establecidos y la cuenta contable correspondiente.
- Reglamentar el procedimiento de conservación, custodia y resguardo de los registros y documentación respaldatoria de las operaciones, implementando un sistema de archivo -

incluyendo medidas de acceso y restricción - de toda esa documentación y de toda otra producida por el organismo, recibida y sobre la que tenga responsabilidad - y de los informes contables que se producen, los que deben encontrarse permanentemente en dependencias de la Institución.

- Garantizar la existencia de altos niveles de capacitación, tanto en los directivos, como en el personal técnico y los trabajadores, los cuales permiten mirar hacia el futuro, anticipar necesidades, e incluso, generar visiones estratégicas.

Ley de Contrataciones de la Provincia de Salta Nº 6.838 y Decreto reglamentario.

La Ley de Contrataciones de la provincia de Salta -y su Decreto reglamentario- es un régimen que se aplica a las contrataciones de suministros, servicios, obras, concesiones de obra, concesiones de servicios, locaciones y ventas de bienes. Ella constituye una de las connotaciones centrales del plan de gobierno del Poder Ejecutivo, exigir una regulación completa y total en materia de los contratos públicos a la luz, fundamentalmente de la imperiosa necesidad de extremar las medidas para asegurar la eficiencia del gasto público.

Desde este punto de vista, no es exagerado señalar que la provincia de Salta deberá extremar sus esfuerzos para alcanzar mayores niveles de fiscalidad por el lado de los ingresos y de eficiencia del gasto público por el lado de los egresos.

Por ello las instituciones deben: Organizar y llevar registros de las contrataciones directas, concursos de precios y licitaciones en los que se detalle la fecha de inicio del trámite en el área de compras, número de expediente, concepto o rubro, procedimiento de contratación seleccionado según art. 8º de la Ley Nº 6.838, número correlativo de contratación directa, concurso o licitación, importe y proveedor adjudicado, números correlativos de órdenes de compra y sus importes.

- Dicho registro aportará información relevante para la elaboración del Plan de Compras anual y el correspondiente cronograma de ejecución, como así también facilitará los procesos de toma de decisiones y el control de gestión de las contrataciones.
- Constatar que las áreas responsables de las contrataciones reúnan en un mismo expediente y/o legajo toda la documentación técnica y administrativa correspondiente a cada una de ellas, para facilitar su seguimiento y control.

Según la naturaleza de la contratación variará el contenido de dicho legajo, pero generalmente estará integrado por:

a) Pedido de provisión (o documento similar);

b) Justificación de la necesidad de la contratación;

c) Presupuesto aproximado;

d) Procedimiento de selección del co-contratante según art. 8º de la Ley Nº 6.838;

e) Constancia de la existencia de crédito presupuestario y constancia del registro de la imputación preventiva;

f) Pliego de Condiciones Generales, Particulares y de Especificaciones Técnicas.;

g) Intervención de la Secretaría de Finanzas, cuando corresponda;

h) Instrumentos administrativos de aprobación y autorización de la convocatoria;

i) Constancias de invitaciones a posibles interesados;

j) Constancias de las publicaciones en diarios y Boletín Oficial exigidas en las normas legales, cuando corresponda.;

k) Constancias de las comunicaciones sobre aclaraciones o modificaciones de los pliegos y/o condiciones y de su publicidad;

l) Acta de apertura de ofertas;

m) Documentación demostrativa de la capacidad jurídica, técnica y económica de los oferentes;

n) Oferta económica;

o) Cuadros comparativos de condiciones y de precios;

p) Precio testigo emitido por la Unidad Central de Contrataciones, cuando corresponda;

q) Integración de la comisión de preadjudicación;

r) Evaluación técnica y económica de las propuestas;

s) Acto administrativo de adjudicación;

t) Notificación al adjudicatario;

u) Orden de compra o contrato;

v) Constancias de integración y devolución de garantías;

w) Modificaciones de contrato y/o prórrogas, instrumento administrativo de aprobación y adecuación de las garantías;

x) Constancias de haber recibido los bienes y servicios de conformidad (copias de remitos, facturas, informes o documentación similar).

Por ello:

En relación a las obras públicas:

El ente auditado deberá dar cumplimiento a las disposiciones contenidas en la siguiente normativa:

a) Ley Nº 6.838 - Sistema de Contrataciones de la Provincia de Salta, en los trámites de adquisiciones de bienes y servicios, incluídas la contratación de obras públicas; asegurando el cumplimiento de los Principios contemplados en el Art 7º de la mencionada ley.

b) Ley de Procedimiento Administrativo, debiendo dejar constancia, en el legajo o expediente respectivo, de las actuaciones de la tramitación de las contrataciones y de los requerimientos, que otorgan validez a los actos administrativos.

- Fortalecer la capacitación, comunicación y mecanismos de control en las áreas que intervienen en los procesos de contrataciones y ejecución presupuestaria de recursos y gastos, con la finalidad de evitar incumplimientos de leyes, reglamentos y normas administrativas vigentes.
- Tomar los recaudos para que los registros en la ejecución presupuestaria de gastos y ejecución presupuestaria de recursos reúnan los requisitos de oportunidad, integridad, exactitud y confiabilidad que faciliten el proceso de toma de decisiones.

En relación al Medio Ambiente:

Conforme el Art. 41 de la Constitución Nacional, dictado en el marco de distintos acuerdos internaciones que lo establecían como una necesidad, impone como criterio fundamental el derecho de todos los habitantes a gozar de un ambiente sano, equilibrado, apto para el desarrollo humano y que garantice el principio de sustentabilidad ecológica. Asignando a la Nación la responsabilidad de dictar los presupuestos mínimos para cumplir con esta disposición y a las provincias las normas que hagan falta para complementarlas.

Es así como en materia ambiental se dicta la Ley Nº 7.070, la cual en sus considerandos establece de manera obligatoria la realización de determinadas acciones con las que se pretende reducir al máximo posible el daño ambiental a partir de intervenciones antrópicas.

Citaremos a continuación algunas recomendaciones relacionadas al medio ambiente que entendemos útiles para preservar la naturaleza y el clima, entre otros factores, para vivir un ambiente favorable e inmune.

- Realizar las acciones tendientes al dictado de normativa y a la implementación de sistemas de gestión, administrativo y técnico, sobre procedimientos de Evaluación de Impacto Ambiental y Social y demás acciones relacionadas con la Ley Nº 7.070, así como cumplir con lo establecido en la mencionada Ley respecto al tratamiento y disposición final de residuos domiciliarios.
- Prever presupuestariamente, partidas destinadas a tareas de Control de agresiones al Medio Ambiente.
- Adecuar el tratamiento y disposición final de los residuos domiciliarios a las disposiciones de la Ley N° 7.070 de Protección del Medio Ambiente y la legislación relacionada.
- Implementar acciones de control periódico, en lo que respecta al tratamiento de efluentes cloacales.
- Implementar medidas de control al tratamiento y la calidad del agua de consumo humano**.**
- Con relación a la infraestructura hídrica, realizar conciliaciones periódicas con los organismos intervinientes en el proceso de recaudación, distribución y registro contable, para garantizar que estos últimos reúnan los requisitos de oportunidad, integridad, exactitud y confiabilidad.

10. CONCLUSIONES

Este trabajo está orientado a promover cambios sustantivos en los estilos de gestión pública. El eje de la cuestión no radica en la planificación estratégica sino en la operativa. No existe un nexo eficaz entre ambas y dicha articulación sólo es posible si se implanta una "gestión pública por objetivos". Se necesitan "democracias exigentes" y éstas sólo existen cuando hay ciudadanos y organizaciones informadas. La evaluación no es sólo una actividad que se hace al cierre de un ejercicio. Es un proceso permanente que tiene que ser parte de un estilo de gestión basado en objetivos y resultados.

Se concluye este documento explicándose los fundamentos

En la primera parte de este trabajo se examina la relación entre el "sueño del buen gobierno" y las planificaciones estratégica y operativa, cuya articulación se realiza mediante la "gestión por objetivos". Luego, se analiza el problema y formas de la rendición de cuentas. Las dos partes siguientes se refieren a cómo poner en marcha la "gestión por objetivos" y a las relaciones entre la planificación estratégica y operacional de la gestión innovadora en las entidades públicas, fenómeno y proceso, en que la plena vigencia de la democracia, la construcción creciente de ciudadanía, la dinámica de los interesados directos, que son los ciudadanos y sus organizaciones ("stakeholders"), y el desarrollo humano de los funcionarios públicos son factores fundamentales. **(9)**

La AGP ante la sociedad salteña

En los últimos años, la AGP no sólo ha cumplido con el deber de informar a los ciudadanos por la propia convicción republicana de sus autoridades, sino que lo ha hecho dentro del marco de los preceptos constitucionales y del espíritu de transparencia que se desprende de la Ley Nº 7.103 *(diciembre de2000).*

Siempre, acompañando la irrefrenable tendencia local, latinoamericana y mundial de control del Estado y de acceso facilitado a la información pública. En ese propósito, la AGPS ha utilizado todos los recursos a su alcance para estimular la "publicación" de sus informes. Es decir, no sólo dándolos a conocer sino promoviendo que los ciudadanos los entiendan, simplificando en lo posible el lenguaje técnico, de modo que les sirva como material calificado para formar opinión sobre el manejo de los dineros públicos y la situación de los distintos organismos**.(10)**

(9)*CEPAL - SERIE Gestión pública N° 32* .

(10)Sentencia del 19 de septiembre de 2006.- AGN .

El sitio Web de la AGPS es completo, con datos sobre el organismo y la totalidad de los informes aprobados. El acceso es libre y la actualización, permanente. El diseño amigable y la búsqueda ágil por temas facilita a los investigadores, dirigentes, periodistas y al público en general el contar con datos certificados para cualquier estudio o artículo, o simplemente para estar informado.

Como conclusión y recomendación fundamental, pretendemos que nuestro Órgano de Control Externo implemente en su estructura orgánica y funcional el área de Prensa entendiendo a la misma como el canal natural para informar a la sociedad y, como tal, la provee de inmediato de todos los informes aprobados por el cuerpo de auditores que pueden ser interesantes para los medios y el público. de la AGPS, no sólo para consolidar una relación cordial con múltiples medios y periodistas sino que, además, se ocupe de producir material de fácil lectura para facilitar su trabajo, cuando se trata de informes que pueden entrañar dificultades por su extensión o su lenguaje técnico.

Pretendemos motivar, aún más, a quienes desean mejorar las cosas en la administración pública. La única manera de hacer que las cosas sean distintas es que los poderes públicos instauren un nuevo estilo de gestión que rinda cuentas de manera efectiva y transparente. En este sentido, los sistemas de control ponen énfasis en los procedimientos que se aplican ya que las entidades públicas no pueden gastar si no existe autorización, menos pueden destinar recursos a fines para los que no han sido asignados. Los procedimientos y las formas son muy importantes pero interesan también, los resultados.

Planificación estratégica y gestión pública por objetivos

A las personas innovadoras les gusta la autonomía, la flexibilidad, el pensamiento, la experimentación y la creación y mantienen unos criterios claros y reducidos, mientras que a los auditores operativos nos gusta el control, la disciplina, reaccionar y resolver los problemas, siendo conformes a una multiplicidad de criterios, normas y especificaciones. Por ello deseamos:

“Fundamentar nuestra esperanza en nuestros ideales.

Buscar motivaciones que nos estimulen a vivir de un modo distinto, desafiando la rutina y el desgaste diario.

Cultivar y contagiar la alegría y el buen humor.

Ser agradecidos.

Educarnos en el espíritu de la lucha. Huir de la mediocridad.

Poner en juego todas nuestras capacidades y energías. No rendirnos, no bajar los brazos.

Conquistar la libertad interior. Ser fuertes y austeros.

Cultivar los lazos familiares y vínculos personales.

Buscar momentos de tranquilidad, relax, paz, oración, meditación, diversión y distensión.

Confiar, ejercitar un pensamiento optimista y positivo, buscar el lado bueno de las personas y de las experiencias de la vida.

Alejar el negativismo, la crítica y la queja.” (Autor Desconocido)

BIBLIOGRAFIA

Constitución de la Provincia de Salta
Ley Provincial Nº 7.103/00 – Organismos de Control-
Ley Nº 7.070/00 de Protección del Medio Ambiente.
Ley de Contabilidad – Dto. Ley Nº 705/57 sus modificatorias
Ley Nº 6.838 – Sistemas de contrataciones de la Provincia- Decreto Reglamentario.

Sergio Berensztein y Martin Böhmer – La fragilidad institucional de la Argentina como origen de la crisis-.
(3) Bassas Cadierno, D.G.: "La capacitación en los Recursos Humanos en las empresas cubanas" en Observatorio de la Economía Latinoamericana, Nº 125, 2010. Texto completo en http//www.eumed.net/cursecon/ecolat/cu/2010/aelh.htm Gates, (1999); Cuesta (2005).
Omar Ulises D´Andrea.
Fuente:http://www.tsc.gob.hn/Normativa%20Vigente/Normativas%20Externas_pdf/SISERA.pdf
AGPS – Resolución Nº 61/01.
Lic . Mgter Miguel Ángel Aquino "Mecanismo de Control Presupuestario en la Republica Argentina"
La auditoría interna- Autor: Lic. Ederlys Hernández Meléndrez
CEPAL - SERIE -Gestión pública N° 32.

TEMA

Las facultades de asesoramiento de la Auditoría General de la Provincia de Salta ante casos de vacío normativo.
La Colaboración Público Privada.

Autores:
Cra. Anabela Barrionuevo
Dra. Macarena Cornejo
Cra. Ana Clara Rebuffi

Auditoría General de la Provincia de Salta

RESUMEN

El control, consiste en realizar una valoración, y ello implica poseer parámetros claros que permitan realizarla. Por ello, cuando lo que se está controlando es un gasto público originado en la actividad estatal, un elemento a valorar es el de conformidad de la realización de dicho gasto con el ordenamiento jurídico vigente, sin perjuicio de los parámetros de eficiencia y economía que también deben ser revisados.

Sin embargo, el ordenamiento jurídico no siempre es exhaustivo, y existen situaciones en que el gasto se realiza sin que exista un respaldo normativo definido para tal erogación.

En el caso de la Provincia de Salta, esa situación se presenta respecto de las erogaciones que la Administración realiza en el marco de las relaciones de colaboración público privado, que carecen de una regulación jurídica específica.

Centrándonos en la función consultiva que pueden ejercer los Órganos de Control, la A.G.P.S. tiene un rol de vital importancia en el mejoramiento de la utilización de la figura del CPP, a fin de evitar lo que se conoce como “huída del Derecho Administrativo, del Presupuesto y de los controles financieros”.

Si bien, no cuenta con iniciativa legislativa, le cabe en su carácter de asesor técnico de la Legislatura recomendar sanciones específicas o modificaciones a la Ley de Sistema de Contrataciones existente, a fin de dotar de juricidad a los Convenios de Colaboración Público Privada.

Introducción

Si bien en la etapa originaria de las sociedades, las normas fueron dictadas para modelar a las mismas, y como tales, produjeron cambios, en la actualidad el proceso generalmente es a la inversa: los cambios que se producen a diario tardan en ser reflejados por las leyes, las que muchas veces son dictadas para regular situaciones que ya se encuentran en pleno proceso de desarrollo. Frente a esta realidad, se encuentra la función de control que debe ser ejercida por los distintos organismos con este tipo de atribuciones.

El control, consiste en realizar una valoración, y ello implica poseer parámetros claros que permitan realizarla. Por ello, cuando lo que se está controlando es un gasto público originado en la actividad estatal, un elemento a valorar es el de conformidad de la realización de dicho gasto con el ordenamiento jurídico vigente, sin perjuicio de los parámetros de eficiencia y economía que también deben ser revisados.

Sin embargo, el ordenamiento jurídico no siempre es exhaustivo, y existen situaciones en que el gasto se realiza sin que exista un respaldo normativo definido para tal erogación.

En el caso de la Provincia de Salta, esa situación se presenta respecto de las erogaciones que la Administración realiza en el marco de las relaciones de colaboración público privado, que carecen de una regulación jurídica específica.

Es importante reseñar que, la reforma de la Constitución de la Provincia de Salta en el año 1998, incorporó como órganos de control de la hacienda pública provincial a la Sindicatura General de la Provincia[8] (interno) y a la Auditoria General de la Provincia [9](externo)[10], cuya creación se materializó con la sanción de la Ley N° 7.103[11] de Sistema, Función y Principios del Control No Jurisdiccional de la Gestión de la Hacienda Pública.

A través del presente trabajo, analizaremos la función de asesoramiento de los órganos de control de la Provincia de Salta, para luego profundizar en el tratamiento normativo de las relaciones de colaboración público privada[12], teniendo especialmente en cuenta la normativa provincial en la materia, para finalizar considerando cuales son las posibilidades de asesoramiento que posee la A.G.P.S. frente a la falta de regulación legal de esta cuestión.

[8] En adelante Si.Ge.P.
[9] En adelante A.G.P.S.
[10] Art. 169 de la Constitución de la Provincia de Salta.
[11] Ley 7.103 publicada en el Boletín Oficial de Salta el 23/10/2010 de Sistemas, Función y Principios del Control No Jurisdiccional de la Gestión de la Hacienda Pública.
[12] En adelante CPP.

Funciones de los Órganos de Control Externo

La función fiscalizadora se constituye en la esencia del nacimiento de las entidades de control, y en tal sentido, se pronuncia la Declaración de Lima[13], en cuyo artículo 1 señala que:

"La institución del control es inmanente[14] *a la economía financiera pública…"*

Seguidamente, dicho documento se refiere a la función jurisdiccional, cuando sostiene que el control debe permitir que *"...puedan adoptarse las medidas coercitivas convenientes en cada caso, determinarse las responsabilidades 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".*

El artículo 2.3 de la mencionada Declaración de Lima previene que *"El control posterior ejercido por una Entidad Fiscalizadora Superior* [15] *reclama la responsabilidad del órgano culpable", para añadir a continuación que "...puede llevar a la indemnización del perjuicio producido y es apropiado para impedir, en el futuro, la repetición de infracciones."*

Esta filosofía de la exigencia de responsabilidades contables, corresponde al ámbito propio de la función jurisdiccional.

No obstante lo señalado, la Auditoría General de la Provincia de Salta, carece de competencias jurisdiccionales, al igual que los restantes Órganos de Control Externo que siguen la configuración del modelo anglosajón.[16]

Además, dentro de las competencias que pueden atribuirse a los Órganos de Control Externo, destaca la de proponer las medidas a adoptar, en su caso, para la mejora de la gestión económico – financiera del sector público, denominada función asesora.

Como sostiene Pascual García[17], la función fiscalizadora busca garantizar una gestión regular de las finanzas públicas y supone la fijación de unos hechos, mediante un proceso inquisitivo, y una valoración de los mismos desde una perspectiva de legalidad, eficiencia y economía. Se diferencia de la función asesora, ya que no busca ilustrar al órgano decisorio sobre cuestiones o aspectos jurídicos o de gestión y también de una sentencia, en cuanto no decide sobre el derecho aplicable a una cuestión comprometida.

---

[13] ISSAI 1. (1997) Las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) son emitidas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadores Superiores (INTOSAI), ambas por sus siglas en inglés. Se trata de una organización no gubernamental con un estatus especial con el Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas, que agrupa a entidades fiscalizadora superiores de todo el mundo, con subgrupos de carácter regional, como la EUROSAI (Europa), la OLACEFS (Latinoamérica y el Caribe), que se preocupa de emitir normas, organizar congresos y de promover estudios en el ámbito de la fiscalización.

[14] Inmanente. (Del lat. immănens, -entis, part. act. de immanēre, permanecer en). 1. adj. Fil. Que es inherente a algún ser o va unido de un modo inseparable a su esencia, aunque racionalmente pueda distinguirse de ella. Real Academia Española © Todos los derechos reservados

[15] Las Entidades Fiscalizadoras Superiores (en adelante E.F.S.) son órganos públicos encargados de fiscalizar la regularidad de las cuentas y gestión financiera públicas. En ocasiones también se les asignan funciones jurisdiccionales, para juzgar y hacer efectiva la denominada responsabilidad contable.
Son entidades fiscalizadoras superiores típicas: los Tribunales de Cuentas del ámbito europeo continental, y las Contralorías Generales de la República de Latinoamérica. En el área anglosajona se puede mencionar a la National Audit Office del Reino Unido y la Government Accountability Office de Estados Unidos.

[16] Para analizar las competencias de los Órganos de Control Externo, parece oportuno indicar, a priori, que existen tantos tipos de órganos de control como países; no obstante, a efectos de análisis suelen establecerse dos grupos: el latino y el anglosajón. El modelo latino, o francés, prevé que el órgano de control ostente dos tipos de competencias, la fiscalizadora y la jurisdiccional, con jurisdicción propia. Por el contrario, el modelo anglosajón únicamente otorga al órgano de control, con especialización técnica y dependiente del Parlamento, competencias fiscalizadoras del gasto público.

[17] García, P. (2009). Régimen Jurídico del Gasto Público. Estudios jurídicos, 9, Numero 9. BOE – Boletín Oficial del Estado. Madrid, España.

1) La Función Asesora en particular.

Entre las facultades que competen a las entidades fiscalizadoras mencionadas en la Declaración de Lima, nos encontramos en el capítulo IV con la referida en el Artículo 12*: Actividad pericial y otras formas de cooperación*

"1. *Las Entidades Fiscalizadoras Superiores pueden, en asuntos importantes, poner a disposición del Parlamento y de la Administración sus conocimientos técnicos en forma de dictámenes, incluso su opinión sobre proyectos de ley y otras disposiciones sobre cuestiones financieras."*

Vemos cómo, desde hace unos años, se plantea a nivel mundial la conveniencia de que los Organismos de Control del Sector Público desempeñen también la función de asesoramiento, además de la ya clásica función de fiscalización.

Es de suma importancia, la completa incorporación de esta función en los Organismos de Control, debido, por un lado, a la moderna operatoria estatal, que plantea cambios originados desde el mercado privado y por otro, atendiendo la actual complejidad de las necesidades sociales; que termina traduciéndose en excepciones al principio de legalidad18, argumentando necesidad de eficacia y eficiencia19, particularmente en materia de contrataciones. Tanto la eficiencia como la eficacia, son principios con respaldo constitucional y no están contrapuestos a la legalidad. Es por eso que las Directrices de Auditoria de Desempeño[20] mencionan específicamente:

Cumplimiento de leyes y reglamentaciones

"En las auditorías del rendimiento[21] los auditores deben estar alertas ante situaciones o transacciones que pueden ser indicativas de actos ilegales o de abusos."

Por otra parte, el ritmo de cambio de la legislación es notablemente menor, lo que plantea en los funcionarios la necesidad de adecuar la gestión a las normas vigentes, en el mejor de los casos, y en otros, realizarlos fuera de los procedimientos establecidos por la norma existente, que no recepta adecuada y suficientemente el empleo de ciertas figuras como lo es la C.P.P. y la adopción de medidas necesarias para un uso eficiente de los recursos públicos que se canalizan por esta vía.

2.1 Naturaleza de la Función Asesora

La función asesora es también llamada función consultiva, por lo que en este trabajo utilizaremos ambos términos indistintamente. Ésta, es una de las más tradicionales y clásicas de las funciones administrativas.

No toda la actividad administrativa es de igual naturaleza, ni se expresa o traduce de la misma forma. Dentro de las clasificaciones defendidas por la doctrina, la más aceptada es la que distingue nítidamente entre Administración activa, consultiva y de control.[22]

---

[18] Merkl, R. (1935). "Teoría General del Derecho Administrativo", (Trad. Revista de Derecho Privado): "El hombre puede jurídicamente hacer todo lo que no le sea prohibido expresamente por el derecho; el órgano, en fin de cuentas, el Estado, puede hacer solamente aquello que el derecho le permite, esto es, lo que cae dentro de su competencia."

[19] Articulo 61 Constitución de la Provincia de Salta: PRINCIPIOS GENERALES. La administración pública, sus funcionarios y agentes sirven exclusivamente a los intereses del Pueblo. Actúa de acuerdo a los principios de eficacia, jerarquía, desconcentración, coordinación, imparcialidad, sujeción al orden jurídico y publicidad de normas y actos.

[20] ISSAI 3000 – 3100: Directrices de Auditoria de Rendimiento. (2400). INTOSAI.

[21] Las Normas de Auditoría de la INTOSAI (NA 1.0.38 y 1.0.40) afirman lo siguiente: "El ámbito de actuación de la fiscalización pública abarca las auditorías de regularidad y las operacionales o de gestión", y "La auditoría o fiscalización operacional o de gestión de rendimiento significa auditoría de economía, de eficiencia y de eficacia". Estas últimas también son denominadas auditorías de rendimiento.

La función consultiva es la actividad que realizan ciertos órganos competentes que por medio de dictámenes, informes, opiniones y pareceres técnico-jurídicos, asesoran a los órganos que ejercen la función administrativa activa o decisoria, facilitándoles elementos de juicio para la preparación y formación de la voluntad administrativa.

Esto no implica que la función administrativa activa sea la que ejercen los órganos activos y función administrativa consultiva la que ejercen los órganos consultivos ya que los órganos activos no sólo deciden, sino que también controlan; los órganos de control no sólo controlan, sino que también deciden; y los órganos de consulta no sólo dictaminan, sino que también deciden.

En la actualidad la función consultiva se ha "especializado" y se ha expandido para dar respuesta a nuevas necesidades. Así, y a modo de ejemplo, cabe señalar:

a) Existen órganos que tratan de dotar las decisiones administrativas de cobertura administrativa, como las Secretarías Técnicas.
b) Otros creados para acercar al gobernante con la realidad política. Este es el caso de los Gabinetes.
c) Órganos que dictaminan preventivamente sobre asuntos taxativamente legislados y asesoran al Gobernador y sus Ministros, de acuerdo a la reglamentación, en todo asunto jurídico que le sea consultado o sometido a su examen, como la Fiscalía de Estado.23
d) Otros, como los Órganos de Control, han potenciado sus competencias consultivas, en función de sus conocimientos especializados sobre la hacienda pública.

Centrándonos en la función consultiva que pueden ejercer los Órganos de Control, resulta relevante la distinción que hace el trabajo editado por Organización Europea de las Instituciones Regionales de Control Externo del Sector Público (EURORAI) entre asesoramiento dependiente e independiente[24] y que utilizaremos mas adelante, para clasificar la función consultiva en el Sistema de control no Jurisdiccional de la Hacienda Pública de la Provincia de Salta.

Distingue al *asesoramiento dependiente*, por estar vinculado a actuaciones fiscalizadoras concretas, entendiendo por ello no solo propuestas y recomendaciones en el marco de las conclusiones de la auditoría, sino que señala también la importancia de que se produzca durante la auditoría un intercambio informal de ideas y opiniones respecto a los actuales problemas de la Administración, inspirado en un espíritu de colaboración.

Por otro lado, clasifica al *asesoramiento independiente* de los parlamentos, los gobiernos y los ministros, como aquel que no está relacionado con procesos concretos de control, pero que debe estar legitimado por experiencias fiscalizadoras. Se ocupa de cuestiones de organización o de procedimientos, entre los que se encuentran la aplicación de modernas técnicas de la información y de la comunicación, programados por el Gobierno o los ministerios o bien por las instituciones subordinadas, y sobre los que se solicita del Órgano de Control su opinión experta y, en su caso, propuestas de optimización.

Como se dijo, la función consultiva en los Órganos de Control es menos frecuente, pero comprende tareas importantísimas como la investigación, la puesta a prueba y la evaluación de

---

[22] En tal sentido Marienhoff, M. (1995)."Tratado de Derecho Administrativo", Tomo I, Abeledo Perrot. Buenos Aires, Argentina. José Antonio García-Trevijano Fos (1977) "Dictámenes vinculantes del Consejo de Estado y recurso contencioso administrativo". Separata del libro Homenaje a Royo-Villanova. Madrid,

[23] Art. 149 CPS y Ley Nº 6.831, "Orgánica de la Fiscalía de Estado" del 20/03/1996, publicada en el Boletín Oficial Nº 14.890, del 8 de abril de 1996.

[24] Las Instituciones Regionales de Control Externo del Sector Público en Europa. Recuperado de http://www.eurorai.org/books/El%20Control%20Externo%20del%20Sector%20Publico%20Regional2.pdf

oportunidades para implementar tanto la eficiencia como la eficacia de la gestión y la administración pública.

2.2 La función asesora y la independencia de los Órganos de Control

En el XVII° Congreso INCOSAI realizado en el año 2001 en Corea, se puso de manifiesto el valor fundamental de mantener la independencia y utilizar la función de auditoría independiente, como base para aportar mejoras a la gestión y a las administraciones gubernamentales.

Esto implica reconocer la complejidad de la función de consejero, que debe ejercitarse sin implicarse directamente en el proceso de toma de decisiones.

2.3 La función asesora de los Órganos de Control de la Provincia de Salta.

Tal como se había anticipado, utilizaremos la clasificación efectuada en el trabajo: "Las Instituciones Regionales de Control Externo del Sector Público en Europa", sin que la misma resulte excluyente de cualquier otra que pueda realizarse, con la finalidad de ordenar las atribuciones consultivas conferidas a los Órganos de Control de la Provincia de Salta.

2.3.1 Asesoramiento Dependiente

a) Por parte de la Si.Ge.P.

La Si.Ge.P opera respecto de los sistemas de control interno del Poder Ejecutivo mediante su actividad normativa, de supervisión y de asesoramiento. Seguidamente nos referiremos a esta última.

De acuerdo al art. 15 de la Ley Nº 7.103 actúa asesorando y evaluando las actividades y programas que se ejecuten en la Provincia con caudales públicos. A estos efectos, presentará las recomendaciones que considere pertinentes, las cuales no suspenden la ejecución de los actos administrativos.

La Si.Ge.P. no puede utilizar otros medios que la legislación no ha provisto (por ejemplo observaciones con efecto suspensivo, recomendaciones vinculantes, etc.).[25]

El art. 19 inc. 6 de la citada Ley, establece que, en ejercicio de sus competencias fiscalizadoras, formula directamente a los órganos comprendidos en el ámbito de su competencia, recomendaciones tendientes a asegurar el adecuado cumplimiento normativo, la correcta aplicación de las directrices de Auditoría Interna y los criterios de economía, eficiencia y eficacia. En correspondencia, mediante la Resolución Nº 11/2001 – Normas de Auditoría Interna Gubernamental[26] - la Si.Ge.P. definió en el punto 4.5.9 como un elemento del Informe de Auditoría las recomendaciones: *"constituyendo las mismas consideraciones en función de las observaciones que, a juicio del auditor referencian circunstancias, hechos, elementos, procedimientos, etc., sobre las que el destinatario del informe deberá prevenir, efectuar correcciones, modificaciones, supresiones u otras estrategias de carácter correctivo, ajustado al orden legal imperante*."

b) Por parte de la A.G.P.S.

[25] En este sentido, nos remitimos a la jurisprudencia administrativa sentada por el Memo Nº 6.559/00 de la Gerencia de Asuntos Legales de la Sindicatura General de la Nación.

[26] Las Normas de Auditoría Interna Gubernamental se fundamentan en la Ley Nº 7.103 de Sistemas de Control de la Provincia de Salta, siendo la Si.Ge.P. el órgano rector del Sistema de Control Interno, y en ejercicio de sus funciones normativas que le competen, son dictadas con el fin que constituyan un medio técnico para fortalecer y uniformar el ejercicio profesional del auditor gubernamental y permitan la evaluación del desarrollo y resultados de su trabajo, promoviendo el cumplimiento de los principios de eficacia, eficiencia y economía.

La Constitución de la Provincia de Salta, establece expresamente que el control que efectúa el Poder Legislativo de aprobación, observación o desaprobación sobre la Cuenta General del Ejercicio que remita el Poder Ejecutivo, contará con el asesoramiento de la Auditoría General de la Provincia. (Art. 127 y 169 de la Constitución de la Provincia de Salta). Por lo tanto, y en dentro de la clasificación anteriormente citada, nos encontraríamos frente a una función de *asesoramiento dependiente* del parlamento.

La Ley Nº 7.103 en el art. 10 ha materializado el mandato constitucional, marcando el vínculo de asesoramiento técnico entre la Legislatura y la Auditoría General de la Provincia en las siguientes oportunidades:

a) El consejo sobre la aprobación, observación o desaprobación sobre la Cuenta General del Ejercicio, que anualmente presenta el Poder Ejecutivo Provincial y Municipal. En este último caso, el asesoramiento estará dirigido a los Concejos Deliberantes.

b) Las recomendaciones para la mejora de la Hacienda Pública, que surgirán de un informe anual que elabore en base a sus dictámenes e informes especiales. Este asesoramiento está dirigido especialmente a la Comisión Bicameral Examinadora de las Cuentas de Inversión.

c) La atención a los requerimientos de informes especiales que le requiera la Comisión Bicameral Examinadora de las Cuentas de Inversión.

Sumado al asesoramiento que efectúa al Poder Legislativo, la A.G.P.S. ejerce la función consultiva respecto de los organismos que audita, por medio de las recomendaciones que efectúe en los informes de auditoría producto de su actividad fiscalizadora.

De acuerdo con esta competencia, las Normas Generales y Particulares de Auditoría Externa aprobadas por Resolución Nº 61/2001 de la A.G.P.S establecen que[27]:

"El informe de auditoría deberá contener recomendaciones apropiadas cada vez que su examen revele la factibilidad de una mejora en la entidad bajo estudio. Las recomendaciones son acciones específicas que van dirigidas a quién corresponda atenderlas…"

2.3.2 Asesoramiento Independiente

En el inciso B del Art. 19 de la Ley Nº 7.103, se le asigna a la Si.Ge.P. la función de atender los pedidos de asesoramiento que le formule el Poder Ejecutivo y los titulares de jurisdicciones y entidades en materia de control y auditoría. Por lo tanto, no está limitada a que el asesoramiento que proporcione se derive de procesos concretos de control, aunque debe estar basado en su experiencia fiscalizadora. Entraríamos en la dimensión del *asesoramiento independiente.*

El asesoramiento puede ser previo, concomitante o posterior a la emisión de la voluntad de los órganos o sujetos estatales o a la configuración de las actividades o conductas sometidas a consideración de la Sindicatura., toda vez que no se ha previsto en que etapa del procedimiento administrativo va a prestarse. En tal sentido, en los casos en que la remisión de las actuaciones para un asesoramiento tenga lugar en la etapa preparatoria de la emisión de la voluntad administrativa, la intervención de la Si.Ge.P se limitará a los aspectos sobre los cuales se ha requerido opinión y en particular aquellas que contribuyen a un adecuado sistema de control interno. Si el requerimiento de asesoramiento, se efectuara una vez concluido el procedimiento administrativo, la intervención de la Si.Ge.P. permitirá evaluar la obtención de los resultados frente a los objetivos fijados por la jurisdicción o entidad, la eficacia de la gestión y el pertinente control normativo.[28]

[27] Resolución Nº 61/2001 A.G.P.S. Punto A III c.1.4) – Recomendaciones.

[28] Basado en Si.Ge.N. (2003). Ley 24.156 -Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional -Título VI- "Del Sistema de Control Interno" Texto Institucional Anotado, Comentado y Concordado. Presidencia de la República. Buenos Aires, Argentina.

Adviértase, que la A.G.P.S. no está facultada para efectuar asesoramiento independiente, sino que solamente ejercita su función asesora en base a resultados concretos de fiscalizaciones que haya efectuado.

2.4 Instrumentos para el ejercicio de la función de asesoramiento

Existen distintos instrumentos para el ejercicio de las funciones asesoras, de acuerdo a las atribuciones que en la materia tengan los Órganos de Control.

Seguidamente analizaremos algunos de ellos que resultan interesantes a los fines comparativos, respecto de los asignados a los Órganos de Control de la Provincia de Salta.

2.4.1 Dictámenes

La Ley de Contabilidad y Administración Financiera de Uruguay[29] en su artículo 112º, sostiene que: "*El Tribunal de Cuentas evacuará las consultas que le formulen por escrito los organismos públicos, cuyo efecto será vinculante en el caso concreto y publicará periódicamente las consultas de interés general, así como otros dictámenes, ordenanzas y normas vigentes."*

Estamos frente a un tipo de asesoramiento independiente de las actuaciones de fiscalización, que se instrumentará mediante dictámenes, los cuales tendrán un matiz particular: el carácter de vinculantes.

Los dictámenes se refieren a cuestiones técnicas, elaborados por órganos especialistas en la materia tiene como fin evitar o minimizar la ocurrencia de irregularidades, procurando incrementar la eficiencia y eficacia del organismo o procedimiento, objeto de la consulta. Al ser vinculantes obligan a la administración que consulta y no se podrán dictar disposiciones contrarias a los mismos.

En el ordenamiento legal de la Provincia de Salta, los dictámenes que emitan los Órganos de Control, tanto interno como externo, no son vinculantes. Esto, debido a que sus actuaciones en modo alguno pueden obstar a la prosecución de la actividad administrativa.

2.4.2 Recomendaciones

El Manual de Procedimientos del Sistema de Seguimiento de Recomendaciones de Auditoria (SI.SE.R.A) elaborado por el Tribunal Superior de Cuentas de Honduras, define a las recomendaciones como "*aquellas acciones correctivas y / o preventivas propuestas por el Tribunal o la Unidad de Auditoría Interna de cada entidad sujeta al ámbito de competencia del Tribunal Superior de Cuentas, siendo de obligatoria implementación una vez que son comunicadas a las autoridades competentes que tienen la responsabilidad de llevarlas a cabo, bajo la vigilancia del Tribunal."*

Tanto la Si.Ge.P. como la A.G.P.S., deben incluir en sus informes de auditoría recomendaciones para superar las deficiencias detectadas, pero no son de obligado cumplimiento[30].

2.4.3 Mociones

Entre las funciones establecidas por la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas de España, encontramos que en su artículo 28.6. establece: *"El Tribunal de Cuentas elevará, en todo caso, a las Cortes Generales y, en su caso, a las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas, cuantas Mociones o Notas considere convenientes, proponiendo las medidas a su juicio conducentes a la mejora de la gestión económico-financiera del Sector Público, a la vista de los Informes o Memorias, ordinarias y extraordinarias, a que se refieren los párrafos anteriores y del resultado de la censura de cuentas o procedimientos de fiscalización de que hubiese conocido*".

[29] Ley No. 15.903 de 10/11/1987, con el agregado del Artículo 659 (ARTICULO II) de la Ley No. 16.170 de 28/12/1990

[30] Memo Nº 6559/00 de la Gerencia de Asuntos Legales. Sindicatura General de la Nación.

La Moción constituye el instrumento técnico jurídico adecuado y expresamente contemplado de forma tasada por la legislación reguladora del Tribunal de Cuentas (junto a los Informes, Memorias y Notas), para poner de manifiesto ante las Cortes Generales los resultados de los procedimientos de fiscalización y proponer las medidas conducentes a la mejora de la gestión económico – financiera del sector público, incluyendo las medidas legislativas oportunas.

El Tribunal de Cuentas de España no tiene iniciativa legislativa, al igual que los Órganos de Control de la Provincia de Salta, pero puede elevar a las Cortes Generales Mociones para la mejora del sector público, que pueden ser utilizadas como punto de partida para el ejercicio de iniciativa legislativa por quienes la tienen atribuida por Constitución.

En este sentido, la A.G.P.S tampoco cuenta con iniciativa legislativa, pero al igual que su par español, puede recomendar a la Legislatura, medidas que redunden en mejoras para la Hacienda Pública y que pueden consistir en sanciones o modificaciones legislativas. Quedará entonces a consideración de quienes si pueden modificar o sancionar leyes.

En este marco, resulta muy interesante destacar la atribución que la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas de da Provincia del Chaco - N° 4.159 – confiere al órgano de control externo:

Art. 6: Para el ejercicio de su jurisdicción y competencia, el Tribunal de Cuentas tendrá las siguientes atribuciones y potestades:

6- De Asesoramiento:

a) Proponer al poder legislativo, concejos municipales y demás autoridades competentes proyectos de normas legales y reglamentarias que estime convenientes para el mejor control de la hacienda pública en general y de la percepción e inversión de los recursos del estado, en particular.

3 La colaboración público privada

Nos proponemos ahora analizar la novedosa figura de la CPP, que ha crecido en su utilización por parte de los gestores públicos de la Provincia de Salta, para poder reflexionar sobre cual es papel que debe asumir la A.G.P.S. frente a esta forma de cooperación entre las autoridades públicas y el mundo empresarial.

El convenio de colaboración es una **figura de escasa regulación legal en nuestro ordenamiento jurídico y** que, en opinión de Órganos de Control Externo, "genera prácticas que se soslayan la aplicación de la legislación contractual en cuestiones en las sería procedente, discurriendo la gestión de los fondos públicos por cauces jurídicamente inseguros"[31].

Además, las actuaciones fiscalizadoras llevadas a cabo en los últimos años en la A.G.P.S no hacen sino constatar la utilización creciente como recurso del convenio entre Administraciones o entidades públicas con administrados, por lo que cabe plantearse cuál es el papel que debe asumir, como Órgano Rector del Control Externo, la A.G.P.S. ante esta figura.

3.1 Marco Legal

La ausencia de un concepto legal, jurisprudencial o doctrinal ampliamente aceptado, dificulta la delimitación el marco jurídico de los convenios de colaboración público privada, unido al frecuente empleo del término "convenio" para referirse a realidades jurídicas muy diversas o la utilización de vocablos distintos con igual o parecida significación. Esto, constituye una importante limitación a la tarea de control que efectúa la A.G.P.S, que debe valorar los hechos desde una perspectiva de legalidad.

[31] Moción Nº 878 del Tribunal de Cuentas de España.

Tanto a nivel nacional como provincial, no existe un marco regulatorio para la colaboración público privada que lo distinga como una figura distinta e independiente de los demás tipos de contratos previstos.

Esta práctica legislativa ha dado lugar a vacíos legales y posibles abusos, ya que se recurre a estas figuras no reguladas para evitar la aplicación de la regulación legal existente. Es decir, se hacen pasar por relaciones de colaboración público privadas (que no se encuentran normadas) determinadas operaciones que encuadran en figuras debidamente tipificadas y reguladas. Es lo que la doctrina comúnmente denomina "huída del derecho administrativo", para describir actualmente las consecuencias que acarrea la creación de distintas fórmulas organizativas en el ámbito del sector público que, pese a perseguir fines de interés general, tienen personalidad privada o se rigen en mayor o menor medida por el derecho privado. La expresión tradicional hoy resulta insuficiente; por ello sería más exacto hablar de "huída del Derecho Administrativo, del Presupuesto y de los controles financieros".[32]

3.2 Problemática de la Contratación Publico Privada en la Provincia de Salta

Las carencias legales anteriormente mencionadas, en el caso de la Provincia de Salta plantean un problema adicional, que es de extrema gravedad.

La Ley de Sistema de Contrataciones de la Provincia, establece la aplicación obligatoria de la misma, a las contrataciones de suministros, servicios, obras concesiones de obra, concesiones de servicios, locaciones y ventas de bienes que se efectúen por todo el sector público provincial y municipal.[33]

Luego, el decreto reglamentario de la norma[34] expresa que quedan fuera del ámbito de la Ley de Sistema de Contrataciones de la Provincia "*los convenios de colaboración que, en virtud de autorización del Gobierno Provincial, celebre la administración con particulares y que tengan por objeto fomentar la realización de actividades privadas de interés público*". La norma establece dos requisitos para que sea procedente la excepción prevista:

- Que el convenio cuente con la autorización del Gobierno Provincial.
- Que el objeto del mismo sea fomentar las actividades privadas de interés público. Es decir, en este tipo de contratos no se trataría del desarrollo de actividades propiamente estatales ejecutadas por el sector privado. Por el contrario, el particular desarrolla actividades típicamente privadas, en cuyo desarrollo se encuentra interesado el sector público.

Sin embargo, no establece cuales son las notas distintivas del contrato (regulado por la Ley de Sistema de Contrataciones) y el convenio de colaboración publico privada (excluido de la Ley de Sistema de Contrataciones por su Decreto Reglamentario), lo que deja abierto el interrogante de hasta qué punto resulta legalmente admisible que un Decreto Reglamentario avance sobre cuestiones no previstas por la ley, lo que lo tornaría inconstitucional[35], mas aun teniendo en cuenta que la propia Ley de Sistema de Contrataciones de la Provincia dedica un artículo a excluir de su régimen a ciertas contrataciones especiales.[36]

---

[32] García, C. (2012). Taller sobre Contratación Pública. CEDDET. Madrid, España.
[33] Ley Nº 6.838 del 21/03/96, Art. 1º.- Objeto y ámbito de aplicación
[34] Decreto Provincial Nº 1.448/1996. Art. 1 inc. d).

[35] Constitución de la Provincia de Salta. Artículo 144: ATRIBUCIONES Y DEBERES**.** El Gobernador, o su reemplazante legal, tiene las siguientes atribuciones y deberes: …Ejerce la potestad reglamentaria. En la reglamentación de las leyes no puede alterar su espíritu.

[36] Ley Nº 6.838. Art. 97.- Contrataciones especiales.

La parte final del artículo reglamentario comentado, parece ampliar aún más la excepción prevista en el inciso c) de dicha norma, ya que expresamente dice: *"Los contratos y negocias jurídicos antes mencionados."* De acuerdo a la letra de la norma, la excepción se extendería a figuras jurídicas que a las que no se pueden tipificar como contratos.

El negocio jurídico se entiende como la declaración o declaraciones de voluntad privadas encaminadas a conseguir un fin práctico jurídico a las que el ordenamiento jurídico reconoce valor para que bien por si sola o bien en unión de otros requisitos se produzcan determinadas consecuencias jurídicas. Los negocios jurídicos se clasifican, teniendo en cuenta el número de partes que intervienen en el negocio, en unilaterales que son aquellos en la que la declaración de voluntad o comportamiento da vida. Vg. el testamento o la renuncia a un derecho, o el otorgamiento de un subsidio, en el caso de la administración pública; o en bilaterales, que son aquellos negocios jurídicos en que el nacimiento procede de la declaración de voluntad converge de dos partes; plurilaterales aquellos negocios jurídicos en las declaraciones de voluntad convergen de más de dos partes. Por lo tanto, la noción de negocio jurídico es más amplia que la de contrato, ya que un contrato es siempre un negocio jurídico, pero un negocio jurídico no necesariamente es un contrato.

Ahora bien, ante la falta de definición jurídica e independientemente de la posible inconstitucionalidad del decreto reglamentario, la actual configuración normativa provincial deja abierta una la vía de encape al sometimiento de la regulación contractual pública.

3.3 La eficiencia como criterio previsto constitucionalmente.

La Administración Pública debe ser gestionada de manera que pueda utilizar los recursos públicos de la mejor forma posible. Este principio se corresponde con el artículo 61[37] de la Constitución de la Provincia de Salta. La propia Constitución de la Provincia de Salta requiere que la A.G.P.S aplique en su actividad fiscalizadora, además del criterio de legalidad, los de economía, eficiencia y eficacia.

De acuerdo a esto, el gestor público tiene la obligación de seleccionar la alternativa más eficiente para llevar adelante sus acciones y la AGPS de controlarlo.

La figura de Colaboración Público Privada pone sus bases sobre una supuesta superioridad técnica de los socios privados, lo que implicaría una presunción de eficiencia del sector privado, lo cual resulta, prima facie, inadmisible.

Debe analizarse caso por caso, en la medida en que hay que comprobar que por el costo que implica, siempre más oneroso que los mecanismos tradicionales, la Administración no está capacitada para afrontarlo en mejores condiciones. Debe tenerse en cuenta la siguiente ecuación de cálculo:[38]

Costo de la prestación de los servicios bajo el sistema público, donde el activo es propiedad de la Administración o el servicio es de su responsabilidad,

---

Se consideran contrataciones especiales y, por lo tanto, fuera del régimen de la presente ley.

a) Los contratos de bienes, servicios y obras, cuando se realicen en el marco de préstamos o acuerdos con gobiernos extranjeros u organizaciones internacionales.

b) Las operaciones de venta que las entidades comprendidas en el artículo 1º, deban realizar en cumplimiento y sus estatutos orgánicos u objeto específico.

c) Las compras que se realicen por el régimen de caja chica o regímenes equivalente

[37] Constitución Provincial, Artículo 61: PRINCIPIOS GENERALES: La administración pública, sus funcionarios y agentes sirven exclusivamente a los intereses del Pueblo. Actúa de acuerdo a los principios de eficacia, jerarquía, desconcentración, coordinación, imparcialidad, sujeción al orden jurídico y publicidad de normas y actos….

[38] Adaptación propia en base a García, C. (2012). Taller sobre Contratación Pública. CEDDET. Madrid, España.

+ Cuantía de las ventajas o desventajas de un servicio o infraestructura por el hecho de ser público,
+ Valoración de los riesgos, distinguiéndose entre los que son susceptibles de ser transferidos al sector privado y aquellos otros que son mantenidos bajo gestión pública.

3.4 Caracterización de la CPP

Debido a la limitación de la normativa provincial - que no desarrolla un concepto de CPP - los auditores están obligados a formarse un criterio, encontrando rasgos distintivos entre ésta y el contrato. Es por ello, que seguidamente consideraremos algunas definiciones del término, que arrojan algo de luz en torno a su verdadera naturaleza. Las más importantes a nuestro criterio, son reproducidas a continuación:

"La definición de PPP[39] *puede involucrar una gran variedad de transacciones donde el sector privado construye y/o gestiona un servicio tradicionalmente de responsabilidad del sector público y los riesgos son compartidos entre ambos sectores. Cada país que desarrolla proyectos de PPPs utiliza modelos diferentes de contratos, adaptándolas a sus realidades específicas".*40

*"Public Private Partnerships (PPPs) son un medio de utilización de financiación y técnicas privadas para la ejecución de proyectos tradicionalmente realizados por el sector público. Estos incluyen proyectos intensivos en el uso de capital tales como colegios, hospitales, carreteras y equipamientos de agua. En lugar de que sea una entidad pública quien desarrolle activos fijos y posteriormente detente su propiedad, los gestione y regule, las PPPs generalmente implican que el sector privado sea su responsable y los gestione y la Administración Pública 'adquiera' el servicio al contratista durante un período de tiempo determinado".*41

"La expresión "colaboración público-privada" (CPP) carece de definición en el ámbito comunitario. En general, se refiere a las diferentes formas de cooperación entre las autoridades públicas y el mundo empresarial, cuyo objetivo es garantizar la financiación, construcción, renovación, gestión o el mantenimiento de una infraestructura o la prestación de un servicio.

Las operaciones de CPP suelen caracterizarse por los siguientes elementos:

- *La duración relativamente larga de la relación, que implica la cooperación entre el socio público y el privado en diferentes aspectos del proyecto que se va a realizar.*
- *El modo de financiación del proyecto, en parte garantizado por el sector privado, en ocasiones a través de una compleja organización entre diversos participantes. No obstante, la financiación privada puede completarse con financiación pública, que puede llegar a ser muy elevada.*
- *El importante papel del operador económico, que participa en diferentes etapas del proyecto (diseño, realización, ejecución y financiación). El socio público se concentra esencialmente en definir los objetivos que han de alcanzarse en materia de interés público, calidad de los servicios propuestos y política de precios, al tiempo que garantiza el control del cumplimiento de dichos objetivos.*
- *El reparto de los riesgos entre el socio público y el privado, al que se le transfieren riesgos que habitualmente soporta el sector público. No obstante, las operaciones de CPP no implican necesariamente que el socio privado asuma todos los riesgos derivados*

[39] La Colaboración Público Privada proviene de la institución anglosajona denominada Public Private Partnership (o en el argot PPP).

[40] Grimsey, D., Lewis, M.K. (2005): *"Are Public Private Partnerships value for money? Evaluating alternative approaches and comparing academic and practitioner views", Accounting Forum (Elsevier), 29, pp. 345-378*

[41] The Scottish Parliament (2001): Public Private Partnerships and the Private Finance Initiative: A review of recent Literature (Research Note for the Finance Committee).

de la operación, ni siquiera la mayor parte de ellos. El reparto preciso de los riesgos se realiza caso por caso, en función de las capacidades respectivas de las partes en cuestión para evaluarlos, controlarlos y gestionarlos.[42]*"*

"La LCSP de España configura la CPP como un contrato administrativo típico43, de carácter residual, pudiendo sólo acudirse a ella cuando el resto de figuras contractuales típicas no se adecuen a las características de la prestación a contratar por el Sector Público. Cumple perfectamente con los cuatro elementos estructurales del mismo que ha fijado la Comisión Europea, comentados en el punto anterior."

3.5 Principales resultados de la actividad fiscalizadora de la AGPS en relación a los Convenios de Colaboración Público Privada.

Los principales hechos y situaciones significativas que se han puesto de manifiesto en ejercicio de la actividad fiscalizadora de la AGPS se exponen seguidamente, a fin de ofrecer una visión global de la casuística que se da en los CPP.

3.5.1 Legalidad Presupuestaria y Contable

a) Las erogaciones destinadas a financiar los convenios, se trataron indebidamente desde el punto de vista presupuestario, como Transferencias Corrientes – Empresas Privadas. El Decreto Nº 4689/97 –Manual de Clasificaciones Presupuestarias para el Sector Público Provincial- define a esta categoría como: *"Gastos que correspondan a transacciones que no suponen la contraprestación de bienes o servicios y cuyos importes no son reintegrables por los beneficiarios" (apartado 5 del Capítulo 5 de la Descripción de las Cuentas).*

El convenio se caracteriza por la existencia de un acuerdo de voluntades, productor de efectos jurídicos entre los sujetos que convienen, efectos que, por lo tanto, no proceden de uno solo de ellos sino de todos. Si bien este, se encuadra dentro de la actividad de fomento o promoción del Estado, el mismo difiere de un subsidio o una subvención. Estas últimas figuras se caracterizan por la entrega de fondos públicos sin contraprestación: es un acto administrativo que, por ser una liberalidad participa de las condiciones esenciales de una donación con cargo.

Esta operatoria genera inseguridad en el plano presupuestario, ya que es determinante que el gasto tenga naturaleza de gasto real (por el cual el Estado recibe una contraprestación) o de transferencia (no conlleva ninguna contraprestación).

b) Se extendieron los plazos de vigencia en un CPP, trascendiendo de esta manera el ejercicio presupuestario, sin que se haya dado aviso acerca de la afectación de créditos presupuestarios para ejercicios futuros y de los compromisos financieros asumidos por la Provincia, incumpliéndose por lo tanto, el principio de anualidad presupuestaria.

c) La incorrecta planificación de las actuaciones, desembocan en un proceso permanente de reajustes de las anualidades inicialmente previstas. En algunos casos, se contraen compromisos sin que exista crédito presupuestario.

3.5.2 Marco jurídico y sus insuficiencias

[42] Comisión Europea. (2004)."Libro Verde sobre la colaboración público-privada y el Derecho comunitario en materia de contratación pública y concesiones", Bruselas, Bélgica.

[43] Según el apartado 1 del art. 19 LCSP: "Tendrán carácter administrativo los contratos siguientes, siempre que se celebren por una Administración Pública: a) Los contratos de obra, concesión de obra pública, gestión de servicios públicos, suministro, y servicios, así como los contratos de colaboración entre el sector público y el sector privado. No obstante, los contratos de servicios comprendidos en la categoría 6 del Anexo II y los que tengan por objeto la creación e interpretación artística y literaria y los de espectáculos comprendidos en la categoría 26 del mismo Anexo no tendrán carácter administrativo".

a) No se evidenciaron en las operaciones auditadas, una determinación y objetivación de los criterios que fueron tenidos en cuenta para la financiación estatal de actuaciones que no son de su competencia exclusiva.[44]

b) Se observó ausencia de motivación que justifique los convenios celebrados. En la administración pública, resulta de aplicación lo dispuesto por el Art. 108 de la Ley de Procedimientos Administrativos de la Provincia de Salta[45] la cual establece que: *"Los actos administrativos dictados en el procedimiento para la formación de los contratos en la función administrativa y en la ejecución de éstos, están sujetos en las disposiciones de esta ley".* Por su parte, el Art. 42 del mencionado ordenamiento, expresamente dispone que: "*Serán motivados, con explicación de las razones de hecho y derecho que los fundamenten, los actos que: a) decidan sobre derechos subjetivos, concursos, licitaciones y contrataciones directas".*

Tal como surge del texto expreso de la norma, todos los supuestos de contrataciones previstos en la Ley de Sistema de Contrataciones, deben contar con suficiente motivación expresada en el acto administrativo que los aprueba. Con más razón aún, deben encontrarse debidamente motivados aquellos supuestos que implican una excepción a la regla, como lo son los CPP ya que, justamente esa fundamentación es la que permitirá evaluar si procede o no la excepción y el trato privilegiado inherente a la naturaleza del convenio, que lesiona el principio de igualdad ante la ley.

3.5.3 Necesidad de correcta cuantificación de la aportación de la Provincia de Salta

No constan en los expedientes de gasto, las especificaciones del cálculo de la cantidad a aportar por la Administración. Esta cuestión es sumamente importante, al no existir una pluralidad de ofertas que permitan la depuración del precio, o en su caso, del costo de la actividad.

3.5.4 Sobre la liquidación y la justificación del gasto

Se justifican las aportaciones mediante la presentación, por parte de la empresa, de una factura con el importe de la erogación estatal. Esta forma de justificar, cuando no se parte de una estimación rigurosa del costo de la actividad, no ofrece garantías de un correcto empleo de fondos.

4 Conclusiones y Recomendaciones

En consideración a lo hasta aquí expuesto, la A.G.P.S. tiene un rol de vital importancia en el mejoramiento de la utilización de la figura del CPP, a fin de evitar lo que referimos como "huída del Derecho Administrativo, del Presupuesto y de los controles financieros".

Si bien, como ya lo dijimos, no cuenta con iniciativa legislativa, le cabe en su carácter de asesor técnico de la Legislatura recomendar sanciones específicas o modificaciones a la Ley de Sistema de Contrataciones existente, que contemplen respecto de los Convenios de Colaboración Público Privada - a nuestro entender y basándonos en la Moción que sobre este aspecto realizó el Tribunal de Cuentas de España a las Cortes Generales - lo siguiente:

1) Que se defina legalmente el concepto de CPP, incluyendo las características y elementos estructurales que lo configuran, como así también, las distintas clases que comprende: Convenios de colaboración celebrados con personas sujetas al derecho privado y convenios celebrados entre administraciones o entidades públicas.

2) Que se sistematice el marco legal aplicable a los CPP.

[44] La CPP contribuye también al debate sobre los servicios de interés general: su desarrollo se inscribe en la evolución del papel del Estado en la esfera económica, un Estado que ha pasado de desempeñar el papel de operador directo al de organizador, regulador y fiscalizador.

[45] (Ley Nº 5348/78 t.o.)

3) Que se garanticen los principios de igualdad ante la ley (Art. 16 CN y 13 de la C.P), publicidad, concurrencia, igualdad y transparencia (Art. 7 Ley de Sistema de Contrataciones).

4) Que se describan con precisión, en los convenios que vayan a celebrarse, el objeto, las actividades a realizar por cada parte y titularidad de los resultados.

5) Que en los convenios en que la Administración haya de realizar aportaciones financieras, se fije con rigor su importe que, en ningún caso, debe sobrepasar el costo de la actividad a financiar ni su valor de mercado, exigiendo, si no fuera posible una cuantificación exacta en el momento de la suscripción, que se justifique por la parte gestora el gasto realizado con los fondos recibidos.

6) Que se justifique la ejecución del convenio mediante la comprobación material de las inversiones realizadas, tanto por el órgano gestor como por la USI. Con respecto a la justificación en su vertiente financiera, deberá comprender la acreditación de los gastos reales en los que hubiera incurrido la parte responsable de la gestión, que en ningún caso debe rebasar su valor de mercado.

7) Que se desarrolle un sistema registral que de cumplida información de los convenios que se celebren con todas las entidades públicas y con entidades sujetas al derecho privado.

TEMA

El control de ingresos públicos y la determinación de responsabilidades por falta de percepción y persecución del cobro.

Autores :
Cr. Juan Manuel Chamorro
Dra. Macarena Cornejo
Cra. Ana Clara Rebuffi

Auditoría General de la Provincia de Salta

RESUMEN

El interés y reconocimiento de la importancia de fiscalizar los ingresos públicos, fue puesto de manifiesto en la Declaración de Lima, de octubre de 1977, sobre criterios de las normas de auditoría, aprobada en el seno del IX INCOSAI.

La ley tributaria establece a quien y sobre que se pueden imponer tributos y en qué momento. En la Provincia de Salta, los emergentes de su potestad tributaria están enunciados en el Código Fiscal aprobado por Decreto Ley Nº 09/75 y modificatorias y Ley Impositiva N º 6.611. La mayor participación respecto de la recaudación total la tienen los impuestos sobre la Producción, Consumo y Transacciones en un 93,18% y más específicamente, el Impuesto a las Actividades Económicas, que es el equivalente al Impuesto a los Ingresos Brutos en otras jurisdicciones.

La rendición de cuentas es un deber que involucra a todos los funcionarios públicos. Fortalece la gestión pública y la legitimidad de las instituciones democráticas en todas sus dimensiones. Un sistema de rendición de cuentas sobre los ingresos tributarios que opere en forma eficiente genera "responsabilización" entre quienes tienen el encargo de gestionar lo público, promoviendo la ética en la función pública y combate la corrupción.

La forma de la Constitución Provincial en el año 1998, incorporó como órganos de control de la hacienda pública provincial a la Sindicatura General de la Provincia y a la Auditoria General de la Provincia, cuya creación se materializó con la sanción de la Ley N° 7.103.

Desde el punto de vista del control sobre los ingresos públicos, se pueden distinguir tres niveles de actuación: Control por los órganos encargados de la gestión administrativa, Control Interno y Control Externo.

El secreto fiscal además de su carácter legal, constituye un principio rector del accionar de la administración tributaria que debe ser observado estrictamente, pero que no debería ser utilizado como un argumento para no otorgar información que facilite la fiscalización de ingresos públicos.

La A.G.P.S, carece de competencias jurisdiccionales propias para exigir -por sí misma- la reparación del daño al fisco (que en este caso se determinaría teniendo en cuenta lo que se dejo de ingresar al erario público).

Respecto de los resultados de actuaciones de fiscalización, las acciones u omisiones de funcionarios que hayan causado daño al fisco, deberían ser denunciadas ante la Justicia ordinaria. En el caso de delitos penales, el titular de la acción es el Ministerio Público Fiscal, por lo que la A.G.P.S. se limita a denunciar ante éste la situación irregular.

Todos estos aspectos, deben constituir puntos de atención a tener en cuenta en los Programas de Auditoría de los Ingresos Públicos por los Órganos de Control Externo, así como el cumplimiento de las normas sobre prescripción de las obligaciones tributarias, la verificación de la emisión correcta de las notificaciones, cuidando que los plazos se encuentren en concordancia con la normativa.

Es necesario establecer y reforzar, los mecanismos de coordinación entre los Órganos de Control Interno y Externo que componen el Sistema de Control Gubernamental, para aprovechar las experiencias recogidas por cada uno de ellos en sus actuaciones.

INTRODUCCION

La percepción ingresos por parte del Estado constituye un elemento fundamental para la existencia del mismo, desde que le permite sufragar su funcionamiento, y lo que es más importante, dar cumplimiento a los fines encaminados a obtener el bien común de todo el conjunto de la sociedad. Es por ello que en todos los estados modernos existen sistemas encaminados a garantizar la percepción de los ingresos, los que abarcan desde el dictado de una normativa específica a la creación de organismos con atribuciones de competencias especiales en la materia. En este sentido, la percepción de los tributos constituye la parte más importante de los ingresos que forman la hacienda pública estatal.

Ahora bien, tratándose de una potestad propia del estado con incidencia directa en la hacienda pública, la recaudación, gestión y control de impuestos debe ser objeto de rendición de cuentas y responsabilización por los funcionados encargados de gestionarla y consecuentemente de control por parte de los organismos de control.

Teniendo en cuenta lo expuesto, resulta pertinente plantearse cual es sistema de control que rige en la Provincia de Salta en relación a los ingresos tributarios, luego de la reforma constitucional del año 1998, en donde se incorporaron como órganos de control de la hacienda pública provincial y municipal a la Sindicatura General de la Provincia [46](interno) y Auditoria General de la Provincia[47] (externo).

Un mención especial, merecen las limitaciones que pueden surgir en el control de ingresos públicos, especialmente en lo que se refiere a la conjugación entre la obligación de mantener el secreto fiscal por parte de la Administración Tributaria y el ejercicio del control por parte de los órganos competentes.

Finalmente se profundiza sobre la responsabilidad de los funcionarios públicos ante la falta de percepción y persecución del cobro de tributos, señalando las posibilidades de actuación que poseen los organismos fiscalizadores frente a la detección de estas conductas, con especial referencia las facultades de la A.G.P.S.

Por último, y a fin de trascender el mero análisis teórico de la materia, se exponen unas reflexiones a modo de conclusiones y recomendaciones, las que podrían contribuir a reforzar el proceso fiscalizador de la potestad tributaria, y con ello, a la mejora de la hacienda pública.

[46] En adelante Si.Ge.P.
[47] En adelante A.G.P.S.

I Planteamiento General y Marco Normativo

1. Importancia del control de ingresos

Ya en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789, el derecho de petición tenía como contrapartida

"*el deber de todos los ciudadanos de contribuir, equitativamente en razón de sus posibilidades, a las cargas públicas (Art. XIII) y su derecho de comprobar, por sí mismos o mediante sus representantes, la necesidad de la contribución pública, consentirla libremente, saber cómo se emplea y determinar la cantidad, la base imponible, el cobro y su duración".*

El interés y reconocimiento de la importancia de fiscalizar los ingresos públicos, fue puesto de manifiesto en el Declaración de Lima, de octubre de 1977, sobre criterios de las normas de auditoría, aprobada en el seno del IX INCOSAI, donde se señala:

"Art. 20 Control de los ingresos fiscales

Las Entidades Fiscalizadoras Superiores deben ejercer un control, lo más amplio posible, de la recaudación de los ingresos fiscales, incluyendo las declaraciones individuales de los contribuyentes. El control de los ingresos fiscales es, en primer lugar, un control de legalidad y regularidad; sin embargo, las Entidades Fiscalizadoras Superiores tienen que controlar también la rentabilidad de la recaudación de impuestos y el cumplimiento de los presupuestos de ingresos así como, en caso necesario, proponer al organismo legislativo medidas de reforma".

Rubio Delgado[48] sintetiza claramente los argumentos a favor de la fiscalización de ingresos, de acuerdo a lo siguiente:

a) El interés del control de los ingresos como herramienta para la política de contención del déficit publico.

b) El control de ingresos como instrumento para luchar contra actuaciones fraudulentas en materia de ingresos.

c) El control de ingresos como una medida solidaria y progresiva.

Siguiendo con esta línea, en el año 2005, en el XVIII Congreso Nacional de Tribunales de Cuentas de la República Argentina se arribaron, entre otras, a las siguientes conclusiones:

• Crear en los Tribunales de Cuentas un sector específico para el control de recursos, dotándolo de personal interdisciplinario profesionalizado calificado, con capacitación permanente y continua en la materia.

• Que los órganos superiores de control, hagan uso de su facultad de reglamentar sobre todo los aspectos atinentes a la gestión de los recursos, en todas sus etapas, estimulando a los entes recaudadores a emitir la normativa interna que torne transparente y auditable sus sistemas de recaudación.

• Estimular en los Tribunales de Cuentas el control sistémico y permanente de los recursos, a realizarse a partir del momento en que queda determinado el crédito a favor del estado, ya que realizarlo antes podría tornarlo antieconómico y problemático, y, realizarlo después seria incompleto.

En contraste con la escasa regulación del control a ejercer por los Órganos Rectores del Sistema de Control sobre los ingresos públicos, el desarrollo legal de sus competencias fiscalizadoras sobre las distintas vertientes del gasto público (modificaciones de créditos presupuestarios, contratación, transparencia fiscal, estabilidad presupuestaria, etc.), es mucho más extenso y detallado, lo que responde indudablemente a la concepción tradicional asimétrica de la función de control y lo que representará un desafío para lograr un control eficaz y eficiente de los ingresos públicos.

48 Rubio Delgado, FJ. (1996). "El control de los Ingresos públicos". ICE Tribuna de Economía Nº 757. Madrid

2. Régimen Tributario de la Provincia de Salta

La ley tributaria establece a quien y sobre que se pueden imponer tributos y en qué momento.

En la Provincia de Salta, los emergentes de su potestad tributaria están enunciados en el Código Fiscal aprobado por Decreto Ley Nº 09/75 y modificatorias y Ley Impositiva N º 6.611. De acuerdo a ello, el régimen tributario de la Provincia de Salta se asienta en los siguientes tributos:

INGRESOS TRIBUTARIOS	Ley de Presupuesto 2011	Recaudación 2011	% de Participación Respecto a la Recaudación
	1.153.735.020	**1.397.142.938**	**100,00%**
Sobre el Patrimonio	10.304.000	21.015.756	1,50%
Inmobiliario Rural	10.304.000	21.015.756	
Sobre la Producción, Consumo y Transacciones	1.084.927.485	1.301.900.410	93,18%
Sellos	132.839.253	172.986.881	
Actividades Económicas	952.088.232	1.128.913.529	
Otros Tributos de Origen Provincial	58.503.535	74.226.772	5,31%
Cooperadoras Asistenciales	58.143.890	73.527.878	
Productos Forestales, Tómbola, Lotería, Carreras de Caballos	359.645	689.267	
Productos Forestales	48.800	48.998	
Tómbola	20.214	475.608	
Lotería	290.631	164.661	
Carreras de Caballos	0	9.626	

Como se observa, la mayor participación respecto de la recaudación total la tienen los impuestos sobre la Producción, Consumo y Transacciones en un 93,18% y más específicamente, el Impuesto a las Actividades Económicas, que es el equivalente al Impuesto a los Ingresos Brutos en otras jurisdicciones.

La Dirección General de Rentas de la Provincia de Salta (D.G.R) es el Órgano de la Administración Tributaria y de acuerdo al Art. 5º del Código Fiscal ejerce todas las funciones referentes a la recaudación, fiscalización, determinación y devolución de los impuestos, tasas y contribuciones en él establecidas o por otras leyes fiscales especiales. Así también tutela los intereses del Fisco, mediante acciones de apremio administrativo o judicial de impuestos, tasas y contribuciones y aplicación sanciones, previa instrucción de sumario, por las infracciones a las disposiciones del Código u otras leyes fiscales especiales.

3. El marco normativo de la rendición de cuentas

Seguidamente se analiza el marco legal que regula la obligación de las instituciones públicas y sus funcionarios de rendir cuentas, y la obligación general del Estado de informar de manera veraz, oportuna, completa y responsable sobre todas sus actuaciones, y en particular, sobre aquellas

relacionadas con la recaudación, gestión y control de impuestos. Esta obligación, encuentra sustentada en los siguientes principios:

a) Principio de responsabilidad: Se trata de una derivación directa del vínculo agente – estado, que es la existencia de deberes, derechos y responsabilidades. Por lo tanto, "la razón de ser" de la responsabilidad del funcionario público se encuentra en el contenido mismo de la función pública. Los autores han tratado de encontrar el fundamento jurídico de la responsabilidad en el principio representativo basado en la representatividad de la soberanía del pueblo (Bielsa), en los principios generales del derecho (Ruiz y Gómez) y en los principios propios del estado de derecho (Marienhoff).

b) Principio de eficacia, eficiencia y economía: La Administración Pública debe ser gestionada de manera que pueda utilizar los recursos públicos de la mejor forma posible. Este principio se corresponde con el artículo 6149 de la Constitución Provincial.

La rendición de cuentas es un deber – como se dijo - que involucra a todos los funcionarios públicos50. Fortalece la gestión pública y la legitimidad de las instituciones democráticas en todas sus dimensiones. Una definición sencilla de sería:

"La rendición de cuentas es el proceso mediante el cual los funcionarios responsables de la gestión presupuestal y de la administración del patrimonio de una entidad pública, muestran, al término de un período o de un año fiscal, los resultados de su gestión, para que ésta, luego de ser examinada, sea aprobada o desaprobada por el organismo o institución competente".[51]

En el ámbito provincial, la Ley Nº 7.103[52] que regula los sistemas de control, no establece un régimen general y uniforme que establezca la obligación de rendir cuentas, en cuanto a la oportunidad, formas y ante quien debe efectuarse. Esas normas y procedimientos deberían conducir, de una manera razonada y técnica, a determinar su aprobación o desaprobación.

Los órganos de control, tanto interno como externo, llevan a cabo actividades de auditoría, en forma selectiva y apuntando a las áreas críticas.

Además, la Auditoría General de la Provincia de Salta (en adelante A.G.P.S), efectúa un control para aconsejar la aprobación o rechazo de la Cuenta General del Ejercicio, que es selectivo, posterior y abarca la gestión global de un ente, organismo o programa.

En contraposición a la globalidad de la Cuenta General del Ejercicio, la rendición de cuentas en cambio, es una justificación detallada de la administración de los recursos ajenos. Ambos son instrumentos complementarios para la transparencia exigida, pero responden a objetivos, tiempos de concreción y de control diferentes.

Por lo tanto, la inexistencia de normas específicas torna complejo el ejercicio de un efectivo control de las funciones públicas.

El marco normativo de la administración financiera de ingresos en la Provincia de Salta, esta dado principalmente por:

- Decreto Ley Nº 705/57 y modificatorios – Ley de Contabilidad, Titulo II, artículos 21 a 24.

49 Constitución Provincial, Artículo 61: PRINCIPIOS GENERALES: La administración pública, sus funcionarios y agentes sirven exclusivamente a los intereses del Pueblo. Actúa de acuerdo a los principios de eficacia, jerarquía, desconcentración, coordinación, imparcialidad, sujeción al orden jurídico y publicidad de normas y actos….

50 Ivanega, M. (2007). El deber de ser de la gestión pública. Responsabilidad y Rendición de Cuentas. Buenos Aires.

51 Burneo, M. (2007) Auditoría a la Rendición de Cuentas: un enfoque para la Administración Pública. Revista Auditoría Pública Nº 41.

52 Ley 7.103 publicada en el Boletín Oficial de Salta el 23/10/2010 de Sistemas, Función y Principios del Control No Jurisdiccional de la Gestión de la Hacienda Pública

- Decreto Ley Nº 9/75 y modificatorios – Código Fiscal de la Provincia. [53]

En el proceso de recaudación, gestión y control de los ingresos tributarios hay elementos y condiciones que constituyen mecanismos o instrumentos de rendición de cuentas, que principalmente están vinculados al compromiso de todos los niveles de la organización para construir una cultura que propicie el planeamiento, el control de desempeño y el accionar transparente.

Tanto la administración tributaria como los órganos superiores de fiscalización deben atender un conjunto de desafíos, entre ellos, en materia regulatoria o normativa de rendición de cuentas, no sólo para cumplir con el deber que les corresponde, sino también para incidir sobre la eficiencia del proceso de gestión de impuestos y sobre la equidad en el trato a los contribuyentes.

4. Rendición de cuentas sobre ingresos tributarios

Un sistema de rendición de cuentas sobre los ingresos tributarios que opere en forma eficiente genera "responsabilización" entre quienes tienen el encargo de gestionar lo público, promoviendo la ética en la función pública y combate la corrupción.

Resulta muy interesante destacar el trabajo realizado por Miguel Gutiérrez Saxe y Marcela Román Forastelli, para la Contraloría General de Costa Rica[54], en donde resumen en diez aspiraciones, las condiciones que debe cumplir un sistema de rendición de cuentas para atender las expectativas de la ciudadanía y de las entidades gubernamentales sobre una gestión tributaria eficiente y transparente.

Aspiración	Criterio
Transparencia	Información clara, confiable, eficiente y oportuna sobre el diseño, gestión y resultados de la política tributaria.
Integridad	Correcto, adecuado y honorable desempeño de la gestión de ingresos tributarios.
Imparcialidad	Trato igual y correcto a todos los ciudadanos
Confiabilidad	Garantía del respeto de los derechos de los contribuyentes y del cumplimiento de la ley
Autonomía	Independencia del poder político
Continuidad	Sistemas de planificación permanentes, monitoreo y evaluación de la gestión tributaria.
Facultación (*Legitimación)*	Marco normativo que defina las responsabilidades delegadas a la administración, la forma en que será evaluado el desempeño y un marco de recursos que permita una adecuada gestión
Fiscalización	Información, competencias y recursos para el ejercicio de control. Sanciones asociadas al incumplimiento de la administración y los administrados

53 La referencia efectuada es a nivel Provincial, ya que los gobiernos municipales tienen la potestad para aplicar tributos con ajuste a la Constitución Provincial, a la Ley Orgánica de Municipalidades y a sus respectivas cartas orgánicas. Así los municipios cuentan con tasas retributivas de los servicios a su cargo (de inspección a comercios e industrias, de publicidad, de abasto, de ABL, de mantenimiento de la red vial, etc.)

54 Costa Rica. Contraloría General de la República. División de Fiscalización Operativa y Evaluativa. Área de Ingresos Públicos. El sistema tributario costarricense: contribuciones al debate nacional 1 ed. – San José, C.R.: Publicaciones Contraloría General de la República, 2002

Explicación de resultados	Presentación periódica de resultados y evaluación de la oportunidad, comprensión y responsabilidad
Voluntad política	Compromiso de asumir las consecuencias políticas, legales y administrativas de los resultados del proceso de control. Capacidad de analizar y autoridad para aprobar o no los informes de resultados

5. Reforma de la Administración Financiera [55]

Ley Nº 24.156 de Administración Financiera y Control del Sector Público Nacional, sancionada el 30 de septiembre de1992 y promulgada parcialmente el 26 de Octubre 1992, se reconoce como el antecedente inmediato de la Ley Nº 7.103, publicada en el Boletín Oficial de Salta el 23/10/2001, de Sistema, Función y Principios del Control No Jurisdiccional de la Gestión de la Hacienda Pública, que es la que regula la materia que nos aquí ocupa. Esta normativa instituyó novedosos mecanismos de control y órganos que analizaremos seguidamente.

La norma nacional derogó la Ley de Contabilidad y suprimió los órganos y organismos de Control existentes, caracterizándose por las siguientes innovaciones:

a) La creación de la Sindicatura General de la Nación (arts. 96 a 115) y la Auditoría General de la Nación (arts.116 a 132), como órganos rectores del sistema de control interno y externo respectivamente (art.7°).

b) La supresión de los juicios de cuentas y de responsabilidad.

c) Modificaciones del sistema y reglas de confección del presupuesto.

d) La extensión del régimen propuesto a todo el sector público nacional, incluyendo a las llamadas personas privadas del Estado.

Por su parte, la Provincia de Salta no fue ajena a la ola reformista, pero sus efectos llegaron con muchas particularidades.

Al igual que en el ámbito nacional, se pretendió reemplazar la antigua Ley de Contabilidad – Decreto Ley Nº 705/57 y mod. – por una legislación similar a la nacional, pero el proyecto no prosperó en las Cámaras Legislativas. Por el contrario, si se reformaron los sistemas de control y de contrataciones que estaban comprendidos en el Decreto Ley Nº 705/57.

En el siguiente cuadro se detalla cual es el estado de la normativa relacionada con la administración financiera de la Provincia de Salta post reforma.

Cuadro Nº 4: Normativa de la Administración Financiera de la Provincia de Salta

LEY DE CONTABILIDAD (Decreto-Ley Nº 705/57 y sus modificatorios)		**Estado**	**Norma Aplicable**
CAPITULO I: DEL PRESUPUESTO GENERAL		Vigente	Decreto-Ley Nº 705/57 y sus modificatorios
CAPITULO II: DE LA EJECUCION DEL PRESUPUESTO	TITULO I: DE LAS AUTORIZACIONES A GASTAR	Vigente	

55 Wierna, G. (2004). Una Profecía Cumplida. Décimo Quinto Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas Inicialmente se reformó la Constitución Provincial en el año 1998, incorporando como órganos de control de la hacienda pública provincial a la Sindicatura General de la Provincia y a la Auditoria General de la Provincia, cuya creación se materializó con la sanción de la Ley N° 7.103.[55]

	TITULO II: DE LOS RECURSOS		
	TITULO III: DE LAS CONTRATACIONES	(Derogado por Dcto. 59/95 a partir del 01/07/96 – Ley Nº 6.838) Art. 25 al 41	Ley Nº 6.838
CAPITULO III: DEL REGISTRO DE LAS OPERACIONES		Vigente	Decreto-Ley Nº 705/57 y sus modificatorios
CAPITULO IV: DE LA CUENTA GENERAL DEL EJERCICIO			
CAPITULO V: DE LA GESTION DE LOS BIENES DE LA PROVINCIA			
CAPITULO VI: DEL SERVICIO DEL TESORO			
CAPITULO VII: DEL SERVICIO DE CONTABILIDAD			
CAPITULO VIII: DEL TRIBUNAL DE CUENTAS DE LA PROVINCIA		(Art. 77 a 88 derogados por Ley Nº 6.511 y su Modificatoria Ley Nº	Ley Nº 7.103: Sistema, Función y Principios del Control no Jurisdiccional de la gestión de la Hacienda Pública
CAPITULO IX: DE LOS RESPONSABLES		(Art. 89 a 96 derogados por Ley Nº 6.511 y su	
CAPITULO X: DE LAS CUENTAS DE LOS RESPONSABLES		Art. 97 a 101 derogados por Ley Nº 6.511 y su Modificatoria Ley Nº 6.758)	
CAPITULO XI: DEL JUICIO DE CUENTAS		(Art. 102 a 114 derogados por Ley Nº 6.511 y su Modificatoria Ley Nº 6.758)	
CAPITULO XII: DEL JUICIO ADMINISTRATIVO DE RESPONSABILIDAD		(Art. 115 a 128 derogados por Ley Nº 6.511 y su Modificatoria Ley Nº 6.758)	
CAPITULO XIII: DE LA EJECUCION DE LAS RESOLUCIONES CONDENATORIAS DEL TRIBUNAL DE CUENTAS		(Art. 129 a 134 derogados por Ley Nº 6.511 y su Modificatoria Ley Nº 6.758)	
CAPITULO XIV: DE LAS ENTIDADES DESCENTRALIZADAS Y HACIENDA PARA ESTATALES		Vigente	Decreto-Ley Nº 705/57 y sus modificatorios
CAPITULO XV: DISPOSICIONES COMPLEMENTARIAS Y TRANSITORIAS			

6. El sistema de control en la Provincia de Salta

El sistema de Control no Jurisdiccional de la gestión de la hacienda pública provincial y municipal integrada, reglamentado por la Ley Nº 7.103, corresponde a la Legislatura de la Provincia (control parlamentario), a la Sindicatura General de la Provincia (control interno del Poder Ejecutivo) y a la Auditoria General de la Provincia (Control Externo).

De igual manera que la Ley Nº 24.156 de Administración Financiera del Sector Público Nacional, la Ley Nº 7.103 instaura un sistema de control de carácter mixto, reconoce que el "modelo" se implementa de modo orgánico por medio del sistema conformado por la Sindicatura General de la Provincia – en adelante Si.Ge.P., la red de Unidades de Sindicatura Interna (U.S.I) y la Auditoría General de la Provincia (AGPS), y de modo material mediante los sistemas de control interno de cada organismo del sector publico provincial, implementados y mantenidos por sus respectivas autoridades superiores.

Procedimientos de control de los ingresos públicos

Desde el punto de vista del control sobre los ingresos públicos, se pueden distinguir tres niveles de actuación:

- Control por los órganos encargados de la gestión administrativa
- Control Interno
- Control Externo

6.1) Control por los órganos encargados de la gestión administrativa

Tanto las organizaciones privadas como las públicas -y más precisamente dentro de estas últimas, las Administraciones Tributarias - deben disponer de mecanismos de control interno y supervisión sobre sus propios actos de gestión.

Es importante citar la conceptualización efectuada por la Guía para las normas de control interno del sector público[56], emitida por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores- en adelante INTOSAI , por sus siglas en inglés:

"El control interno es un proceso integral efectuado por la gerencia y el personal, y está diseñado para enfrentarse a los riesgos y para dar una seguridad razonable de que en la consecución de la misión de la entidad, se alcanzarán los siguientes objetivos gerenciales:

• *Ejecución ordenada, ética, económica, eficiente y efectiva de las operaciones*

• *Cumplimiento de las obligaciones de responsabilidad.*

• *Cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables.*

• *Salvaguarda de los recursos para evitar pérdidas, mal uso y daño."*

Este primer nivel de control, se encuentra integrado en la organización y es responsabilidad global del gestor o gerente público, que tiene a su cargo el diseño, implantación, supervisión del funcionamiento correcto, mantenimiento y documentación del sistema de control interno, no obstante lo cual cada uno de los integrantes de una organización tiene alguna responsabilidad respecto del Control Interno.

En las Administraciones Tributarias, corresponde a la máxima autoridad - Director General en el caso de Salta- asumir la propiedad del sistema. Más que cualquier otro individuo, el director o gerente público debe manifestar la voluntad política de alcanzar la homeóstasis organizacional, entregando una filosofía gerencial soportada en la integridad y la ética, así como los otros factores

56 INTOSAI GOV 9100. Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) son emitidas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). Recuperado de http://www.issai.org/media%28592,1033%29/INTOSAI_GOV_9100_S.pdf

de un ambiente de control positivo[57]. Principalmente su finalidad debe ser, asegurar la correcta liquidación de los tributos de su competencia.

Luego, la máxima autoridad de la Administración Tributaria, deberá reunirse con los niveles tácticos y operativos y conocer el estado del Sistema de Control Interno de la entidad. A su vez, recibirá insumos de parte de los evaluadores internos y externos, para transformarlos en directrices y valores organizacionales para toda la entidad.

Todos los servidores públicos de las administraciones tributarias tienen la responsabilidad del Control Interno, de acuerdo al lugar que ocupen en la estructura organizacional y a las misiones y funciones que le sean asignadas. Por lo tanto, esto debe estar claramente detallado en la descripción de puestos de trabajo, ya que todos los empleados producen información que se usa en el Sistema de Control Interno o realizan otras acciones necesarias para efectuar el control.

Esta filosofía es concordante con el modelo de control adoptado por la Provincia de Salta, en donde en su espíritu y objetivos, es el de hacer responsable a la autoridad máxima de cada jurisdicción o entidad, de establecer un adecuado sistema de control interno, el que debe incluir tanto los instrumentos de control previo y posterior incorporados en el plan de organización y en los reglamentos y manuales de procedimiento, como la auditoría interna.

De acuerdo a la clasificación y terminología utilizada por Cándido García y Osvaldo Otheguy[58], esta instancia correspondería al "aspecto material" del sistema de control interno, entendido como un instrumento de gestión que aplica la administración activa de cada una de las jurisdicciones y entidades del sector público.

Este "aspecto material" del sistema de control interno, se manifiesta en cada jurisdicción y entidad a través de un proceso esencialmente preventivo, integral, e integrado al proceso decisorio, de cuya aplicación es responsable directo la autoridad superior correspondiente, tal como lo expresa el 2º párrafo del art. 14 de la Ley Nº 7.103:

"La autoridad superior de cada órgano o entidad dependiente del Gobernador de la Provincia, será responsable del adecuado funcionamiento del sistema de control de la hacienda interna en el área de su competencia, conforme los reglamentos dictados por la Sindicatura General."

Siguiendo el mandato legal y en su carácter de Órgano Rector del Sistema de Control Interno, la Sindicatura General de la Provincia de Salta dictó la Resolución Nº 11/2001, mediante la cual aprueba las Normas de Control Interno, efectuando la siguiente conceptualización:

"El Control Interno es el plan de organización, y el conjunto de planes, métodos, procedimientos y otras medidas de una institución, tendientes a ofrecer una garantía razonable que se cumplan los siguientes objetivos principales:

Operacionales: Se refieren a la evaluación de programas, proyectos operaciones, actividades, etc. fundado en criterios de economía, eficiencia y eficacia.

Financieros: Se relacionan con la confiabilidad y oportunidad de la información, en lo que hace a los estados financieros e información de gestión, la preservación del patrimonio de pérdidas por despilfarro, abuso, mala gestión, errores, fraudes, y/o irregularidades.

De cumplimiento: Se refiere a la observancia de leyes, instrumentos legales y otras disposiciones pertinentes."

57 Daza, Fabio Salamanca. (2000). El sistema de control interno en la administración tributaria. Enfoque sistémico. Revista de Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF Nº 19.

58 García, C. y Otheguy, O. (1996). Reflexiones sobre el sistema de control integral e integrado en la Ley 24.156, con particular referencia a una de sus partes: la legitimidad". Trabajo publicado en la Memoria del Segundo Congreso Internacional de Auditoría Interna. Buenos Aires. Argentina.

Estas normas generales se inspiran en Normas de Control Interno de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) y el denominado informe C.O.S.O. - Committee of Sponsoring Organizations - que se publicó en Estados Unidos en el año 1992.

Este informe pretendió brindar una serie de conceptos y herramientas fundamentales a efectos de definir un marco en el que se desenvolviera el control interno de la administración. Basándose en los postulados del citado informe, la Sindicatura ha aprobado esta serie de normas generales. Se concibe al control interno como un proceso ágil e integrado, para lo cual se determinan normas de diversas categorías, que serán atendidas por todas las reparticiones y jurisdicciones de la administración.

6.2) Control Interno[59]

Es el control desarrollado por unidades integradas en la Administración Pública, pero que ejercen sus funciones con plena autonomía e independencia respecto a los órganos o entidades fiscalizados. Se trata de la dimensión "orgánica", siguiendo nuevamente a Cándido García y Osvaldo Otheguy[60].

El "sistema orgánico" funciona coordinado por la Sindicatura General de la Provincia, en su carácter de órgano rector. En el ámbito de cada jurisdicción o entidad, opera a través de las Unidades de Sindicatura Interna, que interactúan propendiendo al adecuado funcionamiento del control interno y prestan asimismo apoyo a la "administración activa", en funciones de asesoramiento, a la vez que efectúan tareas de supervisión.

Este aspecto quedó plasmado por el primer párrafo del art. 14 de la Ley Nº 7.103:

"El Sistema de Control Interno está integrado por la Sindicatura General de la Provincia como organismo normativo, de asesoramiento, supervisión y coordinación de la red de Unidades de Sindicatura Interna (USI) que fije el Poder Ejecutivo, en su carácter de jefe de la Administración Pública Provincial."

El artículo 12[61] de la ley referida, define las características del modelo que debe aplicar y coordinar la Sindicatura General de la Provincia:

Integral:

- Según el alcance de control, abarcará de todas las operaciones de todas las áreas de una organización.
- En cuanto hace al enfoque del control, el concepto integral puede aplicarse para asociar en un mismo proceso los distintos aspectos que el propio artículo 12 enuncia: presupuestario, económico, financiero, patrimonial, normativo y de gestión, así como la evaluación de programas, proyectos y operaciones.

Integrado:

Supone que el control configura un proceso que, junto a otros procesos, concurren en apoyo de la conducción superior de la jurisdicción o ente que se trate. .Este último aporte es de singular

59 Para una conceptualización minuciosa del modelo de control interno vigente, remitimos a la Publicación Técnica Nº 1 "El Modelo de Control Interno de la Ley 24.156" (Abriani, 2010)

60 García, C. y Otheguy, O. (1996). Reflexiones sobre el sistema de control integral e integrado en la Ley 24.156, con particular referencia a una de sus partes: la legitimidad". Trabajo publicado en la Memoria del Segundo Congreso Internacional de Auditoría Interna. Buenos Aires. Argentina.

61 Ley 7103, Art 12.- Créase la Sindicatura General de la Provincia, como organismo rector del Sistema de Control Interno de la hacienda pública provincial, Centralizada y Descentralizada, Entidades Autárquicas, Entes Reguladores, Empresas Públicas, cualquiera fuere su modalidad de organización y todo otro ente en el que el Estado Provincial, o sus organismos descentralizados tengan participación. El modelo de control de la hacienda pública que aplique y coordine la Sindicatura General, deberá ser integral e integrado y abarcará los aspectos contables, presupuestarios, económicos, financieros, patrimoniales, normativos y de gestión; la evaluación de programas, proyectos y operaciones, deberán fundarse en criterios de legalidad, economía, eficiencia y eficacia.

importancia, dado que nutre al sistema de control interno de una característica fundamental: el control como instrumento que participa del procedimiento de conformación de la voluntad administrativa, de tipo preventivo: ya no para rever la actuado, sino como elemento del acto.

El control así concebido, puede incluso, implicar control previo – entendido como proceso de conclusiones no vinculantes – debido a que la Sindicatura debe actuar, fundamentalmente, con carácter de control preventivo, acorde con las modernas tendencias de la materia. Sin embargo, y con la finalidad de ser más precisos, conviene citar la doctrina asentada por el Memo Nº 6.559/00 de la Gerencia de Asuntos Legales de la Sindicatura General de la Nación, órgano - como se dijo - creado bajo el mismo modelo de control no jurisdiccional que la Sindicatura General de la Provincia de Salta. Dicho documento establece lo siguiente:

"En cuanto a los medios de control, se estima que la SIGEN puede – y debe – cumplir con las mismas funciones y utilizar los mismos instrumentos que la Ley Nº 24.156 y su reglamentación fijan respecto de cualquier organismo del sector publico nacional: recomendaciones, auditorías, informes, supervisión de la UAI, acceso a toda la documentación y archivos, etc. Es evidente que la SIGEN no puede utilizar otros medios que la legislación no ha provisto (por ejemplo observaciones con efecto suspensivo, recomendaciones vinculantes, etc.) Se insiste en esta doctrina: cuando la Sindicatura General de la Nación actúa, lo hace con la plenitud de sus atribuciones y obligaciones, no por propia decisión, sino porque al ser un órgano administrativo de un Estado de Derecho no puede hacerlo en otra forma sin violentar la ley. Esto no excluye, por supuesto, que desarrolle sus actividades adaptándose a las particularidades del organismo controlado.

Esta jurisprudencia es coincidente con lo legislado por la Ley Nº 7.103 en el art.15:

"La Sindicatura General actúa asesorando y evaluando las actividades y programas que se ejecuten en la Provincia con caudales públicos. A estos efectos, presentará las recomendaciones que considere pertinentes, las cuales no suspenden la ejecución de los actos administrativos."

En el área de los ingresos públicos se puede destacar el control ejercido por la Sindicatura General de la Provincia sobre la Dirección General de Rentas, como organización encargada de la gestión y aplicación del sistema tributario, que en esencia descansa en lo siguiente:

- Estableciendo normas orientativas o pautas que sirvan de base para que en la Dirección General de Rentas se fijen las normas obligatorias en materia de instrumentos de control interno y de auditoría integral e integrada.
- Realizando, por si misma, procedimientos de auditoría interna, integral e integrada, evaluación de programas, exámenes especiales y las misiones que le encomiende el Poder Ejecutivo.

Nótese, que la técnica de control seleccionada por la Ley Nº 7.103 es la de auditoría. Se define la auditoría pública como la verificación, realizada con posterioridad y efectuada de forma sistemática, de la actividad económico-financiera del sector público estatal, mediante la aplicación de los procedimientos de revisión selectivos contenidos en las normas de auditoría e instrucciones que dicte la Sindicatura General de la Provincia. Esta modalidad de control es, de carácter discontinuo y puede ser bien de cuentas anuales, bien de auditorías específicas.[62]

Además, en virtud del art. 26 de la Ley Nº 7.103, que faculta al Poder Ejecutivo Provincial a definir el lugar y la oportunidad en que se crearan las Unidades de Sindicatura Interna, se dispuso la creación de una Unidad en la Dirección General de Rentas.

Ésta debe actuar como apoyo de las autoridades superiores de la Dirección General de Rentas, como unidad de control de gestión, asesorándolas sobre la razonabilidad de la información dada por los

62 Medina Guijarro, J. (2011). El control externo en el derecho comparado. IEF – CEDDET – UNED. Madrid, España.

operadores del organismo acerca de su gestión, la legalidad de ésta y la eficacia, eficiencia y economía de dicha gestión (artículos 24 a 29 Ley Nº 7.103).

La actividad de control por la USI será esencialmente de comprobación, en el sentido de reunir evidencias sobre lo hecho y manifestado de lo hecho por los operadores, para concluir sobre los aspectos señalados en el párrafo precedente.[63]

6.3) Control externo

El control externo es aquel que se ejerce por un órgano que no pertenece a la entidad controlada. En la Provincia de Salta, las leyes Nº 6.511 y su modificatoria Nº 6.758, derogaron los Art. 77º a 88º de la Ley de Contabilidad de la Provincia de Salta – en realidad Decreto Ley Nº 705/57 – receptando así la reforma constitucional efectuada en 1998 y que suprimiendo al Tribunal de Cuentas de la Provincia de Salta, organismo que existe en la mayoría de la Provincias, en la Municipalidad de la Provincia de Salta, como así también en otros países.

Mediante la Ley Nº 7.103 creó la Auditoría General de la Provincia de Salta, como órgano rector del control externo de la hacienda pública provincial y municipal, siguiendo – como se dijo - el modelo de la Ley Nº 24.156 de Administración Financiera de la Nación.

En materia de control, el objetivo perseguido fue eliminar el control previo con el esquema de los Tribunales de Cuentas e introducir la metodología aplicable en los países anglosajones, es decir, la auditoría. La filosofía que imperó en la reforma de la Administración Financiera apuntó justamente a evitar la continuidad de instrumentos de control previo, como la observación legal y el "intervenido conforme", ejercido por el órgano de control externo. Apunta a que el ejercicio del control previo se encuadra, dentro de la "estructura de control interno" que es una de las responsabilidades que le compete a la alta dirección de cada jurisdicción y entidad del Sector Público. [64]

El control de la A.G.P.S coincide con el de la Legislatura, en que se ejerce por un órgano ajeno a la Administración, pero difiere de él en que, frente al carácter eminentemente político del control de los Parlamentos, el de aquella es eminentemente técnico y circunscrito al ámbito de la actividad financiera. Para esto, ejecuta procesos de fiscalización, donde se emplean habitualmente técnicas de auditoría, pues éstas están especialmente indicadas para controles ex post, es decir, para controlar los resultados de la gestión, para ver si en ésta se han cumplido la legalidad y regularidad contable (auditorías financieras), si la gestión es eficiente y eficaz (auditorías de gestión).

El modelo de control y auditoría externa, integrada e integral, abarcará los aspectos financieros de legalidad, economía, eficiencia, eficacia y el cumplimiento de las normas de preservación del medio ambiente.

Una de las notas más destacadas en relación con el control externo de los ingresos públicos, por parte de la A.G.P.S, es nuevamente la escasa regulación de las competencias fiscalizadoras en esta materia, con la salvedad de las referencias genéricas al control de la gestión económico, financiera, patrimonial, presupuestaria y operativa en atención a los criterios de legalidad, economía, eficiencia y eficacia, que debe entenderse incluyen el campo de los ingresos y que aparecen en la Constitución Provincial (artículo 169) y el Art. 32 de la Ley Nº 7.103.

Además, el referido artículo de la ley provincial, establece entre las competencias de la Auditoría, una referencia concreta al control de ingresos públicos.

d) Realizar el control de ingresos públicos, cualquiera sea su origen, mediante la ejecución de auditorías y elaboración de los respectivos informes.

63 Chapman, L.(1993). Análisis terminológico y conceptual del Control Gubernamental instituido por la Ley Nº 24.156. Publicaciones Técnicas SIGEN Nº 03. Buenos Aires, Argentina.

64 Basado en el Mensaje Nº 632 del 12 de abril de 1991 del Poder Ejecutivo de la Nación, en ocasión de elevar el Proyecto de Ley de Administración Financiera de la Nación.

Cabe destacar, la competencia que posee la AGPS para efectuar control de gestión y que otros Órganos de Control Externo no poseen, por ejemplo:

La ley Orgánica N° 1.003 del Tribunal de Cuentas de Mendoza ha previsto (art. 12) que:

"las funciones del Tribunal respecto del examen de las cuentas de percepción o inversión de los caudales públicos, serán limitadas a comprobar si ellas han sido practicadas con arreglo a la Constitución, en primer término, y después a las leyes y decretos en vigencia."

De acuerdo a esto, los objetivos de control no son comprensivos de aspectos de gestión.

Por su parte, el Honorable Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires tiene a su cargo el estudio de cuentas de la Provincia de Buenos Aires, sus entidades autárquicas y de todos los municipios que la componen, fallando sobre la totalidad de ellos por ejercicio anual. Ejerce el control limitado a la legalidad y tiene vedado en sus fallos expedirse sobre cuestiones de oportunidad, conveniencia o eficacia, aunque ha comenzado a efectuar auditorías de resultado y evaluación de impacto por convenios con entidades y en estudios separados de los de la rendición de cuentas.

7. Limitaciones para el control de ingresos. El Secreto Fiscal

El secreto fiscal además de su carácter legal, constituye un principio rector del accionar de la administración tributaria que debe ser observado estrictamente, habida cuenta de su incidencia como factor coadyuvante del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes o responsables.

Por lo tanto, está dirigido a proteger a los contribuyentes, y no a los funcionarios públicos encargados de la recaudación. De hecho, un órgano de control externo no puede fiscalizar a un contribuyente, ni puede divulgar sus datos.

La Disposición Nacional 98/2009[65], ordena que:

3. Auditoría General de la Nación y Sindicatura General de la Nación
Cuando la Auditoría General de la Nación o la Sindicatura General de la Nación, requieran información alcanzada por el secreto fiscal, la misma deberá suministrarse testando todos aquellos datos que permitan identificar a los contribuyentes o responsables.

Con lo cual, el instituto del secreto fiscal no debería ser utilizado como un argumento para no otorgar información que facilite la fiscalización de ingresos públicos.

Determinación de Responsabilidades por falta de percepción y persecución del cobro.

1. Modelos de Órganos de Control Externo

Conviene recordar, los dos modelos existentes entre los Órganos de Control Externo respecto a la posibilidad de exigir resarcimientos:

a) Los Órganos de Control Externo sin jurisdicción contable.

Los Órganos de Control Externo que tienen solo esta común función fiscalizadora o auditora son denominados por la doctrina como pertenecientes al modelo anglosajón. En los informes de estos Órganos de Control Externo, cuando se detectan irregularidades de carácter administrativo o penal la única función de las mismas consiste en poner en conocimiento de los tribunales del correspondiente orden jurisdiccional dichas irregularidades, y ahí acaba su función.

b) Los Órganos de Control Externo con jurisdicción contable.

Los Órganos de Control Externo que además de la función fiscalizadora o auditora poseen otra de carácter jurisdiccional, son denominados por la doctrina como pertenecientes al denominado

65 **Procedimiento. Secreto Fiscal. Artículo 101 de la Ley Nº 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones. Pautas para el suministro de información.**

modelo continental. A dicho modelo pertenecen en el contexto internacional los Órganos de Control Externo de Francia, Italia, Grecia, Uruguay, Chile, de alguna manera Rumania y España. En Argentina, este modelo subsiste en los Tribunales de Cuentas Provinciales, con excepción de la Auditoria General de la Provincia de Salta y de la Ciudad de Buenos Aires, que siguen el mismo modelo que la Auditoria General de la Nación. Estos Órganos de Control Externo, además de poner en conocimiento de los órdenes jurisdiccionales penales y contenciosos las irregularidades que deben ser sustanciados por los mismos, tienen también como función, la de juzgar los supuestos denominados de responsabilidad contable.

La responsabilidad contable es un tipo de responsabilidad que tiene como nota característica el hecho de perseguir, de manera específica, aquellos supuestos en los que se producen quebrantos para los fondos públicos. Suele ser una responsabilidad de carácter civil, no sancionadora, compatible con las jurisdicciones penal y contencioso-administrativa, y en la que no se exige necesariamente que exista dolo por parte de quien en ella incurre, sino que basta con la existencia de culpa grave en la actuación del gestor.

2. Competencias de la AGPS

Tal como se referenció oportunamente, la A.G.P.S, carece de competencias jurisdiccionales propias para exigir - por sí misma - la reparación del daño al fisco (que en este caso se determinaría teniendo en cuenta lo que se dejo de ingresar al erario público).

Respecto de los resultados de actuaciones de fiscalización, las acciones u omisiones de funcionarios que hayan causado daño al fisco deberían ser denunciadas ante la Justicia ordinaria. En el caso de delitos penales, el titular de la acción es el Ministerio Público Fiscal, por lo que la AGPS se limita a denunciar ante éste la situación irregular.

De acuerdo a esto, una sola actuación (u omisión continuada) de un gestor público puede dar lugar al nacimiento de diferentes responsabilidades, que a su vez, pueden ser depuradas por diferentes órganos del Estado.

Es interesante destacar, que la posibilidad de iniciar acciones judiciales para sancionar actos lesivos (actuar como querellante) de la Auditoría General de la Nación, estuvo prevista en el proyecto de ley original, pero fue suprimida por las reformas introducidas en el debate parlamentario.

Al legislar sobre esta competencia para la AGPS, la Ley Nº 7.103 (que regula el sistema de control de la hacienda pública provincial y municipal) establece en el Art. 35:

"La extinción de las acciones previstas en esta Ley se producirá a los cinco (5) años a contar del día del hecho".

Nótese que la letra de la ley no hace referencia a la "prescripción", como medio para liberarse de ciertas obligaciones (prescripción liberatoria o extintiva) por el mero transcurso del tiempo preestablecido por ley, según cada caso, sino que utiliza la palabra "extinción".

Es difícil interpretar el alcance de esta norma, que da lugar a varios interrogantes: ¿se trata de una acción regida por el derecho civil o por el derecho administrativo? ¿la relación entre el estado y el funcionario es de carácter contractual o extracontractual? ¿Se trata del instituto de la prescripción o de la caducidad de la acción? Son cuestiones que resultan relevantes a la hora de analizar la prescripción o extinción de la acción.

Se trata de una acción que busca que el funcionario que causó el daño lo repare, es decir, indemnice al Estado. No es una acción sancionatoria (la sanción se impone de acuerdo a las normas penales que tipifican estas conductas como incumplimiento de los deberes de funcionario público) sino resarcitoria y por ende, se trata de un reclamo de naturaleza civil que se rige por las normas civiles.

Ahora bien, la regulación de las cuestiones civiles y de los institutos propios de esa materia, tales como la prescripción de las acciones de naturaleza civil, es una facultad delegada por las provincias a la Nación, y por ende, privativa del Congreso de la Nación (de acuerdo a lo establecido en el art.

75 inc. 12 CN). Por ello la provincia no puede establecer por medio de una ley provincial un plazo de prescripción distinto para una acción de reclamo de un daño patrimonial (de naturaleza netamente civil). En este sentido, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha dejado sentado en el fallo "Filcrosa" el criterio de que la prescripción no es un instituto propio del derecho local, sino un instituto general del derecho en ejercicio de la habilitación conferida al legislador nacional por el artículo 75 inc. 12 Constitución Nacional.

De acuerdo a lo expuesto, una interpretación razonable de la norma provincial antes citada regula la caducidad de la acción, por lo tanto lo que se extingue a los cinco años es la posibilidad de ejercer la acción por parte de la AGPS, si bien dicha acción podrá ser ejercida por otro legitimado activo (principalmente el Estado Provincial a través de otro organismo como la Fiscalía de Estado, o las Municipalidades por ej.).

Ha dicho la Corte Suprema nacional, que "la caducidad" no está sujeta a interrupción ni a suspensión ya que se aplica a pretensiones para cuyo ejercicio se señala un término preciso, por lo que nacieron originariamente con esta limitación de tiempo en virtud de la cual no se pueden hacer valer una vez transcurrido el plazo respectivo. Cuando el plazo de "caducidad" está fijado para el ejercicio de una acción, la promoción de esta podría confundirse a primera vista con el acto interruptivo de la prescripción. Sin embargo no es así, sino que se trata de lo que se denomina acto impeditivo y no interruptivo de la caducidad, es decir, la ejecución dentro del plazo fijado por la ley del acto previsto por ella para impedir que la caducidad se produzca. La diferencia práctica estriba en que la interrupción de la prescripción tiene por consecuencia que comience a correr de nuevo el plazo legal (art. 3998, Cód. Civil), mientras que el acto impeditivo hace que ya la caducidad no pueda producirse"[66]

En este sentido hay que tener en cuenta que la legitimación activa para accionar otorgada a la auditoría es de carácter especial, y no excluye la existencia de otros legitimados activos: en especial el estado, que es el sujeto dañado. Claro está, que la acción podrá ser ejercida por esos otros legitimados siempre y cuando no se haya producido la prescripción establecida por la ley de fondo (el Código Civil).

3. La exigencia de la reparación del perjuicio

Como se dijo, se trata de una exigencia derivada de una responsabilidad de carácter civil, no sancionadora.

En el caso de los tributos, puede tener lugar por ejemplo, si el Director de Rentas o funcionario responsable de la Administración Tributaria permite, por una omisión continuada, que prescriban derechos generados a favor de una hacienda pública. Aquí, no hay acción, no hay acto administrativo, se trata de una omisión continuada. No se requiere que sea dolosa, sin embargo el menoscabo de los caudales públicos se ha producido.

En otra tipología, entrarían los casos en que se realizaron efectivamente los cobros, pero no llegaron a ingresarse en los fondos de la entidad pública. En estos casos junto a la responsabilidad civil, se suelen exigir otras responsabilidades penales y disciplinarias y alcanza a personas más concretas.

Es posible aquí, trazar un equivalente con la responsabilidad contable, que reclaman por sí mismas los Órganos de Control Externo con función jurisdiccional. Ésta no exige dolo, ni exige que el gestor público que en ella incurre obtenga beneficio o lucro de los fondos públicos perjudicados. Ahí radica, precisamente, la dureza de esta responsabilidad contable, que puede obligar al gestor

66 "Sud América T y M Cía. de Seguros c/SAS Scandinavian A.S.", "La Ley",1989 B 371.

público negligente a reintegrar a la Hacienda Pública de su bolsillo una cantidad de la que no se lucró.[67]

La dilucidación o asignación de responsabilidades tendrá que realizarse caso por caso, viendo el período de tiempo durante el cual se produjo la prescripción, quiénes eran los funcionarios encargados de liquidar o de comprobar las autoliquidaciones, qué grado de culpa concurrió en ellos y otras circunstancias.

Conclusiones y Recomendaciones

La importancia de los ingresos públicos es evidente: sin ingresos no es posible efectuar gastos.

Las crisis financiera y económica internacionales han obligado a todos los actores políticos a revisar y redefinir las funciones del Estado contemporáneo. En esta época, estamos presenciando la urgencia por asegurar que los escasos recursos de los gobiernos sean administrados y aplicados con honestidad, racionalidad y eficiencia para proteger, mediante idóneas políticas públicas, el bienestar de las sociedades.

Esta necesidad de reducir el déficit público, no puede ser examinada sin tener en cuenta la vertiente de ingresos de las finanzas públicas.

Es por esto que los Órganos de Control Externo han reconocido desde hace tiempo la importancia de un sistema de recaudación de ingresos eficiente.

Para esto, es necesario que la administración tributaria contribuya al cumplimiento de los principios de igualdad y progresividad, disponiendo de mecanismos de control interno y supervisión sobre sus propios actos de gestión.

Dichos aspectos, deben constituir puntos de atención a tener en cuenta en los Programas de Auditoría de los Ingresos Públicos por los Órganos de Control Externo, así como el cumplimiento de las normas sobre prescripción de las obligaciones tributarias, la verificación de la emisión correcta de las notificaciones, cuidando que los plazos se encuentren en concordancia con la normativa.

Es necesario establecer y reforzar, los mecanismos de coordinación entre los Órganos de Control Interno y Externo que componen el Sistema de Control Gubernamental, para aprovechar las experiencias recogidas por cada uno de ellos en sus actuaciones.

Además, debe atenderse a las recomendaciones efectuadas en el XVIII Congreso Nacional de Tribunales de Cuentas de la República Argentina, que aconsejaban crear en los Órganos de Control un sector específico para el control de recursos, dotándolo de personal interdisciplinario profesionalizado calificado, con capacitación permanente y continua en la materia, teniendo en cuenta no solo su conveniencia desde el punto de vista económico, sino por ser la recaudación de ingresos públicos un área de riesgo que puede dar lugar a supuestos de daño al fisco.

67 López López, J. (2009) La exigencia de responsabilidades por las EFS ante las irregularidades, la corrupción y el Fraude. Planteamiento General. CEDDET – Tribunal de Cuentas de España.

TEMA

Auditoría Selectiva – Métodos Estadísticos

Autor: Cr. Juan Manuel Ibarra
Auditoría General de la Provincia de Salta

Presentación

El objeto del presente trabajo es profundizar sobre las NA, en el apartado referente al empleo de métodos estadísticos para la obtención de muestras y otros medios de pruebas" y, desde allí aportar elementos al profesional que le permitan construir su trabajo intelectual a los efectos de ser un referente que atestigüe con alta solvencia.

Se analizará en primer lugar la potencia de dos métodos estadísticos como son el de Estimación por intervalo y el Test de Hipótesis en los procesos de auditoría al practicar pruebas de cumplimiento y pruebas sustantivas. Frente al universo de datos y afirmaciones brindados por la organización y, en dos momentos distintos en los cuales se desarrollan las tareas, ambos métodos estadísticos son excluyentes frente a cada una de estas pruebas.

Los elementos sobre cómo utilizar ambos métodos estadísticos, se enmarcan en definiciones, conceptos y criterios dados por las Normas, paso previo e imprescindible para la aplicación de los modelos probabilísticos.

El tema propuesto reviste suma importancia para los profesionales en ciencias económicas, ya que la utilización de estas dos potentes herramientas estadísticas, le dan no solo un sesgo científico a la tarea desarrollada sino que además, ofrecen consistencia y robustez a las conclusiones a las que se arriban. Más aún, le permiten al profesional dimensionar y comprender mejor su rol, como dimensionar la importancia que desempeña cada una de las pruebas auditoría ante las afirmaciones de los sistemas administrativos y contables, como así también las de los registros y los estados contables.

Para abordar el tema propuesto se recurrirá a definiciones, conceptos y criterios dados por las Normas como paso previo para la aplicación de los mismos. Se desarrollarán conceptos teóricos sobre la materia, tomadas de reconocidos autores, como así también de estadística, de las relaciones con la materia auditoria, de la disciplina estadística y de su aplicación práctica. Se acompañan estos conceptos con el planteo y desarrollo de dos casos prácticos que servirán puntualmente para ampliar y exponer los temas que se consideran contemplados en las normas y que se encuentran publicados en la página www.agpsalta.gov.ar/ietei.

Cabe aclarar que en el presente trabajo, en el capítulo I el lector no encontrará profundizados algunos conceptos de auditoría que se consideran comprendidos y aprehendidos. Sólo se los citará, para contextualizar la aplicación de elementos de estadística

En el capítulo II se abordarán sin profundizar aspectos de estadística que deberán ser complementados con la bibliografía sugerida y, a partir de allí, comprender que la utilización de estas dos herramientas estadísticas son perfectamente extensivas a casos en las que se puede generalizar su aplicación cuando las poblaciones sean grandes.

Los casos prácticos podrán ser consultados en www.agpsalta.gov.ar/ietei

Capítulo I. Conceptos

1. Evidencia de auditoría

“Evidencia de auditoría" es toda información que usa el auditor para llegar a las conclusiones en las que se basa la opinión de auditoría, e incluye la información contenida en los registros contables subyacentes a los estados financieros y cualquier otra información. No se espera que los auditores atiendan a todos los datos que puedan existir. La evidencia de auditoría, que es acumulativa por naturaleza, incluye aquella que se obtiene de procedimientos de auditoría desempeñados durante el curso de la misma y puede incluir evidencia de auditoría obtenida de otras fuentes (auditorías anteriores y procedimientos de control).

La evidencia es el elemento de juicio que el auditor obtiene luego de haber realizado pruebas de auditoría. Aquí se habla de pruebas de manera genérica. Estas evidencias son obtenidas de los reportes contables, de los documentos que respaldan los hechos económicos del ente, de las entrevistas que se pueden realizar con el personal del mismo, como así también de personas vinculadas a la organización.

Por su parte las NA de la AGP de Salta los puntos A.III.b y siguientes se refieren a la evidencia, conceptualizando la misma, a las características de las mismas y a los tipos de evidencia que existen, pudiendo ser de control y sustantivas.

2. Evidencias de controles

La *evidencia de control* es la que brinda la confiabilidad o satisfacción de que estos no solo existen, sino que funcionan de forma efectiva. Es determinante esta evidencia para poder establecer el alcance de las tareas en la obtención de evidencias sustantivas.

Las NA de la de la A.G.P. Salta la define así: Es aquella que proporciona al auditor satisfacción de que los controles clave existen y operan efectivamente durante el periodo. Esta evidencia permite modificar o reducir el alcance de la evidencia sustantiva que, de otra manera, debería obtenerse.

3. Evidencias sustantivas

Las *evidencias sustantivas* son las que darán elementos de juicios referidos a la información que brindan los estados financieros. Son los resultados de la revisión de las transacciones y de los reportes de los sistemas del ente auditado.

Por su parte las NA de la A.G.P. Salta, las define de la siguiente manera: Es aquella evidencia obtenida a partir de la verificación de la validez de las transacciones, de la validez de los saldos de los registros contables o de la validez de otros hechos o circunstancias, comprobada a partir de procedimientos de auditoría que prescindan de la consideración de los sistemas de control interno del ente auditado. La confiabilidad de la evidencia de auditoría aumenta a medida que aumenta su objetividad, basándose más en hechos que en criterios.

4. Evidencias y la selección de procedimientos

Se debe considerar las afirmaciones, para luego seleccionar los procedimientos de auditoría, como así también ponderar los riesgos que corre el auditor.

Las NA de la A.G.P. Salta dan una definición de manera expresa de procedimientos de cumplimientos y sustantivos en los apartados: b iii. c. 1) - relevamiento y evaluación del control interno y b iii. c. 2) - procedimientos sustantivos

Destacamos que estos procedimientos pueden ser dejado de lado, antes de así hacerlo, el auditor de campo debería dejar plasmado el motivo y la razón por lo que fueron dejado de lado o el por qué de su no aplicación:

Habiendo hecho referencia a los dos tipos de evidencias que se obtienen en auditoría, los procedimientos basados en los mismos serían:

- *Procedimientos de cumplimiento*
- *Procedimientos sustantivos*

Los procedimientos de cumplimiento deben llevar a concluir la existencia de los controles, su funcionamiento y aplicación.

Slosse menciona cuatro procedimientos que se podrían aplicar:

1. Inspección de la documentación
2. Pruebas de reconstrucción
3. Observación de determinados controles
4. Técnica de datos de prueba.

Atendiendo a los fines del presente trabajo, no se conceptualizarán los procedimientos, si se destacarán los resultados que brinda la aplicación de cualquiera de ellos.

5. **Pruebas de cumplimiento.**

Se entiende que, sea cual fuera el procedimiento aplicado para conseguir evidencias respecto al cumplimiento de los controles, las respuestas pueden ser del tipo dicotómicas: los controles se cumplen o no; funcionan o no; se activan al momento de someterlos a prueba o no.

Las conclusiones que se puedan obtener hasta ese momento en el desarrollo de las tareas de campo, son parciales, de relevamiento de controles internos y de manera exclusiva para la documentación analizada. Es decir que cualquier valoración se hará sobre lo examinado es exclusivamente para esos documentos y/o puntos de control auditado. El auditor no tiene ningún elemento técnico para hacer extensiva la apreciación desde esos elementos auditados hacia toda la información y/o población que se audita. Es más, el auditor de campo no tiene ninguna información o afirmación respecto al objeto de esos controles y su cumplimiento en toda la población auditada. Solo posee información de lo recolectado sobre esos documentos, por lo que existe aún un contexto de incertidumbre.

Esta apreciación es fundamental ya que los casos sobre los que se posee información, es solo una parte de todo el universo de datos. Para poder hacer extensiva la conclusión a la que se arriba sobre la evaluación de las pruebas de cumplimiento, se debe aplicar el modelo de estimación por intervalo.

6. Pruebas sustantivas.

Con respecto a las evidencias sustantivas y a los procedimientos aplicados para obtenerlos, la situación se presenta una situación distinta.

Esto es, al aplicar estos tipos de procedimientos, el auditor sí tiene afirmaciones realizadas por el ente y exteriorizadas en los saldos expuestos en los estados y/o informes financieros. Estas afirmaciones son los saldos de cuentas o partidas sobre las cuales el auditor de campo deberá obtener evidencias y necesitará validarlas o no.

En ese momento de la auditoría, el auditor tiene además de toda la información brindada por el ente, las conclusiones a las que arribó luego de la aplicación de las pruebas de cumplimiento, disminuyendo así el contexto de incertidumbre y de riesgo.

Con esta información y, en base a métodos probabilísticos dados por la estadística, el auditor de campo validará o rechazará los estados contables.

Capítulo II. Auditoría

7. Método Estadístico

El motivo para utilizar el recurso de Métodos Estadísticos aplicados en auditoría, se fundamentan en que éstos se han desarrollado sobre razonamientos de tipo inductivo, es decir, van de lo particular a lo general. Se llega a conclusiones sobre la información que es proporcionada por un ente, tomando un subconjunto más o menos amplio de los mismos. "El único método científico que valida estas extensiones es el Método Estadístico, pues precisamente ésa es la razón de su existencia".

Es importante diferenciar las estadísticas como meras colecciones de datos y el Método Estadístico, ya que este es considerado como una ***disciplina científica con entidad propia.***

La estadística comprende métodos científicos que proporcionan herramientas para la toma de decisiones, cuando éstas se adoptan en ambientes de incertidumbre, siempre que esta incertidumbre pueda ser cuantificada en términos de probabilidades.

El procedimiento de toma de decisiones, en el ámbito científico, consiste básicamente en plantear una hipótesis y contrastarla mediante datos experimentales y modificarla si no puede ser aceptada.

8. Método científico

1.- Plantear una idea (Hipótesis)

2.- Contrastar esa idea

a) Definir la población.

b) Decidir el método de muestreo.

c) Suponer un modelo, definiendo la/s distribución/es de la/s población/es en estudio.

d) Formular las hipótesis de interés en términos de los parámetros del modelo.

e) Calcular el tamaño muestral necesario para conseguir los objetivos tan eficientemente como sea posible. El cálculo requiere el conocimiento de la mínima diferencia en la que el investigador está interesado, así como un estimador de la variabilidad subyacente.

f) Tomar la muestra.

g) Revisar si el modelo supuesto puede considerarse una aproximación razonable.

h) Revisión del análisis si las suposiciones de partida del modelo no son ciertas.

i) Analizar los datos.

j) Escribir las conclusiones en lenguaje simple (no estadístico).

3.- Revisar la idea si no se acepta a partir del procedimiento experimental.

Cuadro 1: El método científico y su relación con la Estadística. Se han señalado en cursiva los pasos del método directamente relacionados con la Estadística, que van desde la toma de datos hasta el análisis de los mismos.

9. Bondades del método estadístico

Las NA refieren a la utilización de métodos de muestreo que podrán ser estadísticos o no para obtener evidencias, dejando librado a criterio del profesional la elección del más eficiente,

aplicándolo a cada caso particular y la utilización del más apropiado, el que sea el más eficiente sin indicar y/o precisar cuál puede ser.

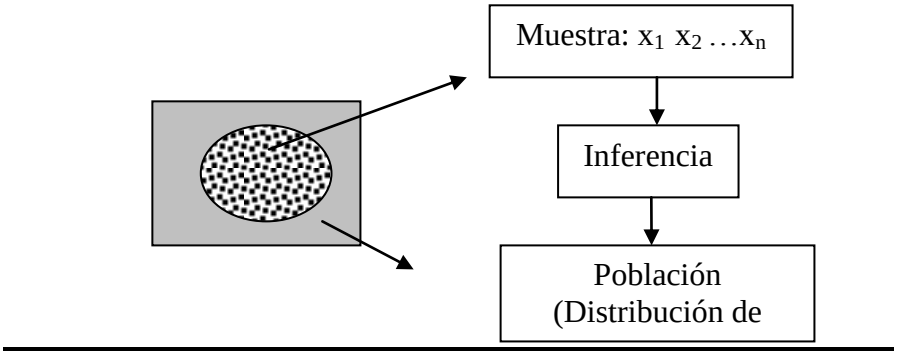
El presente trabajo tiende a destacar las aplicaciones que posee el método científico sobre las tareas de auditoría, y junto a él los elementos teóricos mínimos y necesarios a tener en cuenta para poder llevarlo a cabo.

10. Inferencia y muestras

La Inferencia Estadística es aquella rama de la Estadística mediante la cual se trata de sacar conclusiones de una población en estudio, a partir de la información que proporciona una muestra representativa de la misma. También es denominada Estadística Inductiva o Inferencia Inductiva ya que es un procedimiento para generar nuevo conocimiento científico.

La muestra se obtiene por observación o experimentación. La necesidad de obtener un subconjunto de la población es obvia si tenemos en cuenta los las limitaciones de presupuestos, costos y tiempo mas todas las limitantes del trabajo a realizar. La inferencia inductiva exacta y cierta es imposible ya que al tomar la muestra, la información que se obtiene es parcial. Sin embargo es posible realizar inferencias con un margen de error y medir ese grado de error, siempre que la muestra se haya realizado de acuerdo con procedimientos de muestreo y bajo supuestos estadísticos.

11. Esquema de Inferencia Estadística



Se deberá repasar los conceptos de ***población*** *y de* ***muestra***.

12. Muestreo

Sobre cada uno de los elementos se medirá una o varias características denominadas variables. A cada población le corresponde una ***variable aleatoria*** que se denotara con X. En la teoría Estadística queda identificada la Población y su correspondiente variable aleatoria asociada. Así, en toda la teoría de la Inferencia sobre la población, la muestra significará el conjunto de datos a estudiar siempre asociada a la variable aleatoria asociada y a la característica que medimos sobre los datos recolectados.

En general, se podría tratar a las poblaciones en contabilidad y auditoría, como poblaciones infinitas, entendiendo que en la práctica "población infinita" significa lo mismo que "población muy grande", aunque de manera conceptual la mayor parte de las poblaciones no pueden ser consideradas infinitas ya que si bien son “muy” grandes, son finitas y como tal se las trabaja.

Es necesario dejar sentado, como supuesto, un modelo de distribución de probabilidad para la variable aleatoria en estudio que resuma las características de la misma (apartado 2c del método científico en el Cuadro 1), aunque según el método a emplear, podemos conocer o no los parámetros que tratamos de estimar a partir de una muestra. Esto es, suponemos que *X: saldo de una cuenta expuesta en el Estado de EEPP* con una población N= 1.258; se distribuye Normal con un promedio por cuenta de μ= 2.528,00 y un desvío de σ= 450,00 recordar que estos dos

parámetros, o uno de ellos, pueden ser conocidos o no. Hoy todos los aplicativos de contabilidad o planillas de cálculos permite obtenerlos.

Lo expresado X~ N (μ= 2.528,00; ϭ= 450,00)., la variable se distribuye normal con su media igual a 2.528 y un desvío de 450

13. Métodos de Inferencia Estadística

La inferencia Estadística a su vez puede dividirse en dos apartados de acuerdo con el conocimiento sobre la distribución de la población.

13.1. Inferencia Paramétrica:

Se conoce la forma de la distribución (Normal, Binomial, Poisson, etc ...) pero pueden desconocerse sus parámetros o bien, conociéndolos se necesita confirmarlos. Se realizan inferencias sobre los parámetros desconocidos de la distribución conocida.

13.2 Inferencia No Paramétrica:

Forma y parámetros desconocidos. Se realizan inferencias sobre características que no tienen por qué ser parámetros de una distribución conocida (Mediana, Estadísticos de Orden).

De acuerdo con la forma en que se estudian los parámetros o características desconocidas, la inferencia se realiza aplicando dos métodos: Estimación por intervalos para las pruebas de cumplimiento y Test de Hipótesis para las pruebas sustantivas.

14. Tipos de Muestreos

A continuación se revisa el método de muestreo aleatorio simple enmarcados en las tareas y papeles de trabajo de auditoría:

Definir la población en estudio especificando las unidades que la componen, en cualquier caso como ejemplo, los movimientos en el debe y en el haber de un libro mayor.

Definir el marco: listado o descripción de los elementos que forman la población.

Definir la unidad de muestreo: Movimiento en el libro diario (solo débitos, solo créditos o ambos y su correlación en el libro mayor).

Definir las variables a medir. Pagos, Cobros…,

Elaborar el plan de muestreo que guiará el trabajo de campo.

Seleccionar el método de muestreo: En este caso, aleatorio simple. *Calcular el tamaño necesario* para obtener une determinada precisión en la estimación. Este punto se verá con más detalle en el apartado dedicado a la estimación por intervalos.

15. Muestreo Aleatorio Simple

Se trata de un procedimiento de muestreo (sin reemplazo), en el que se seleccionan *n* unidades de las N en la población, de forma que cualquier posible muestra ${}_nC_n$ del mismo tamaño tiene la misma probabilidad de ser elegida.

Se realizan n selecciones independientes de forma tal que en cada selección, los individuos que no han sido elegidos tengan la misma probabilidad de serlo.

El procedimiento habitual consiste en numerar todos los elementos de la población y se seleccionan muestras del tamaño deseado utilizando una tabla de números aleatorios o un programa de pc que proporcione números aleatorios.

Recuérdese que "al azar" no significa "de cualquier manera", para que el procedimiento de muestreo sea válido es necesario utilizar correctamente el proceso de generación de números aleatorios.

Entre las ventajas de este procedimiento está la compensación de valores altos y bajos con lo que la muestra tiene una composición similar a la de la población. Es además un procedimiento sencillo y produce estimadores de los parámetros desconocidos próximos a los valores reales de los mismos.

El principal inconveniente de este tipo de muestreo es que necesita un marco adecuado y amplio que no siempre es fácil de conseguir y que no contiene información a priori sobre la población que podría ser útil en la descripción de la misma.

16. Estimación por Intervalos – Pruebas de cumplimiento

16.1 Introducción

Dada una muestra aleatoria $x_1, x_2, \ldots, x_n$, de una población con función de densidad f(x; □), un intervalo de confianza, de extremos L_1 y L_2, para el parámetro μ de la población es un par ordenado de funciones reales de las n medidas de la muestra construidas de forma tal que la probabilidad de que los extremos contengan al verdadero valor del parámetro, es un valor prefijado 1 -α. Al número 1 - α se denomina "nivel de confianza".

El nivel de confianza suele ser 0,95 (95%) ó 0,99 (99%). La interpretación práctica es sencilla, por ejemplo, si el nivel de confianza es del 95%, significa que en el 95% de las veces que se reitere el experimento, el intervalo de confianza calculado contendría al verdadero valor del parámetro y en el 5% restante el intervalo no contendría el verdadero valor.

Una vez que el intervalo de confianza ha sido particularizado para una muestra concreta, el intervalo obtenido contiene o no contiene al verdadero valor del parámetro, por esa razón, cuando se tiene un valor concreto, se habla de confianza y no de probabilidad. Se confía en un 95% que el intervalo calculado contenga el verdadero valor.

16.2 Intervalo de Confianza para la media de una población normal de varianza conocida

Es inevitable que las estimaciones tengan algún grado de error por lo que se debe especificar un rango probable del parámetro poblacional, en el cual se este indicando un margen de error con doble signo (±), ya que es de suma importancia para señalar cuan confiable es una estimación. Suponiendo que se dispone de una población en la que se tiene una v.a. con distribución N ≅(μ,σ) con σ conocida (de estudios previos, por ejemplo), se obtiene una muestra de tamaño n y se desea estimar la media μ de la población.

El estimador puntual de la misma es la media muestral cuya distribución muestral es conocida $\bar{x} \cong N\left(\mu; \frac{\sigma}{\sqrt{n}}\right)$ la cantidad $Z = \frac{\bar{x} - \mu}{\frac{\sigma}{\sqrt{n}}}$ y Tendrá distribución normal estándar.

Sobre la distribución N (0,1) podremos seleccionar dos puntos simétricos $-Z_{\alpha/2}$ □y $Z_{\varepsilon/2}$, tales que $P\left(-z_{\alpha/2} \le z \le z_{\alpha/2}\right) = 1-\alpha$

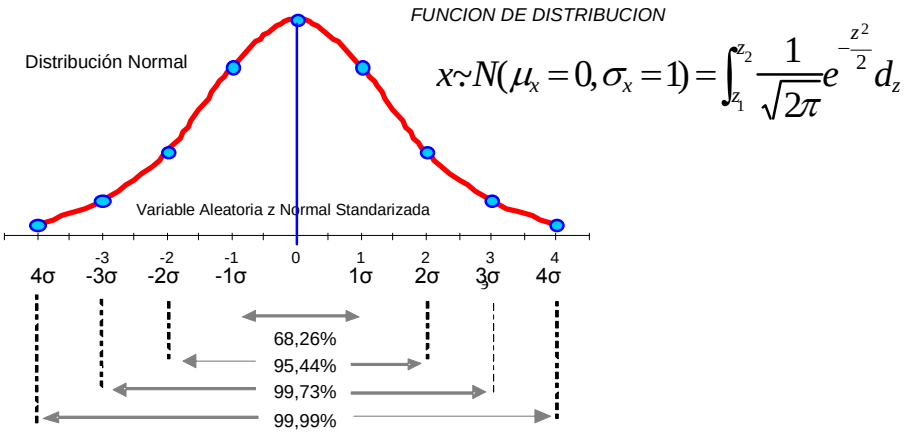


Figura 2: Selección de los puntos críticos para el cálculo del intervalo de confianza.

Sustituyendo Z por su valor en este caso particular

$$P(\bar{x} - z_{\alpha/2} \frac{\sigma}{\sqrt{n} \leq} \leq \frac{x - \mu}{\frac{\sigma}{\sqrt{n}}} \leq \bar{x} + z_{\alpha/2} \frac{\sigma}{\sqrt{n}}) = 1 - \alpha$$

Despejando la media muestral y la varianza

$$P(\bar{x} - z_{\alpha/2} \frac{\sigma}{\sqrt{n} \leq} \leq \mu \leq \bar{x} + z_{\alpha/2} \frac{\sigma}{\sqrt{n}}) = 1 - \alpha$$

que verifica las condiciones de la definición.

Así, el intervalo de confianza para la media puede escribirse como

$$\bar{y} - Z_{\alpha/2}\sigma_{\bar{y}} \leq \mu \leq \bar{y} + Z_{\beta/2}\sigma_{\bar{y}}$$

La interpretación del intervalo de confianza, se refiere al proceso de construcción de los intervalos de confianza. Cada intervalo de confianza incluye o no incluye al verdadero valor del parámetro que se estima. En la práctica, de todos los posibles valores de $\overline{X}$ tenemos uno sólo $\bar{x}$ y por lo tanto un único intervalo de todos los posibles para distintas muestras

$$\mu = \bar{x} \pm Z_{\alpha/2} \frac{\sigma}{\sqrt{n}}$$

La importancia del intervalo de confianza para la estimación radica del hecho de que el intervalo contiene información sobre el estimador puntual (valor central del intervalo) y sobre el posible error en la estimación a través de la dispersión y de la distribución muestral del estimador. Obsérvese que el error en la estimación está directamente relacionado con la distribución muestral del estimador y con la varianza poblacional, e inversamente relacionado con el tamaño muestral.

El gráfico que sigue en párrafos siguiente, ilustra la interpretación del nivel de confianza para el intervalo de confianza para la media de una distribución normal, con varianza conocida. Para los distintos posibles valores de la media, representados mediante su distribución muestral, se obtienen distintos intervalos de confianza. La mayor parte incluye al verdadero valor del parámetro, pero el resto no. Concretamente, el 95% lo incluye y el 5% no, si el nivel de confianza es del 95%.

En la práctica, se dispone de una única repetición del experimento, y por tanto, de un único intervalo de confianza, el señalado en negrita en el gráfico, por ejemplo. Se confía en que el intervalo sea de la mayoría que contiene al verdadero valor objetivo, aunque no se tenga la seguridad de que sea así, y existe concretamente, un riesgo del 5% de equivocación.

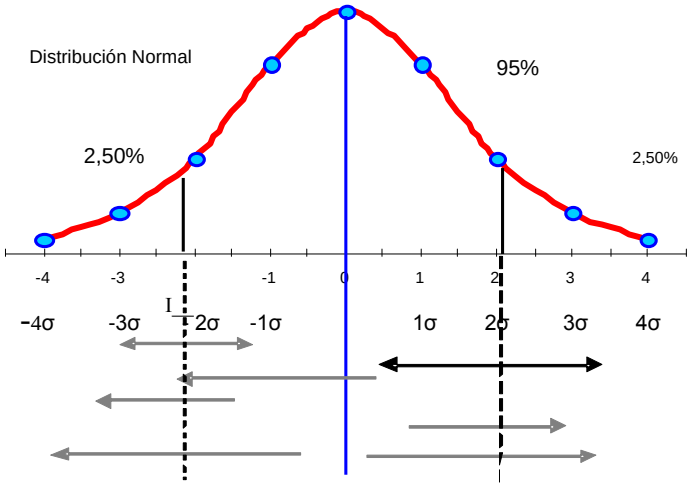


Figura 3: Interpretación del nivel de confianza en el intervalo para la media de una distribución normal.

16.3 **Amplitud del Intervalo y el Error de Estimación**

En la práctica, en el análisis del intervalo de confianza, intervienen tres variables: la probabilidad del nivel de confianza, el valor crítico, la variabilidad de la población o la variabilidad de la muestra y el tamaño de la misma:

La amplitud de intervalo depende de $\pm Z_{\alpha/2} \frac{\sigma}{\sqrt{n}}$

Esto puede conseguirse modificando las distintas factores que aparecen en la fórmula: el nivel de confianza "α", a través del valor crítico "Z", la variabilidad "ϭ" y el tamaño muestral "n". A continuación se analizarán dichos factores de manera individual.

16.4 Nivel de confianza *α*

La amplitud del intervalo de confianza aumenta al aumentar el nivel de confianza (recordar que es una probabilidad), ya que el valor crítico de la distribución se desplaza hacia la izquierda y a la derecha, bajo la curva. Si se considera un nivel de confianza del 100%, el intervalo de confianza será $[-\infty;+\infty]$que contendrá al verdadero valor del parámetro, pero no es de ninguna utilidad en la práctica porque se disminuye el nivel de confianza, también disminuye la amplitud. Sin embargo conviene mantenerlo en unos límites razonables que suelen ser del 95% o del 99%, en la mayor parte de las aplicaciones.

Las estimaciones tienen siempre alguna probabilidad de error, esto es inevitable por cuanto es el margen con el que cuenta el auditor general al asumir el riesgo de cometer errores inherentes: el del control y el de la detección, enmarcados en los conceptos dados en el Informe de Auditoría Nº 5 del CECYT

16.5 Varianza σ

La longitud del intervalo de confianza disminuye con la varianza, es decir, la estimación será más precisa cuanto menor sea la variabilidad en la población, lo que significa que la población es más homogénea. En la práctica es posible obtener estimaciones más precisas, por ejemplo,

restringiendo la población a conjuntos lo más homogéneos posible, es decir, reduciendo la variabilidad (σ).

16.6 Tamaño de la muestra "n"

La amplitud del intervalo de confianza disminuye al aumentar el tamaño muestral, lo que significa que se obtienen estimaciones más precisas cuanto mayor sea el tamaño muestral. Debido a consideraciones prácticas de costos y de tiempo, en general no es posible aumentar indefinidamente el tamaño de la muestra a tomar por el auditor para obtener estimaciones más precisas. Es por ello que, en la práctica, se selecciona el tamaño muestral necesario para obtener una determinada precisión, estableciéndola a priori.

Desde la interpretación matemática, "n" juega ajustándose la variabilidad "σ", lo cual implica que si el tamaño de la muestra aumenta, se reduce el error de estimación.

16.7 **Tamaño de la Muestra (para estimar la media de una población con una determinada precisión)**

La información siempre es cara y reunirla cuesta salarios, gastos y tiempo. Toda información es crucial en términos de retribuciones. Así, cuánta información hay que reunir, qué tamaño de muestra hay que tomar, son datos fundamentales. Los intervalos de confianza y los test de hipótesis, proporcionan métodos adecuados para responder a estas preguntas.

Supondremos que se audita una Municipalidad, y se quiere saber la proporción de Ordenes de Pagos que cumplen con los controles necesarios para emitirse y que las mismas ya están registradas y contabilizadas. Aparecen en este caso al menos dos variables: Controles que pretendemos se cumplan y los importes pagados.

Como se recurre a la estimación por intervalos, se tienen en cuenta dos aspectos relacionados con esta idea a saber:

¿Qué *nivel de confianza* se debe seleccionar? (Probabilidad)

¿Cuál es el límite de tolerancia para la amplitud del intervalo?

Ampliando lo expuesto en apartados anteriores, se dice que el *nivel de confianza*, a menudo se fija en un 90% o 95 %. Se puede decir que esto es primitivo y que ha pasado de generación en generación, aunque se traduce en el concepto de "Certeza razonable", que a su vez determinará el valor de Z razonable.

La amplitud tolerable depende en gran medida del contexto en el que el auditor desempeña su labor. Siguiendo con el ejemplo anterior: ($\pm$ 223 O.P. implica una amplitud de 446 O.P. que resulta grande para el volumen de O.P. que no cumplen con algún punto de control en un periodo. La tolerancia aceptable será determinada por el auditor que relevó los controles internos.

Cuando se considera un intervalo de confianza para la media de la población μ, el término $\pm$ $Z_{\frac{\alpha}{2}} \times \sigma$ corresponde al intervalo . Recordando que $\sigma = \frac{\sigma}{\sqrt{n}}$ .Lo sugerible para el auditor de campo, aplicando el modelo de muestreo probabilístico, es que el tamaño de muestra requerido se calcule por ensayo y error o con una fórmula. Se deberá ampliar estimación para la proporción.

Para el caso del procedimiento de ensayo y error se sigue el ejemplo de los cheques de las sucursales.

Se desea un intervalo de confianza al 95% con una amplitud no mayor a 10 (un término $\pm$ no mayor a 20) y el desvío estándar en el límite se estima en 49. En un primer intento se hace con n=16, entonces el intervalo de confianza es $p \pm 1{,}96(49/\sqrt{16}_ó_p \pm 24{,}01$). La amplitud de este intervalo es casi el doble que la deseada; para reducir a la mitad la amplitud del intervalo de

confianza, se debe cuadruplicar el tamaño de la muestra, pues éste aparece en la formula para el error estándar como $\sqrt{n}$. Con n=32, el intervalo de confianza al 95% es $p \pm 1{,}96(49/\sqrt{32}_ó_p \pm 16{,}995)$ que se aproxima a lo pretendido. El supuesto es que el desvío, en este ejemplo es 49, y no tiene sentido discutir si "n" debería ser 32 ó 3 ó 35, ya que un valor de n "cumple su parte" y con esto es suficiente.

La fórmula para determinar n es: $$n = \frac{Z_{\alpha/2}\sigma^2}{E^2}$$

17. <u>Test de hipótesis - Pruebas sustantivas</u>

Una hipótesis estadística es un enunciado provisional referente a uno ó más parámetros de una población ó grupos de poblaciones. Estas afirmaciones son provisorias ya que solo refieren a los parámetros de la población ó bien acerca de estado de naturaleza de la población.

El modo de razonamiento, siguiendo a Lincol Chao es similar al procedimiento que se emplea en un juicio. Cuando se juzga a alguien por un asesinato, se presume que el acusado es inocente, es decir, no culpable, hasta que se demuestre lo contrario. Quien acusa recoge y presenta las pruebas intentando descartar la presunción de inocencia, presunción que, si no se descarta en vista de todas las pruebas que se aportan, permitirá que el acusado sea declarado inocente y, por lo tanto, no haya condena. Por otra parte, si se demuestra su culpabilidad con el aporte de las pruebas recolectadas, habrá condena y se descartara su inocencia.

En este modelo se analizarán cuatro conceptos que se consideran clave: a) la Hipótesis nula, b) el estadístico de prueba, y c) La región de rechazo, recorriendo algunos conceptos ya expuestos en el tema Estimación.

Trasladándolo al plano de la auditoría de estados contables o de las afirmaciones que realizan informes de distinta naturaleza, el auditor a diferencia del contexto que se planteo en estimación, aquí posee información y afirmaciones que serán sometidas a prueba para, posteriormente, validarlas o bien rechazarlas.

17.1 Formulación de Hipótesis Nula y de Hipótesis Alternativa

Los auditores son los encargados de "investigar" los EECC. En un momento, luego de haber validado o no los controles internos deben formular una hipótesis nula o de nulidad H_o y una hipótesis alternativa o de investigación, H_1.

La hipótesis nula es el estado de situación actual de la variable, y es la afirmación que se expone en el estado contable de una cuenta en particular. Se presume el "estado de inocencia" de tal afirmación bajo la hipótesis nula y la condena o absolución de este estado, estará bajo la hipótesis alternativa.

La hipótesis nula simbolizada como Ho es que el saldo de la cuenta Combustibles y Lubricantes en cta. cte. es $ 89.000,oo. La presunción de no culpabilidad es que el saldo es igual a $ 89.000,oo. El auditor es el acusador y debe poner a prueba lo formulado en la hipótesis nula, elaborando la hipótesis alternativa. Para ello dirá que el saldo de los Combustibles y lubricantes es distinto a $ 89.000,oo. Recogerá y presentará todas las pruebas posibles a partir de la muestra tomada. Si hay suficientes pruebas para apoyar la hipótesis alternativa, lo que implicaría la "culpabilidad demostrada" con presunción firme, la decisión será descartar la hipótesis nula y el saldo de la cuenta auditada, en este caso Combustibles y Lubricantes se considerará no expuesto de manera razonable. En caso contrario no se descartará la hipótesis nula y el saldo será el que se expone en la EEPP, en nuestra metáfora será no culpable.

17.2 Nivel de significancia

Debido al carácter aleatorio de las observaciones muestrales, es posible que el estadígrafo muestral obtenido, se desvíe tanto o más de lo esperado cuando la hipótesis nula sea cierta y se decida descartarla. Es posible que se desee que la probabilidad de descartar la hipótesis nula verdadera sea pequeña. Sea cual fuere la magnitud de esa probabilidad, se la llamará nivel de significación. Esto es porque la diferencia entre el valor hipotético y el resultado de la muestra es significante, o sea demasiado grande como para atribuírsela al azar.

Establecido el nivel de significancia, se decide la región de descarte o región critica, la cual es un conjunto de valores posibles del estadístico de muestra que logra que se descarte la hipótesis nula. En este método podemos cometer errores como por ejemplo: siendo verdadera la hipótesis nula, el auditor la descarte o, siendo falsa la acepte. Estos errores están cuantificados en términos de probabilidades y se representan con α y son el complemento del nivel de significancia 1 - α.

17.3 Tipos de errores posibles a cometer

Cuando se utiliza una estadística de muestra para tomar decisiones acerca de un parámetro de población, existe riesgo de llegar a una conclusión incorrecta. De hecho se pueden presentar dos tipos diferentes de error cuando se aplica el método de prueba de hipótesis a saber:

Error de tipo I: se presenta si la hipótesis nula (H_0)es rechazada cuando de hecho es verdadera y debiera ser aceptada.

Error de tipo II: se presenta si la H_0 es aceptada cuando de hecho es falsa y debía ser rechazada.

Nivel de significación: puede ser definido como la probabilidad de cometer un error de tipo I, denotada con α. El auditor deberá controlar esta probabilidad determinando el nivel de riesgo que estaría dispuesto a correr de cometer este tipo de error, teniendo en cuenta que ya validó o no los controles internos. Los auditores, valga esto como sugerencia, debiera escoger, correr un riesgo de 5% ó más pequeño 1%. La alternativa de elegir un nivel de riesgo particular de tipo I, depende del costo que implica cometerlo.

α

El coeficiente de confianza se define como el complemento de , dado por $1-\alpha$ que es la probabilidad de que la H_0 no sea rechazada cuando de hecho es verdadera y debiera ser aceptada.

El Riesgo β_0 es la probabilidad de cometer un error de tipo II denotada como β. A diferencia del error de tipo I, en el cual la probabilidad de cometerlo es controlada por el auditor, el error de tipo II depende de la diferencia entre los valores supuestos y el real del parámetro de población..

La Potencia de la prueba es el complemento de la probabilidad de β, dado por $1-\beta$ y es la probabilidad de rechazar la hipótesis nula cuando de hecho ésta es falsa y debiera ser rechazada.

17.4 Síntesis del procedimiento:

1. Formular la Hipótesis nula: El auditor considera que el saldo promedio por cuenta es $ 2000

$H_o : \mu = \$2.000,oo$

$H_1 : \mu \neq \$2.000,oo$

2. Especificar el nivel de significación, implica en esta situación, rechazar H_0. Si es cierta conduciría a graves consecuencias porque se estaría aceptando que los saldos son distintos a lo informado por el auditor interno. La conclusión para este saldo es que los mismos no son razonables, pero al menos se informaría la excepción.

3. Seleccionar el tamaño de muestra: Se determina después de tomar en cuenta los riesgos especificados de cometer un error de tipo I o un error de tipo II y de considerar las restricciones de presupuesto para levar adelante la tarea de auditoría

4. Establecer valores críticos a partir de los cuales se establece la zona de aceptación y de rechazo de la hipótesis nula.

5. Tomar la muestra: una vez recolectada la muestra, se calcula la estadística de prueba.

6. Escoger la estadística de prueba: Para probar la hipótesis enunciada en 1, la estadística de prueba es $Z = \frac{(\bar{x} - 2000)}{\sigma_{\bar{x}}}$ y resulta una variable normal ó estándar en términos de Z. La estadística de prueba en términos de la variable de estudio es $\bar{x}$.

7. Determinar si la estadística de prueba cae en la región de rechazo o en la de no rechazo.

8. Tomar la decisión.

9. Expresar la decisión estadística en términos de la tarea de auditoría llevada a cabo.

Nota: ver práctico en www.agpsalta.gov.ar/ietei

19. Conclusiones:

El método estadístico para obtener evidencias y conclusiones en auditoría está reconocido en las NA Dentro de los métodos estadísticos, existen los que permiten realizar inferencias sobre poblaciones.

Al ser el método estadístico un método científico, las conclusiones a las que se arriban son afirmaciones que sirven para validar o rechazar una afirmación además de permitir reducir costos, disminuir tiempos y agregarle valor agregado al trabajo profesional.

Al ser un método científico y al cuantificar la probabilidad de error que se puede cometer, es de gran consistencia las conclusiones a las que se arriban.

El valor para el auditor radica en lo riguroso de la forma con que se aplica el proceso estadístico y en la obtención de los elementos de la muestra que permite el arribo a las conclusiones de auditoría**.**

19. Resumen

Las NA hacen mención a los procedimientos estadísticos para la obtención de evidencias en auditoría sin profundizar en alguno de ellos.

En este trabajo se pretende aplicar y profundizar al menos dos métodos estadísticos dentro de un proceso científico, para arribar a una conclusión, luego de desplegar las tareas de auditoría. Se centra la atención en dos temas de auditoría: Pruebas de cumplimiento y Pruebas sustantivas. Se abordan temas de la disciplina estadística que luego serán la base para quien pretenda profundizarlos.

Para la primera prueba, la de cumplimiento, se aplica el método de estimación de intervalos partiendo de la premisa que no se sabe nada respecto al cumplimiento de los controles internos en un ente. Se toma la muestra, se la describe y, se infiere sobre la población para concluir sobre el cumplimiento o no de los controles internos. La conclusión es en términos probabilísticos sobre dos aspectos: sobre el cumplimiento o no de los controles internos, teniendo presente como se haya definido la variable y, sobre la posibilidad de haber podido cometer algún tipo de error aleatorio.

Para las pruebas sustantivas, se partirá de la información provista en un estado contable. Saldo de una cuenta particular. Se toma la muestra, se describe y se infiere sobre la validez del saldo expuesto. En primer lugar, la conclusión se la realiza en términos de probabilidad tanto para confirmar o rechazar la hipótesis de nula que daba por valido el saldo expuesto. En segundo orden, se concluye sobre el error aleatorio y su probabilidad de ocurrencia

Es necesario dejar en claro que el método científico basado en métodos estadísticos permite dejar cubierto al profesional de cualquier error aleatorio que se pueda cometer, siempre y cuando en los papeles de trabajo, quede claro el método de muestreo utilizado y la rigurosidad con la que se tomo la muestra.

Estos métodos permiten reducir costos, disminuir tiempos y agregarle calidad y valor al trabajo profesional

Bibliografía

1.- Hildebrand, D. K. y Lyman Ott, R.; "Estadística Aplicada a la Administración y a la Economía."

2.- Berenson, M. L y Levine, D. M.; Estadística Básica en Administración.

3.- Andersson, D.R.; Sweeney, D.J.; Williams, T.; "Estadística para Administración Economía.

4.- Ya-Lun Chou, "Análisis Estadístico"

TEMA

Observaciones más frecuentes en los informes de auditoría.

Autores:
Cr. Juan Miguel del Rosario Cardozo
Dra. María Victoria Restom
Auditoría General de la Provincia de Salta

I. RESUMEN

En el inicio del presente trabajo se muestra como la actividad desplegada por los distintos Órganos de control se encuentra establecida dentro de un marco legal, el cual permite y coadyuva a la realización de una labor impuesta y rentable en el sentido de contribuir al mejoramiento de la Gestión de la Hacienda Pública. Es así como se incorpora toda la normativa vigente desde la Constitución de la Provincia de Salta, la Ley N° 7.103 que crea este Órgano, distintas resoluciones que tratan sobre el tema en cuestión y además las leyes que hacen posible la realización de observaciones en los informes a partir de las detectadas en las tareas de campo.

Concepto de Observaciones: Las observaciones en un Informe de Auditoría son todos aquellos hallazgos que el auditor expone con base en los trabajos de campo desarrollados previamente, a cerca de las deficiencias o irregularidades encontradas durante el análisis de control, basadas en hechos y respaldadas con los Papeles de Trabajo, los que constituyen su mismo fundamento. Presentan una especie de resumen de todo aquello que el auditor pretende llevar a conocimiento del destinatario del Informe, de esta manera tenerlas en cuenta en su accionar futuro y mejorar su Administración.

A posteriori se hace especial referencia a la publicidad que requiere toda actividad desplegada por el Estado, amén de lo establecido por Nuestra Carta Magna, en la cual se instaura un régimen republicano de gobierno, en el caso de los Órganos que realizan el control de la hacienda pública deben actuar con la mayor transparencia posible, y para que esto tenga un resultado feliz, es necesario que la sociedad toda conozca su actuación.

Finalmente presentamos las observaciones que de manera habitual y constante son plasmadas en los informes de Auditoría, las que fueron seleccionadas tomando como base todos los Informes Definitivos, publicados en la página oficial de la Auditoria General de la Provincia entre los años 2011 y 2012. El objetivo principal de mostrarlas y hacerlas ostensibles es que no vuelvan a ocurrir, funcionando el presente trabajo como una guía, para aquellos en los cuales se deposita la confianza pública y quienes, a través de sus gestiones, pueden cambiar el modo en que las efectúan, adaptándolas a los criterios legales vigentes.

OBSERVACIONES MÁS FRECUENTES EN LOS INFORMES DE AUDITORÍA

Los órganos de control tienen la importante misión de observar las desviaciones, los procedimientos discrecionales y los actos ilícitos que en la administración pública se puedan cometer, dado que en el cumplimiento de sus funciones deben procurar la información necesaria para que, luego de analizarla, les permita emitir los informes respectivos y de esa manera cumplir con su finalidad.

II. DESARROLLO

1. Introducción.

El presente trabajo tiene por objeto exponer las observaciones más frecuentes, las que fueron enunciadas en los Informes de auditoría definitivos de Municipios de Salta, publicados en la página web, de la Auditoría General de la Provincia (agpsalta.gov.ar) en los años 2011 y 2012.

Destinado a generar un mecanismo de diálogo y consulta permanente, entre auditor y Administradores Municipales, se sugiere publicar las observaciones, en la página web, de los órganos de control, siempre teniendo en cuenta que ambos deben propender a la Mejora de la Gestión de la Hacienda Municipal, ajustándose a los principios de Legalidad, Eficacia, Economía y Eficiencia.

2. Marco Normativo.

Nuestra Constitución Nacional proclama que la Nación Argentina adopta la forma representativa, republicana y federal de gobierno, lo cual presupone determinadas consecuencias: Que el pueblo se gobierna a sí mismo, pero a través de sus representantes (Art. 22); con la mención republicana hace referencia a la división de poderes, elecciones populares de nuestros gobernantes, publicidad de los actos de gobierno, temporalidad en el ejercicio de sus funciones; y el sistema federal implica necesariamente un reparto de competencias entre Nación y Provincias, la descentralización del poder sobre la base territorial.

Este concepto de federalismo es lo que define el marco de la competencia municipal, caracterizados en nuestra Carta Magna como autónomos. En el artículo 123 en consonancia con el 5 de dicho Ordenamiento, se encuentra expresamente establecido:

Artículo 123: *"Cada provincia dicta su propia Constitución, conforme a lo dispuesto por el artículo 5° asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero."*

Artículo 5: *"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 estas condiciones el gobierno federal garante a cada provincia el goce y ejercicio de sus instituciones."*

El sentido correcto de interpretación de estos dos artículos no es que poseen la calidad de sujetos plenos de la relación federal, sino que dependen en cuanto a su extensión, alcance y contenido territorial de las regulaciones provinciales que se fueran a sancionar.[68]

Es de esta manera que contamos, dentro del ámbito de las labores de auditoría externa, con el reconocimiento que en su Artículo 169 realiza la Constitución Provincial:

"La Auditoría General de la Provincia es el órgano con independencia funcional, administrativa y financiera, competente para el control externo posterior y auditoría de la gestión económica,

[68] Gustavo Montoya. "Hacia una gestión municipal eficiente". Mundo Grafico Impresiones. Año 2009.

financiera, patrimonial, presupuestaria y operativa en atención a los criterios de legalidad, economía, eficiencia y eficacia de la Hacienda Pública Provincial y Municipal, incluyendo sus organismos descentralizados cualquiera fuese su modalidad de organización, empresas y sociedades del Estado, entes reguladores de servicios públicos y entes privados adjudicatarios de servicios privatizados en cuanto a las obligaciones emergentes de los respectivos contratos. Examina e informa a la Legislatura, aconsejando su aprobación o desaprobación sobre la Cuenta General del Ejercicio, cuentas de percepción e inversión de fondos públicos y de cualquiera de los estados contables que se elaboren por la Administración Pública Provincial y Municipal. Tiene legitimación para comparecer en juicio por sí misma y en representación del Estado, en los casos que se detecte, en virtud de las funciones atribuidas por esta Constitución y las leyes, posible daño patrimonial al Fisco.

Los informes, dictámenes y pronunciamientos finales de la Auditoría, tienen la calidad de públicos y deben ser publicados por la misma.
Las autoridades provinciales y los agentes y funcionarios del sector público provincial y municipal están obligados a proveerles la información que les requiera".

De esta forma se dicta la Ley 7.103, considerando la jerarquía de un Órgano de Control de rango constitucional y con independencia funcional para regir en todo el ámbito provincial. En su Artículo 30 establece:

*"**ARTICULO 30**.- Créase la Auditoria General de la Provincia, como órgano rector del control externo de la hacienda pública provincial y municipal, incluyendo sus organismos centralizados y descentralizados, cualquiera fuese su modalidad de organización, Empresas y Sociedades del Estado, Entes Reguladores de los Servicios Públicos y cualquier otro Ente Público.*

Será competente en materia de control del cumplimiento de las obligaciones de los Entes Privados adjudicatarios de servicios públicos privatizados en cuanto a las obligaciones emergentes de los respectivos contratos.

Este control es posterior e incluirá:

***a)** La fiscalización y auditoría de la gestión financiera, económica, patrimonial, presupuestaria y operativa, cuando resulte aplicable, la evaluación de los aspectos referentes a la protección del medio ambiente por las entidades controladas.*

***b)** La comprobación de la observancia, por la Administración Pública Provincial y Municipal, de los principios de legalidad, economía, eficiencia y eficacia."*

Estos principios son rectores de la actividad desplegada por este Órgano y mantienen sus propios conceptos en la forma de llevar a cabo el contralor de la actuación desplegada por los distintos entes a auditar.

Legalidad: Toda la actividad del organismo se encuentra regida por un marco legal. No se ejerce ninguna acción de control que no esté específicamente regulada de antemano por las leyes en las que basamos nuestro ejercicio.

Economía: Es un atributo referido a las condiciones en que un determinado organismo adquiere los recursos financieros, humanos, materiales, tecnológicos, etc., en el tiempo adecuado, en la cantidad normal, en la calidad requerida y al menor costo.

Las tareas o actividades a desarrollar, estarán orientadas a detectar los factores antieconómicos que puedan generar ineficiencias provenientes de: costos innecesarios; defectos en la calidad, demoras en la ejecución; desperdicios y materiales o productos defectuosos; precios y/o tarifas inadecuadas. [69]

[69] Resolución 61/01 AGPS.

Eficiencia: El grado de eficiencia de una actuación viene dado por la vinculación existente entre los bienes y servicios consumidos, en relación con los recursos empleados para la adquisición de los mismos. Esto implica obtener el máximo resultado posible por recursos utilizados o minimizar a estos por el mantenimiento de la calidad y cantidad adecuada de un determinado servicio. La eficiencia puede ser evaluada en términos monetarios y no monetarios.[70]

Eficacia: Se mide por el grado de cumplimiento de los objetivos fijados en los Planes, Programas, Proyectos, Operaciones, Actividades y se compara con los resultados realmente obtenidos independientemente de los medios utilizados. Es imposible la evaluación de la eficacia sin la existencia previa de una planificación, con objetivos claros y cuantificables. [71]

En su Artículo 32 se mencionan las competencias específicas del órgano y entre ellas se destacan, dentro del marco del presente trabajo: *Examinar y expresar una opinión fundada cada año sobre la Cuenta General del Ejercicio, los estados contables – financieros, el control de ingresos públicos, realizar auditorías financieras, de legalidad, de gestión de las entidades bajo su control, correspondientes al ejercicio inmediato anterior, referente a la Administración Pública Provincial y de los Municipios.*

Es así como, a través de sus miembros se realizan estas labores tendientes siempre al control de los entes que se encuentran bajo su órbita. Sin embargo debemos reconocer fehacientemente que no solo está limitada su actividad a ejercer una especie de vigilancia, y mejoramiento continuo de la gestión de la Hacienda Pública, sino además y con un criterio fundamental aspira de alguna manera a la "educación" y posterior aplicación de los principios rectores de esta institución. Es decir que a través de las auditorías realizadas se pretende con fuerza que los organismos, a posteriori, realicen su gestión conforme a la normativa vigente. Esto nos lleva a lograr gestiones más transparentes y posibles de publicar, tal como se plasma en nuestra carta magna en cuanto a la forma de gobierno adoptada por nuestro país.

3. Observaciones.

Las observaciones en un Informe de Auditoría son todas aquellas informaciones que el auditor expone con base en los trabajos de campo desarrollados previamente a cerca de las deficiencias o irregularidades encontradas durante el examen de control, basadas en hechos y respaldadas con los Papeles de Trabajo, los que constituyen su mismo fundamento. Presentan una especie de resumen de todo aquello que el auditor pretende llevar a conocimiento del destinatario del Informe, de esta manera tenerlas en cuenta en su accionar futuro y mejorar su Administración.

El control es el eje central para toda política pública que busque preservar y garantizar los derechos ciudadanos y también los de gobernabilidad.

Una de las demandas que la sociedad civil les plantea a los Organismos de Control es el "Control con Publicidad". La publicidad es el medio, pero también es el objetivo. Resulta vital la repercusión social del acto de control y la percepción de los sistemas disvaliosos que permiten la producción de esos actos observables.[72]

Es así como a través de este mecanismo, además de cumplir con el mandato constitucional, se logra ir perfeccionando progresivamente el sistema gubernamental, al transparentar el control mismo y permitir que la sociedad conozca los principales ejes donde se está poniendo atención. Es importante recalcar que esto permite a su vez controlar también al controlador, quien no podrá exceder el marco de competencia asignado por la normativa y quien deberá cumplir efectivamente con las funciones a su cargo.

[70] Resolución 61/01 AGPS.

[71] Resolución 61/01 AGPS.

[72] Dr. Mario Rejtman Farah. "Control Público y Organizaciones no Gubernamentales".

En las provincias argentinas quienes ejercen el control público son los Tribunales de Cuentas Provinciales y específicamente en Salta y en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires contamos con Auditorías, que en la mayoría de los casos tienen rango constitucional.

Más allá de las diferencias institucionales de los órganos de control externo, todos ellos tienen un mismo objetivo y en definitiva los une una misma razón de ser, el control de la hacienda pública; en la mayoría de las provincias argentinas las constituciones y leyes orgánicas les han asignado las funciones de control externo de la gestión económica-financiera y patrimonial de la hacienda pública, provincial, y municipal en algunos casos, esto implica la prerrogativa de los órganos de control para realizar no solo el control de legalidad, sino también el control sustancial o de merito.

Por otra parte los tribunales de cuentas ubicados como órganos auxiliares extra-poderes, en jurisdicción del poder ejecutivo o del poder legislativo, necesariamente deben resguardar su condición de independientes, postulado profesional básico para ejercer la auditoria en sus más variados aspectos, y de esa manera utilizar las técnicas y procedimientos más avanzados en la materia para evaluar los actos realizados por los responsables de cada unidad de trabajo, la estructura orgánica de las entidades, los objetivos perseguidos, las políticas expedidas para su logro, los controles financieros y operativos, el modo de operar del ente, el aprovechamiento de los recursos materiales y humanos y el examen de la información contable.[73]

4. Observaciones más frecuentes.

Habiendo analizado los informes de Auditoría presentados y publicados en los años 2011 y 2012, presentamos las siguientes observaciones, que se exteriorizan de manera constante y periódica en la mayoría de ellos:

Administrativas – De organización

a) La estructura orgánica relevada no coincide con la aprobada por Ordenanza o Resolución Municipal de modo que visualice la ubicación de las diferentes unidades organizativas y pueda asimilarse la estructura real a la dispuesta por la norma.
b) El ente auditado no posee el Manual de Misiones y funciones que indique las relaciones jerárquicas entre sus distintos niveles y describa las de tareas que deben desempeñar las áreas y sectores involucrados.
c) Los Municipios no cuentan con Manuales de procedimientos administrativos aprobados, donde se describan las rutinas administrativas en el orden secuencial de su ejecución, a efectos de conocer el funcionamiento interno por parte de empleados y funcionarios para el correcto desarrollo de las actividades.
d) La Administración Municipal no realiza en forma regular, campañas de cobro de impuestos, tasas y contribuciones en mora.

Personal

a) No fueron suministradas constancias de presentación de DDJJ de *B*ienes, por los funcionarios obligados (Art. 63 ley 3.382).
b) Los legajos del personal municipal no cuentan con la totalidad de la información de respaldo de las erogaciones, además de no encontrarse debidamente numerados y foliados. Esto, que parecería ser una cuestión menor, resulta fundamental de cara al orden, que debe primar en las actuaciones administrativas, impidiendo – entre otros aspectos – la agregación de actuaciones "ex post facto", o sea a posteriori del hecho.
c) Existe también, una precarización creciente, en lo que hace a personal que cumple funciones bajo distintas modalidades (contrataciones de servicios que se extienden por largos años etc),

[73] Cr. Sergio Gastón Moreno. "Control Público y Organizaciones no Gubernamentales".

siendo la más grave y riesgosa, aquella correspondiente a los "planilleros", muchos de ellos – inclusive – sin cobertura de Obra Social, ART, o seguro.

Contable

a) No cuentan con un sistema de registración contable integral que incluya los subsistemas presupuestario, financiero, patrimonial y de gestión, de manera que permita llevar la contabilidad en forma legal (Ley de Contabilidad de la Provincia de Salta Arts. 42 a 45 y Ley Nº 7.103 AGPS).
b) El registro de las transacciones no cumple con la exposición de las distintas etapas del gasto (Art. 42 a 49 LCP).
c) No se ha designado contador a cargo del departamento contable, quien es el responsable del implantar el Control Interno

Legal

a) No confeccionan el plan anual de compras (art. 4º Ley 6838). Este tema resulta central, por cuanto, en lo que respecta particularmente a los insumos, es posible – mediante estadísticas – preveer el volumen aproximado de compras correspondiente a un período anual, lo cual redunda en beneficio del erario público.
b) No se suministra un listado de procesos judiciales en los cuales el municipio actúe en calidad de parte, ya sea como actor o demandado.
c) Existe un desapego – en general – a las disposiciones emanadas de la Ley Nº 6.838 de Contrataciones de la Provincia, con un aumento progresivo de las Contrataciones Directas, previstas en el Art. 13, en todas sus variantes.
d) Se advierte asimismo, una tendencia progresiva, a justificar la realización de contrataciones por la vía de la compra directa *Art. 13 inc h) Cuando existan probadas razones de urgencia o de emergencia.* Alternativa que – vale recordarlo – resulta de aplicación e interpretación restrictiva, para casos puntuales de caso fortuito o fuerza mayor, es decir de aquello que no se ha podido preveer, o que previsto, no se ha podido evitar. Así, por ejemplo se han observado casos, en los cuales, se contrató mediante este procedimiento la compra de frazadas, *con fundamento en que se avecinan los fríos propios de la época invernal"….*lo cual resulta incorrecto, pues todo aquello que ocurre de manera ordinaria y regular, año tras año, o de manera frecuente, no puede ser objeto de encuadre en la normativa en análisis.

Patrimonial

a) La municipalidad no posee un registro de inventario permanente (con código de identificación y ubicación del bien) que garantice su conservación a través del tiempo. (los números de identificación deben ser colocados en forma legible que permita su lectura). Se debe registrar los números de fábrica de motores, máquinas, rodados para una correcta identificación. Todos los bienes de uso sin excepción deben estar identificados físicamente, debiendo coincidir el número de inventario consignado y el marcado físicamente.
b) No suministran un reglamento de utilización de vehículos automotores o máquinas municipales.
c) No Implementó medidas de seguridad y cobertura de siniestros que acrediten el pago de los seguros de automotores y maquinarias, como así también las medidas de seguridad de los depósitos en miras a la correcta guarda y conservación de los bienes.
d) Inexistencia de documentación que avale la transferencia y movimiento interno de bienes de uso.

Tesorería

a) El Sr. Tesorero designado no cuenta con aprobación del Concejo Deliberante (Art. 21 Ley 1.349).
b) Se efectúan pagos en efectivo por importes superiores a $ 1.000,00, sin tener presente el límite dispuesto por ley 25.345 de prevención de la evasión fiscal. (Art. 1)
c) Se detectan retiros de efectivo con Cargo a la cuenta Fondos a Rendir, sin haber regularizados los retiros anteriores.
d) Se ha desvirtuado el procedimiento instrumentado por medio de Orden de Pago, transformándolo en una mera rendición de Cuentas.

Impositivas

a) Los contratos originados en locaciones de servicios o de obra, carecen de constancia de pago del impuesto de sellos. (Arts. 235 y concordantes Código Fiscal de la Prov.)
b) La Administración Municipal no efectúa Retención del impuesto a las actividades económicas. (Arts. 159 a 165 Código Fiscal de la Prov.)
c) La Administración Municipal no efectúa retenciones del Impuesto a las Ganancias (AFIP R.G. Nº 830/00)

Obras Públicas

a) El Municipio no da cumplimiento a lo normado por la Ley Nº 6.838 - Sistema de Contrataciones de la Provincia de Salta, en los trámites de adquisiciones de bienes y servicios de obras públicas; asegurando el cumplimiento de los Principios contemplados en el Art 7º de la mencionada ley.
b) No cumplen además con la Ley de Procedimiento Administrativo, ya que no dejan constancia, en los legajos o expedientes respectivos, de las actuaciones de la tramitación de las contrataciones y de los requerimientos, que otorgan validez a los actos administrativos.

Medio Ambiente

a) El ejido municipal no cumple en relación a las acciones tendientes al dictado de normativa y a la implementación de sistemas de gestión, administrativo y técnico, sobre procedimientos de Evaluación de Impacto Ambiental y Social y demás acciones relacionadas con la Ley Nº 7.070.
b) Incumple con lo establecido en la mencionada Ley respecto al tratamiento y disposición final de residuos domiciliarios.
c) Se detecta incumplimientos relativos a las medidas de control, tratamiento y la calidad del agua de consumo humano**.**

III. CONCLUSIÓN

El presente trabajo está destinado a generar un mecanismo de diálogo y consulta permanente, entre auditor y Administradores Municipales, se sugiere publicar las observaciones, en la página web, de los órganos de control, siempre teniendo en cuenta que ambos deben propender a la mejora de la Gestión de la Hacienda Municipal, ajustándose a los principios de Legalidad, Eficacia, Economía y Eficiencia.

El informe de Auditoría que presentamos los distintos auditores de un Órgano de Control, a través de sus observaciones, constituye el medio más eficaz para que Municipios y diversos entes puedan apreciar la manera en que están llevando a cabo sus gestiones. Esto implica necesariamente que el informe presentado, como así también sus observaciones deben comunicar datos útiles y pertinentes, de manera que sean conducentes a la promoción de toma de decisiones acordes con la normativa vigente y que refleje un tratamiento transparente de la gestión efectuada por ese ente.

Cabe resaltar que “la propia existencia de una observación no se justifica como un fin en sí mismo, sino como un medio para un determinado fin, en nuestro caso una herramienta útil para los

propios usuarios a fin de generar las acciones correctivas necesarias para el levantamiento del reparo". [74]

Es por ello que, al momento de efectuar una observación es necesario efectuar el análisis de la documentación, y la misma refleje con imparcialidad, idoneidad y conocimiento, propio del auditor, el apartamiento de lo que debe ser.

IV. BIBLIOGRAFÍA

a) Constitución de la Provincia de Salta.

b) Ley N° 7.103. Organismos de Control.

c) Resolución 61/01 AGPS.

d) Gustavo Montoya. "Hacia una gestión municipal eficiente". Mundo Grafico Impresiones. Año 2009.

e) Dr. Mario Rejtman Farah. "Control Público y Organizaciones no Gubernamentales".

f) Cr. Sergio Gastón Moreno. "Control Público y Organizaciones no Gubernamentales".

g) Ley N° 1.349. Orgánica de Municipalidades. Provincia de Salta.

h) Ley N° 7.070. Medio Ambiente. Provincia de Salta.

i) Ley N° 6.838 y Decreto Reglamentario N° 1.448/96 referida a Contrataciones de la Provincia de Salta.

j) Decreto Ley Nº 705/57 de Contabilidad y sus modificatorios. Provincia de Salta.

k) Código Fiscal de la Provincia de Salta. Decreto Ley N° 9/75. Texto Ordenado Decreto N° 2.039/05.

l) Resolución General DGRSalta N° 08/03. Régimen de Retenciones del Impuesto a las Actividades Económicas.

m) www.auditoresdelestado.org.ar

[74] www.auditoresdelestado.org.ar

TEMA

Algunas reflexiones sobre el Control y los Organismos que lo ejercen

Autor: Cr. Ángel Ernesto Morales

En mi carácter de Diputado Provincial y coincidentemente como Presidente de la Comisión Bicameral Examinadora de las Cuentas de Inversión, me permito exponer algunas reflexiones portadoras de un mensaje que pretende ser optimista y a la vez inspirador de la necesidad de transparencia y efectividad de los actos de gobierno.

El control en el sector público es un mecanismo para comprobar que los actos administrativos se realicen como fueron previstos, de acuerdo con las políticas, objetivos y metas fijadas previamente para garantizar el cumplimiento de la misión institucional.

Se habla también, de un control interno como herramienta gerencial de gestión que busca garantizar el cumplimiento de los objetivos asignados a la entidad por las normas constitucionales y legales en el marco de los principios de la administración pública.

También tenemos que tener en cuenta al control externo, ejecutado fundamentalmente por un organismo totalmente independiente al ente auditado y que es posterior a los actos realizados.

Por otra parte, podemos afirmar que el Estado tiene como finalidad conducir a la sociedad para que alcance el bien común que le permita gozar de la paz social. En este objetivo convergen todas las funciones de gobierno como el único medio de *constituir la unión nacional, afianzar la justicia, consolidar la paz interior, proveer a la defensa común, promover el bienestar general y asegurar los beneficios de la libertad.*

En este sentido encontramos al control como formando parte de las actividades de gobierno. Entiendo que en un sistema democrático, donde la base fundamental es la división de Poderes, en donde cada uno de ellos ejerce sus funciones, atribuciones y facultades, es imprescindible un sistema de control, como medio eficaz para resguardar los intereses de los ciudadanos, que como señala Montesquieu "es el corazón de la democracia".

El control abarca varios aspectos: económicos, administrativos, financieros, de gestión, patrimoniales, de legalidad, político, pero creo que también tiene una faz filosófica y es aquí donde está lo importante, teniendo en cuenta que dentro de lo filosófico entraría el concepto de **ético** como un conjunto de normas y conductas a seguir que hacen a los valores de una sociedad.

Desde mi punto de vista, es totalmente necesario el fortalecimiento de la función de control en los distintos ámbitos de la hacienda pública, para garantizar un adecuado equilibrio entre poderes y evitar la percepción de los ciudadanos sobre la ineficiencia de la gestión pública.

La Constitución de la Provincia de Salta a partir de la modificación efectuada en 1998, establece un Capítulo Unico en la Cuarta Parte de la Sección Segunda en donde el art. 169 establece "…*Un modelo de control de la Hacienda Pública integral e integrado*".

Estamos hablando aquí de un modelo de control integral e integrado, que constituyen los conceptos básicos, necesarios y fundamentales que como menciona el Dr. Eduardo Mertehikian "*….cualquier sistema de control gubernamental que pretenda ser moderno, eficiente y eficaz, debe ocuparse de la totalidad de los aspectos que involucran una decisión administrativa".*

Por un lado, tenemos la Sindicatura General de la Provincia como"*….un órgano de control interno presupuestario, contable, financiero, económico, patrimonial y legal de la Hacienda Pública Provincial centralizada y descentralizada….".* depende del Gobernador de la Provincia, con autonomía funcional, administrativa y financiera.

Por otro lado, está La Auditoría General de la Provincia que es el "….órgano con independencia funcional, administrativa y financiera competente para el control posterior…". Tiene además, la función de examinar e informar a la Legislatura, "*aconsejando su aprobación o desaprobación sobre la Cuenta General del Ejercicio, cuentas de percepción e inversión de fondos públicos y de cualquiera de los estados contables que se elaboren por la Administración Pública Provincial y Municipal".*

La Auditoría General de la Provincia, de acuerdo a lo prescripto en la Constitución Provincial, tiene la calidad de **Órgano de Control Extra Poder,** pero debe rendir cuentas e informar al Poder Legislativo. En definitiva, tenemos que pensar que la AGP es un órgano esencialmente técnico que le da al Poder Legislativo, como representante de la soberanía popular, la información y herramientas necesarias, para ejercer el **control estrictamente político.**

Tanto la Auditoría como la Sindicatura, después de desarrollar su trabajo técnico en las áreas bajo su control, emiten observaciones y recomendaciones que el ente auditado deberá tener en cuenta en su accionar ya sea en forma concomitante o posterior al acto administrativo. Independientemente de la discusión sobre el valor de las mismas, sobre si son vinculantes o de las funciones de asesoramiento, que de plano son esenciales en todo sistema de control, está el **aspecto ético del control** que tiene una importancia fundamental

El derecho de TRANSPARENCIA en la gestión de gobierno, derivado del principio de ética pública, posee su gran importancia y para su ejercicio eficaz e indubitable, es imprescindible contar con la Publicidad que, en el caso que nos ocupa está perfectamente puesta en práctica por la Auditoría General de la Provincia.

Hablar del concepto de Transparencia, significa, como ya dijimos, referirse a la publicidad de los actos de gobierno que es uno de los principios básicos de nuestro sistema republicano. Su esencia democrática permite que el pueblo pueda conocer la actividad que llevan adelante sus representantes en beneficio del bien común.

Transparencia es acceder sencilla y libremente a la información pública sobre la gestión y los recursos, tanto de los organismos gubernamentales como de las organizaciones no estatales que cumplen funciones públicas (como los Entes Reguladores).

Ejercer el control sobre los responsables de organismos que cumplen funciones públicas (tanto en la detección de malas prácticas como en la publicidad de las buenas prácticas). Las acciones que apuntan a la mayor transparencia se convierten en herramientas para profundizar la democratización de la gestión del Estado, debido a que:

- Dan visibilidad a las acciones de gobierno;
- Permiten generar canales de participación ciudadana para ofrecer servicios de calidad y satisfacer las necesidades de los usuarios;
- Brindan a los ciudadanos el instrumento más importante para el control de gestión, la información.

En aras de la postulación de un orden social justo, que sea adecuado para el ejercicio de las libertades individuales y de la transformación socio- económica, se trata de crear condiciones

favorables para lograr un tipo de estado equilibrado y adaptado a las necesidades sociales, que creo firmemente, que el Gobierno de la Provincia de Salta tiene como principal objetivo en sus políticas públicas.

En este sentido, es fundamental el acercamiento de los organismos de control, con la sociedad civil en general, para dar muestras acabadas del seguimiento que se efectúa de los actos administrativos en su conjunto, efectuados por el Estado. Este acercamiento debe estar dado fundamentalmente por la publicidad de los informes y de todos los actos ejecutados relacionados con el control y efectuados por los mencionados órganos.

A nivel nacional, en noviembre del 2011 la Auditoría General de la Nación realizó una jornada de Planificación Participativa, en donde se informó la acción de la Auditoría quien envió por correo electrónico un formulario para que las organizaciones presenten propuestas susceptibles de ser incorporadas en el Plan Operativo Anual, el cual determina el universo de organismos, programas, obras, etc. que serán auditadas a lo largo del año siguiente.

Este intercambio con la sociedad civil ayuda a detectar los temas de interés, difundir los resultados de la labor de auditoría y propender a que se cumplan las recomendaciones que formula el organismo.

En mi percepción esta acción efectuada por la *AGN* es una herramienta importante para lograr la participación de los ciudadanos en la administración de la cosa pública.

Este tipo de medidas, como así también la Publicidad del accionar del control de la Auditoría General de la Provincia, son altamente positivos para una democracia moderna porque que su cumplimiento, garantiza la transparencia de la gestión pública.

El Poder Legislativo a través del control político, tiene una gran responsabilidad al generar un examen de oportunidad y acierto. De este modo se valora la pertinencia de los objetivos trazados por el Poder Ejecutivo a través de las políticas públicas plasmadas con anterioridad en la Ley de Presupuesto General de la Provincia.

En definitiva, con el sistema de control integral e integrado en donde intervienen organismos de control interno y externo, así como la labor desarrollada por el Poder Legislativo y el Poder Judicial, en el caso de tomar conocimiento de un hecho determinado y susceptible de ser valorados bajo las normas jurídicas que le competen, se cierra en cierta forma el circuito para propender la *TRANSPARENCIA* de los actos de gobierno.

En conclusión, habiendo realizado una pequeña síntesis de los conceptos de control, transparencia y publicidad relacionados con los órganos de control, nuestra reflexión se acerca a la pretensión de que los ciudadanos crean en las instituciones democráticas y sobre todo en la función que desempeñamos desde el Poder Legislativo y en especial desde lo que le compete a este poder en relación a la función de control de acuerdo a la responsabilidad emanada de nuestra Constitución Provincial.

Podemos hacernos cargo de la afirmación, de que el sistema de control implementado en la Provincia de Salta es eficiente y cumple plenamente con los requisitos de Publicidad y Transparencia. Nuestro compromiso es llevar a la ciudadanía la información de la aplicación de las distintas políticas públicas con sencillez, creando condiciones favorables para lograr una mejor convivencia con la comunidad, produciendo el acercamiento y la integración necesaria.

CV DE EXPOSITORES MAGISTRALES

DR. DANIEL A. SABSAY

Abogado (UBA). Posgrado en la Facultad de Derecho de la Universidad de París II, Francia, casa de estudios en la que se desempeñó como docente.

Profesor Titular de Derecho Constitucional en la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires. Profesor Invitado de las Universidades de Estrasburgo (Francia), de Texas, Austin (EE.UU.) e Internacional de Andalucía (España).

Director de la Carrera de Posgrado en Derecho Constitucional (UBA)

Presidente de la Fundación Ambiente y Recursos Naturales (FARN).

Consultor de organismos internacionales, entre los que se destacan: Naciones Unidas, Instituto Interamericano de Derechos Humanos, Banco Mundial.

Ha escrito libros y numerosos trabajos sobre temas de su especialidad que se han publicado en el país y en el extranjero. Entre los que se destacan: "La Constitución de los Argentinos - Análisis y comentario de su texto luego de la reforma de 1994" ,"La Constitución de los Porteños" y“Manual de Derecho Constitucional” Editorial La Ley.

Es el Director de la Obras “Tratado Jurisprudencial y Doctrinario La Ley – Derecho Constitucional” (4 tomos) y “Constitución de la Nación Argentina y Normas Complementarias. Análisis Doctrinal y Jurisprudencial” (4 tomos), Editorial Hammurabi.

Integra el Consejo Consultivo de la Asociación Argentina de Derecho Constitucional, entre otras organizaciones dedicadas a temas de su especialidad.

Ha sido condecorado por el Gobierno de Francia en dos oportunidades con las insignias de "Caballero y de Oficial de la Orden Nacional del Mérito" y con la Medalla al Mérito Académico “por sus aportaciones trascendentales al desarrollo del Derecho Ambiental”, otorgada por la Universidad Nacional Autónoma de México (UNAM). Premios Buenos Aires – Pen Club y Justicia 2010 Universidad de Ciencias Empresariales y Sociales (UCES).

DR. ANDREI S. JOURAVLEV

El Sr. Andrei Jouravlev es ruso, nacido en Moscú, Rusia. Se graduó de economista, especialidad en relaciones económicas internacionales, de la Universidad de Finanzas de Moscú en 1982.

Entre 1982 y 1984, se desempeñó en el Ministerio de Relaciones Exteriores de su país. Desde diciembre de 1984 trabaja, como Oficial para Asuntos Económicos, en temas relacionados con políticas públicas de gestión del agua y regulación y prestación de servicios públicos a ella vinculados, en la División de Recursos Naturales e Infraestructura (http://www.eclac.org/drni/) de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) (http://www.eclac.org/) de las Naciones Unidas, en Santiago de Chile.

Como parte de su trabajo en la CEPAL, ha participado en la elaboración de numerosos estudios sobre temas relacionados con políticas públicas para la gestión integrada de los recursos hídricos; regulación económica de servicios públicos; prestación de los servicios de agua potable y saneamiento; sistemas administrativos para la gestión del agua; asignación y reasignación del agua; participación del sector privado; leyes de aguas; mercados de agua; gestión del agua a nivel de cuencas y organismos de cuenca; instrumentos económicos para el control de la contaminación hídrica; y tratados internacionales de protección a la inversión extranjera, entre otros, así como en múltiples reuniones y cursos de capacitación sobre temas de su especialización y en misiones de asistencia técnica a países tanto en América Latina y el Caribe (Argentina, Bolivia, Brasil, Chile,

Colombia, Costa Rica, Ecuador, El Salvador, Guatemala, Honduras, México, Nicaragua, Panamá, Paraguay, Perú, República Dominicana, Uruguay, Venezuela, etc.) como en el resto del mundo (Alemania, China, EE.UU., etc.).

DR. ENRIQUE ÁLVAREZ TOLLCHEFF

Director Técnico de la Presidencia de la Sección de Fiscalización

Tribunal de Cuentas de España

Es Licenciado en Derecho y en Filosofía y Letras por la Universidad Autónoma de Madrid.

Ha sido Profesor de Filosofía en la Enseñanza Secundaria (1981 – 1986) y Funcionario de Carrera de la Comunidad Autónoma de Madrid (1986/1990).

En 1990 pasa a ocupar un puesto de trabajo en el Tribunal de Cuentas, donde desarrolla su carrera en la Sección de Enjuiciamiento, hasta su elección como Consejero de la recién creada Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid (2000 – 2006).

Una vez finalizado su mandato regresa al Tribunal de Cuentas, donde en la actualidad ocupa el puesto de Director Técnico de la Presidencia de la Sección de Fiscalización.

Ha sido Profesor de Derecho Administrativo de la Universidad Carlos III de Madrid (1993-2000), Profesor en diversos Centros de posgrado público y privado y es autor de artículos y publicaciones sobre temas de la especialidad, principalmente en la Revista Española de Control Externo y en la Revista de la Red de Expertos Iberoamericanos (REI) en Fiscalización, Red de la que es Coordinador Temático por España.

CONTADOR. PASCUAL TORGA

Coordinador de la Comisión Nacional del Sector Público de la FACPCE

CR. LUIS SEGOVIA

Protesorero de FACPCE, Presidente del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Catamarca
Coordinador de la Comisión Nacional del Sector Público de la FACPCE

CRA. LEA CRISTINA CORTES DE TREJO

Contadora Pública Nacional graduada en la U.N. de Tucumán, especializada en temas de administración y contabilidad pública en España y Alemania.

Profesora Titular Emérita de la Universidad Nacional de Salta.

Presidenta de la Asociación Argentina de Profesores Universitarios de Contabilidad Pública “Dr. Juan Bayetto”.

Asesora del Centro de Investigaciones Científicas y Técnicas (CECyT) de la FACPCE.

Co-Directora del Postgrado “Administración y Gerencia Financiera Públicas” de la U.N.Sa, ha sido profesora en postgrados universitarios y profesionales del país, como también panelista y conferencista invitada en más de un centenar de eventos nacionales e internacionales.

Autora de los libros: “Cuestiones de Contabilidad Gubernamental y sus incógnitas”; “Tribunales de Cuentas, Auditorías Generales y algo más…”; y “La Hacienda Pública y la Constitución Nacional. La Atomización del Presupuesto Nacional” y de más de 80 trabajos de la especialidad.

REFERENCIA EXPOSITORES SALTA

INGENIERO CIVIL MARCELO E. FIGUEROA GALVEZ
Auditor Sénior de la Auditoría General de la Provincia. Área de Control NºIV.

CONTADORA LAURA RAQUEL LAVÍN
Gerente General de Planificación de la Auditoría General de la Provincia.

CONTADORA NOEMI ABDULCADER
Auditor Sénior de la Auditoría General de la Provincia. Área de Control NºII.

CONTADORA M. GABRIELA VIVEROS
Auditora. Auditoría General de la Provincia. Área de Control Nº II

CONTADORA MA. JIMENA SCARTTEZZINI
Auditora- Auditoría General de la Provincia. Área de Control Nº II

CONTADORA ANABELA BARRIONUEVO
Auditora- Auditoría General de la Provincia. Área de Control Nº IV

DOCTORA MACARENA CORNEJO
Auditor Junior Auditoría General de la Provincia. Área de Control NºIV

CONTADORA ANA CLARA REBUFFI
Auditor Semi Sénior de la Auditoría General de la Provincia. Área de Control NºIV.

CONTADOR JUAN MANUEL CHAMORRO
Auditor- Auditoría General de la Provincia. Área de Control NºIV

CONTADOR JUAN MANUEL IBARRA
Auditor Junior de la Auditoría General de la Provincia. Área de Control NºIV.

CONTADOR JUAN MIGUEL DEL ROSARIO CARDOZO
Gerente General de Área de Control Nº II. Auditoría General de la Provincia de Salta.

DOCTORA MARIA VICTORIA RESTOM
Auditor- Auditoría General de la Provincia. Área de Control Nº II

CONTADOR ANGEL ERNESTO MORALES. Diputado provincial**.** Presidente de la Comisión Bicameral Revisora de las Cuentas Inversión. Salta.

Auditoría General
de la Provincia de Salta

Santiago del Estero Nº 158
+54 387 4224651 4370071 / 72
agp@agpsalta.gov.ar