

UNIVERSIDAD NACIONAL DE GRAL. SAN MARTÍN

ESCUELA DE POLÍTICA Y GOBIERNO

MAESTRÍA EN AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

COHORTE 2016-2017

Nombre y Apellido: ANDREA MAJIAN

Título de la Tesis:

CRITERIOS DE AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO

APORTES PARA SU CONSTRUCCIÓN

Director: Mg.Gonzalo Permuy Vidal



UNSAM
ESCUELA DE
POLÍTICA Y
GOBIERNO

Buenos Aires, Noviembre de 2020

DEDICATORIA

A mis padres Maria y Calusd que me acompañan con su luz.

A mi amor y compañero Eduardo y a mis hijos Axel y Belu que me apoyaron y comprendieron en todo momento.

A María Estela Moreno por inspirarme a cursar esta maestría.

AGRADECIMIENTOS

A Guillermo Schweinheim, por comprender desde el inicio mis ideas, guiarme para encontrar la mejor manera de expresarlas y ayudarme a diseñar esta tesis.

A María Estela Moreno, por su constante acompañamiento, su generosidad y dedicación para la mejora continua de mi propuesta.

A Gonzalo Permuy Vidal, por haber aceptado ser mi tutor, confiar en mi capacidad y por su generosidad para procurar mi perfeccionamiento.

A todos mis compañeros “Manija” y a los de la Maestría por el apoyo permanente y por el suministro de datos y antecedentes que hubiere necesitado.

INDICE GENERAL

GLOSARIO.....	1
INTRODUCCION.....	2
Consideraciones previas	2
CAPÍTULO 1 - CRITERIOS DE LA AUDITORIA LEGAL	9
1.1 Marco teórico- técnico y normativo sobre la definición de criterios en la auditoría de cumplimiento legal.....	9
1.1.1- La determinación de los criterios en la AGN	9
1.1.2. La definición de criterios en las Normas ISSAI emitidas por la INTOSAI	12
1.1.3. La determinación de los criterios en el MACOEX	15
1.1.4. Analisis comparativo	17
1.2. Antecedentes históricos, normativos y técnicos sobre criterios de calidad normativa. 20	
1.2.1 - La Comision Europea - España	21
1.2.2. La OCDE	22
1.2.3 - El Reino Unido	25
1.2.4. Mexico	27
1.2.5. Australia.....	29
1.2.6. El Parlamento Sueco – Sveriges Riksdag	31
1.2.7. Argentina	32
1.3 Sintesis Conclusiva.....	37
CAPITULO 2 – ALGUNOS ANTECEDENTES EMPIRICOS SOBRE EL PROBLEMA DE LA CALIDAD NORMATIVA	39
2.1 Ejemplos Normativos	39
2.1.1 Decreto N° 937/07	39
2.1.2 Ley 3364 de la C.A.B.A	40
2.1.3 Ley 299 de la C.A.B.A.	41

2.2 Estructura de la muestra	43
2.2.1 Analisis de la muestra	51
2.3 Sintesis conclusiva.....	58
CAPITULO 3:HERRAMIENTAS DEL AUDITOR PARA DEFINIR EL CRITERIO	60
3.1 La interpretacion.....	60
3.2 La jurisprudencia	65
3.3 La construccion del criterio en la auditoria de cumplimiento	73
3.4. Sintesis conclusiva.....	80
CAPITULO 4 – APORTES PARA LA CONSTRUCCION DE CRITERIOS DE LA AUDITORIA DE CUMPLIMIENTO	82
4.1 Arribando a la propuesta	82
4.2 Lineamientos para la construcción de criterios de auditorías de cumplimiento.	88
4.2.1. Proposito.....	88
4.2.2. Comprensión del objeto y del alcance de la auditoria.....	88
4.2.3.- Principios del criterio	89
4.2.4.- Recopilacion de antecedentes normativos	90
4.2.5.- Analisis de las normas	91
4.2.6.- Recopilacion de antecedentes	96
4.2.7.- Procedimiento ante inconsistencias o contradicciones entre normas.....	98
4.2.8.- Procedimiento en casos de advertir vacios legales o disposiciones no reglamentadas	99
4.2.9.- Procedimiento en casos de advertir disposiciones de dificl o imposible cumplimiento	99
4.2.10.- Recomendaciones de mejoras.....	100
CONCLUSIONES	105
ANEXOS	115
Anexo I - Informes de auditoría de la muestra	115
Anexo II - Plantilla de análisis	118

Anexo III – Relevamiento de natatorios.....	119
BIBLIOGRAFIA	120
Libros 120	
Documentos, informes, ponencias y publicaciones.....	121
Normativa nacional	124
Leyes de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires	125
Leyes de la Provincia de Buenos Aires	125
Normas y directrices de auditoria.....	125
Normas de otros países.....	126
SITIOS WEB VISITADOS.....	127
INDICE DE CUADROS	
Cuadro N° 1 Distribución anual de la muestra de informes AGCBA	44
Cuadro N° 2 Distribución anual de la muestra de informes AGN	44
INDICE DE FIGURAS	
Figura 1 Pirámide Kelseniana.....	62
INDICE DE TABLAS	
Tabla N° 1 Principios para definir los criterios según la INTOSAI, la AGN y el HTC.....	18
Tabla N° 2 Fuentes según las ISSAI 4000, el MACOEX y las Normas de la AGN.....	20

GLOSARIO

AGCBA Auditoría General de la Ciudad de Buenos Aires

AGN Auditoría General de la Nación

COFEMER Comisión Federal para la Mejora Regulatoria (México)

DNV Dirección Nacional de Vialidad

DOF Diario Oficial de la Federación (México)

EFS Entidades Fiscalizadoras Superiores

HTC Honorable Tribunal de Cuentas

INTOSAI Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores.

IRAM Instituto Argentino de Normalización y Certificación

ISSAI International Standards for Supreme Audit Institutions (Estándares Internacionales para Entidades Fiscalizadoras Superiores)

MACOEX Manual de Control Externo del Honorable Tribunales de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires

NCEG Normas de Control Externo Gubernamental

OA Oficina Anticorrupción

OCDE Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.

OIN Organización Internacional De Normalización. IOS (en inglés)

PTN Procuración del Tesoro Nacional

SIGEN Sindicatura General de la Nación

INTRODUCCION

Consideraciones previas

En las auditorías de cumplimiento se enfatiza la constatación de la observancia y acatamiento de las disposiciones legales vigentes, políticas, normas y procedimientos, aplicables a los objetivos a auditar y que puedan tener influencia significativa sobre las operaciones del ente controlado.

A partir de ello, el primer problema al cual se enfrenta todo aquel que desarrolla tareas de control (auditoría o juicio de cuentas) es verificar si el marco normativo aplicable es adecuado como parámetro aplicable. Esta tarea resulta relevante en tanto incidirá sobre el criterio del auditor y será su herramienta indispensable de medición del actuar administrativo.

Las principales limitaciones a las tareas de control se vinculan con (i) la imposibilidad de auditar una unidad clave del ente o de sus sistemas; (ii) factores que exceden la tarea de control que inciden en los procedimientos necesarios y (iii) imprecisión en la identificación de parámetros adecuados. (NAE-AGN -Normas Particulares Relacionadas con la Auditoría de Gestión, Capítulo IV: e) y g)).

Sobre esta última limitación, versará la presente tesis.

El Artículo 1 de la Declaración de Lima de 1977¹ determina que: (...) El control no representa una finalidad en sí mismo, sino una parte imprescindible de un mecanismo regulador que debe señalar, oportunamente, las desviaciones normativas y las infracciones de los principios de legalidad, rentabilidad, utilidad y racionalidad de las operaciones financieras, de tal modo que puedan adoptarse las medidas correctivas convenientes en cada caso, determinarse la responsabilidad del órgano culpable, exigirse la indemnización correspondiente o adoptarse las determinaciones que impidan o, por lo menos, dificulten, la repetición de tales infracciones en el futuro. Es decir la auditoría es

¹ Suscripta en el marco del IX Congreso de la INTOSAI, realizado en Lima, Perú en 1977 y denominada "Declaración de Lima" en reconocimiento a la ciudad de Lima como sede del Congreso es la primera norma profesional de las EFS, considerada la Carta Magna de la auditoría gubernamental, la cual estableció los principios fundamentales de la fiscalización pública y de las EFS, necesarios para alcanzar resultados de auditoría independientes y objetivos

el camino para producir las mejoras necesarias y para ello hay que identificar los parámetros de medición.

De este modo, la tarea de control tiene en vista el marco normativo que se encuentra integrado por un complejo entramado jurídico constituido por la Constitución Nacional, tratados internacionales, leyes, reglamentaciones, resoluciones y disposiciones que dicta la misma administración y que conforma el bloque de legalidad aplicable para determinar su criterio, Todo ello impacta directamente en la gestión y el control dado que determinan los procedimientos para su cumplimiento

En ese sentido, el marco normativo será la primer fuente de control para establecer el criterio aplicable al objeto de auditoría.

Identificado el marco normativo, la segunda dificultad en las tareas de control se vincula con la falta de claridad, ambigüedad e incluso contradicciones entre las normas que la integran y, solo, a partir de su implementación se puede evaluar el impacto directo e indirecto, el grado de cumplimiento, las causas del incumplimiento y demás implicancias de la ley.

Resulta preponderante en esta tarea analizar la viabilidad de la ley y la aceptación por parte de la sociedad, en el sentido que “...De nada sirve dictar leyes cuyo cumplimiento no podrá controlarse. Las leyes son efectivas si se cumplen y si su cumplimiento puede controlarse. Una ley de improbable cumplimiento por parte de la ciudadanía, ya sea porque la ley es excesivamente puntillosa y difícil de cumplir o porque se trata de temas que a la ciudadanía no le parece que puedan ser objeto de regulación legal...” (Pérez Bourbon, 2007).

Montesquieu, Bentham, Rosseau, Filangieri pretendieron responder cómo deben ser las leyes para que sean buenas, cuál es el mejor procedimiento para su elaboración, qué cualidades formales deben respetar y cuál debe ser su relación con la realidad social o con el derecho natural que regulan. Desde el punto de vista esencialmente filosófico o político (“calidad de la legislación”), y también desde un punto de vista técnico-jurídico y pragmático (“calidad de las leyes”) siguen un esquema básico común que consta de tres fases metodológicamente bien delimitadas (Carrillo García, 2014).

- i. Hacen un diagnóstico de la calidad de la legislación (o de las leyes) vigentes desde diferentes puntos de vista y en relación a un conjunto determinado de principios o variables.
- ii. Presentan una propuesta de solución que vendría a racionalizar, eliminar o reducir a una expresión “tolerable” los elementos que afectan su calidad.
- iii. Exponen las ventajas que tendría la adopción de la solución propuesta como alternativa a las que se han seguido para la elaboración de la legislación vigente, cuya calidad se ha “demostrado” previamente que es mala.

Como veremos a lo largo de esta tesis, en la actualidad existen normas de calidad en técnica legislativa, es decir recomendaciones sobre redacción normativa pero no existen parámetros de razonabilidad, aplicabilidad y cumplimiento de los objetivos por los cuales fue sancionada o dictada. Por ejemplo, la norma IRAM N° 30701 tiene como finalidad contribuir a mejorar la calidad del texto de las leyes para asegurar su precisión, claridad y concisión.

Se observará que la elaboración de las normas exige una evaluación previa e integral de su constitucionalidad, su aplicabilidad, congruencia, razonabilidad, y capacidad de ejecución y control.

No es intención en esta tesis analizar los problemas centrales de la filosofía jurídica sobre cómo deben ser las leyes para que sean buenas, cuál es el mejor procedimiento para su elaboración, qué formalidades deben respetar y cuál debe ser su relación con la realidad social o con el derecho natural que regulan, sino identificar, sistematizar y establecer los lineamientos para la construcción de criterios de auditorías de cumplimiento.

Atienza (1989) propone cinco modelos, ideas o niveles de racionalidad, desde los que puede contemplarse la legislación: 1. una racionalidad lingüística que el emisor editor debe ser capaz de transmitir con fluidez un mensaje (la ley) al receptor (el destinatario) en la que sería necesario aplicar la teoría del lenguaje y de la comunicación, 2. una racionalidad jurídico formal pues la nueva ley debe insertarse armoniosamente en un sistema jurídico aplicando la teoría de la técnica legislativa; 3. una racionalidad pragmática, pues la conducta de los destinatarios tendría que adecuarse a lo prescrito en

la ley, 4. una racionalidad teleológica pues la ley tendría que alcanzar los fines sociales perseguidos y 5. una racionalidad ética pues las conductas prescritas y los fines de las leyes presuponen valores que tendrían que ser susceptibles de justificación ética.

Para las racionalidades intermedias 3 y 4 aplicaría la teoría de la legislación en el que se realiza un análisis de tipo explicativo del proceso de la legislación y debería ofrecer también los conocimientos básicos que nutran a las diversas técnicas legislativas.

Siguiendo a dicho autor las diversas racionalidades pueden entrar en conflicto entre sí. Así una ley simbólica es decir una norma hecha para no ser cumplida (racionalidad pragmática) o bien para no producir los efectos declarados (racionalidad teleológica) tiene intencionalmente términos oscuros o imprecisos, haciendo que la racionalidad lingüística fuera un medio para lograr la racionalidad pragmática y teleológica determinada al momento de su elaboración, entrando en conflicto con la racionalidad ética. (Atienza, 1989)

Una disciplina que describe la preocupación por tecnificar la producción normativa es la legística. El concepto encierra dos enfoques: la legística material y la legística formal. La primera se refiere a los principios y conocimientos que permiten reforzar la eficacia de la legislación enfocando sobre el contenido de la materia que debe ser reglamentada y determina la forma mediante la cual un problema está reglamentado o debe ser reglamentado dejando a la segunda la preocupación sobre la forma de mejorar la comunicación legislativa durante la etapa en la que un proyecto normativo pasa a ser un texto legal. (Díaz Perilla, 2011).

En nuestro país, ya desde el año 1995 el Documento Técnico N° 1 sobre Auditoría Legal, Aprobado por el Colegio de Auditores de la Auditoría General de la Nación en su sesión del 1 de Julio de ese año, estableció que para verificar el cumplimiento de los objetivos asignados a la entidad auditada, el auditor legal, está obligado a verificar si la normativa que regula a la entidad permite que ésta cumpla sus objetivos en forma económica, eficiente y eficaz, como así también, si la misma resulta racional, congruente, actualizada y ajustada a la realidad.

Para ello resulta relevante distinguir a la auditoría legal de la denominada auditoría de cumplimiento y el resto de los distintos tipos de auditoría tradicionales, como son la

auditoría financiera, operacional o de rendimiento, donde la auditoría de cumplimiento es solo una parte de lo que podría denominarse Auditoría Legal o Jurídica.

La problemática sobre la calidad de las normas y su aplicación no solo despertó interés en el IRAM, sino también en organismos internacionales como la OCDE.

La OCDE ya en el año 2012, concluyó que, “la evaluación ex-post es apenas un concepto incipiente en muchos países, ya que se ha prestado poca atención a este ámbito de política pública. A pesar de los esfuerzos realizados para garantizar que la implementación de leyes y regulaciones cumple las metas para las que fueron creadas, existe poca evidencia de que la evaluación ex-post sea una actividad que se lleve a cabo de forma sistemática en los países de la OCDE. Rara vez se evalúa el impacto de las regulaciones de manera sistemática, lo que se debilita por la falta de análisis ex-ante y de datos disponibles.”

Tales directivas se siguieron por ejemplo en el Reino Unido donde la evaluación ex-post es el trabajo continuo de varias instituciones que trabajan en la implementación de las regulaciones y en la comprensión de su impacto, mediante el análisis posterior a la implementación y el seguimiento de los resultados. Esquemas similares también fueron implementados en otros países como Chile, México, España, Australia, cuyas particularidades serán presentadas en el Capítulo Primero.

A partir de distintos trabajos doctrinarios, informes de organismos internacionales y la experiencia comparada, esta tesis pretende revisar la incidencia que posee la calidad de las normas que integran el marco normativo en tareas de control, con particular referencia a la auditoría de cumplimiento legal.

Se observará en qué medida, el criterio elegido resulta adecuado no solo en la etapa inicial de cualquier proceso de auditoría sino en la posibilidad de su revisión durante la tarea de ejecución a partir del análisis de la evidencias y papeles de trabajo

El estudio del marco normativo en una auditoría de cumplimiento legal, podría comprender la siguiente pregunta: “¿Es la ley adecuada para cumplir el propósito que se pretende? Esta pregunta contempla la posibilidad de analizar que la ley, de la forma en que se redactó, tenga sentido técnico, sea clara y comprensible, se encuentre sujeta a impugnaciones legales y tenga la capacidad de ponerse en práctica de forma adecuada.

Ambas preguntas (si son adecuadas y si tienen sentido técnico) están estrechamente interrelacionadas y la evaluación de cada una puede complementar a la otra.” (OCDE, 2012).

Asimismo podría replantearse si la evaluación de las normas que conforman el criterio del auditor, podría formar parte del proceso de la auditoría de cumplimiento, a fin de determinar la idoneidad de los criterios.

Conforme a estas consideraciones, la presente tesis tiene por objeto investigar sobre los antecedentes que existen respecto a las cualidades que deben cumplimentar los criterios de auditoría y confeccionar luego los lineamientos para la construcción de criterios de auditorías de cumplimiento considerando que su objetivo principal es supervisar que las actividades de las entidades auditadas se adecúen a las normas que las regulan, contribuyendo a que los principios fundamentales y preceptos establecidos por las normas, sean respetados y se lleven a la práctica.

En suma, esta tesis pretende ser una herramienta para el auditor, con el objeto de establecer lineamientos adecuados que permita determinar un criterio “razonable”

La tesis que se expone se realizó mediante una investigación con metodología inductiva considerando normas internacionales, doctrina sobre interpretación de las normas, antecedentes de determinados países en relación a la evaluación de calidad de la legislación y la jurisprudencia administrativa de la Procuración de la Nación todos elementos sustanciales para conformar un criterio razonable a los fines de medir el cumplimiento de los objetivos del programa o del ente auditado.

En ese sentido la tesis se presenta en 3 capítulos de investigación que tienen como objetivo analizar los antecedentes descriptos en el párrafo anterior agrupados del siguiente modo:

Capítulo 1: Criterios de la auditoría legal: En este capítulo se expone un análisis de los antecedentes existentes sobre la definición de los criterios en la auditoría de cumplimiento legal de acuerdo a las Normas de la INTOSAI, de la AGN, del MACOEX, y antecedentes históricos normativos y técnicos sobre evaluaciones ex ante y ex post de las regulaciones en diferentes países.

Capítulo 2: Algunos antecedentes empiricos sobre el problema de la calidad normativa: En este capítulo se relevaron una serie de informes de auditoría para visualizar el contexto real y actual, analizando las normas aplicadas en informes de auditoría de gestión de la AGN y de la AGCBA aprobados en los años 2014 al 2018 que figuraban publicados al momento de confeccionar la muestra.

Capítulo 3: Herramientas del auditor para definir el criterio: En este capítulo se presentan la interpretación y la jurisprudencia como las herramientas que tiene el auditor para completar su criterio en las auditorías de cumplimiento legal, basadas en fuentes de interpretación del derecho y aplicadas habitualmente por juristas en el ámbito judicial y administrativo.

A partir de la investigación descripta se presenta el Capítulo 4: Aportes para la construcción de criterios auditoria de cumplimiento que contiene una propuesta de lineamientos para su construcción.

Por último se exponen las conclusiones finales a las que se arriban luego del trabajo de investigación desarrollado.

CAPÍTULO 1: CRITERIOS DE LA AUDITORIA LEGAL

1.1 Marco teórico, técnico y normativo sobre la definición de criterios en la auditoría de cumplimiento legal.

El control externo gubernamental, encomendado por el artículo 85 de la Constitución Nacional a la AGN, comprende un proceso sistemático de obtención y análisis de evidencias para evaluar el desempeño de la administración pública en sus aspectos patrimoniales, económicos, financieros y operativos constatando si la información obtenida o las condiciones de funcionamiento de la administración se corresponden con los criterios establecidos para emitir una conclusión.

Conforme a la autonomía funcional otorgada por la Constitución de la Nación, la AGN dicta sus NCEG, las que establecen que para aquellos aspectos no contemplados, se aplicarán supletoriamente las normas internacionales de la INTOSAI y las pertinentes para objetos específicos de control. Asimismo imparte que cuando deban realizarse trabajos bajo normas o procedimientos particulares debido a la existencia de un convenio o marco regulatorio específico, se aplicarán esas disposiciones, considerando la naturaleza jurídica de la AGN.

En la Provincia de Buenos Aires, conforme al artículo 159 de la Constitución Provincial, el HTC, tiene todas las atribuciones de Entidad Fiscalizadora siguiendo las pautas del MACOEX.

En ese orden, en este capítulo se expondrá un análisis de los antecedentes existentes sobre la definición de criterios en la auditoría de cumplimiento legal que surgen de las normas de la AGN, las Normas de la INTOSAI y MACOEX con la finalidad de comparar las cualidades que deben cumplimentar los criterios de acuerdo al enfoque de cada organismo.

1.1.1- La determinación de los criterios en la AGN

El Documento Técnico N° 1/1995 sobre Auditoría Legal, fue pionero en exponer los atributos que debería cumplir la norma, comprendidos desde la perspectiva de esta tesis, al decir en el apartado 3° titulado “Cumplimiento de los objetivos asignados a la

entidad” del Capítulo I que el auditor está obligado a verificar, ante todo, si la norma aplicable al régimen o programa permite a la entidad que ésta cumpla con sus objetivos de forma económica, eficiente y eficaz, así como verificar que el criterio sea racional, congruente y ajustado a la realidad.

Sin embargo conforme las nuevas Normas de Control Externo Gubernamental plasmadas en la Resolución N° 26 AGN/2015 los criterios deben cumplir atributos como ser relevantes, comprensibles, completos, confiables, objetivos, de aceptación general y concordantes con los utilizados en trabajos anteriores, no haciéndose mención específica a que sea un criterio razonable y alcanzable.

Posteriormente la Resolución N° 186/2016 de la AGN, norma específica aplicable para las auditorías de gestión, determina que los criterios de auditoría deben ser parámetros razonables, alcanzables, comprensibles, completos, confiables y objetivos a fin de establecer si las acciones, sistemas, operaciones, programas, actividades o entidades del gobierno operan de acuerdo con los principios de economía, eficiencia, eficacia y efectividad y si existen áreas de mejora.

Por su parte la Resolución AGN N° 187/2016 sobre las Auditorías de Cumplimiento (norma complementaria de la Resolución N° 26/15), establece que “cuando no existan criterios formales de integridad, podrán aplicarse, entre otros, principios generalmente aceptados o buenas prácticas nacionales o internacionales. En algunos casos pueden no estar codificados, ser implícitos o estar basados en principios legales superiores.”

Respecto a las Condiciones de los Criterios, el Capítulo II, Apartado A, 4.4 de la Resolución AGN N° 187/2016, expresa que el auditor gubernamental identifica los criterios con base en las regulaciones relevantes, respecto del objeto y los objetivos de auditoría.

Los criterios a utilizar pueden ser específicos o generales y derivar de diversas fuentes que conforman el marco normativo o bloque de legalidad a saber: de una ley, reglamento, norma, convenio, regulación, contrato, reglamento específico, o bien de principios y lineamientos de mejores prácticas para una sana y sólida administración.

Es responsabilidad del auditor determinar la idoneidad de los criterios seleccionados, considerando la relevancia, integralidad, confiabilidad, objetividad y comprensión para los usuarios previstos.

Otro análisis comparativo merece la fuente en la que se puede basar el auditor para formar su criterio.

El Documento Técnico N° 1/1995 sobre Auditoría Legal establecía diversas fuentes de las que el auditor podría obtener información para determinar el criterio a saber:

- i. archivos obrantes en cada una de las Gerencias Generales, Biblioteca de la AGN, e inclusive de la misma entidad auditada.
- ii. antecedentes legales a través de la Oficina de Información Parlamentaria del Congreso de la Nación la que previo pedido por nota, elaborará un Trabajo Especial que informa toda la normativa que rigió la actividad a auditarse.
- iii. la jurisprudencia judicial existente respecto del tema a auditarse,
- iv. la jurisprudencia administrativa de los Órganos de la Administración con funciones jurisdiccionales,
- v. los dictámenes emitidos por los Órganos de la Administración que ejerzan funciones consultivas, como ser la Procuración del Tesoro de la Nación, o los Organismos establecidos como Autoridad de Aplicación de un régimen determinado,
- vi. los informes de auditorías externas o internas anteriores, entre otros.

Por su parte, la Resolución 186/16 AGN, amén del marco normativo que rige el funcionamiento de la entidad auditada más las normas profesionales y principios de control interno, recomienda considerar:

- i. El desempeño de períodos anteriores sometido a una revisión crítica
- ii. Las metas de desempeño previstas para el período de ejecución

- iii. Indicadores clave de desempeño definidos por la entidad auditada, por la Administración y/o por el auditor
- iv. Opinión de especialistas independientes y bibliografía especializada.
- v. Criterios comparativos, utilizados en auditorías similares o empleados por otras entidades de fiscalización superior y/o el desempeño de organizaciones que realicen actividades semejantes o tengan programas similares.

1.1.2. La definición de criterios en las Normas ISSAI emitidas por la INTOSAI

La ISSAI 400 “Principios Fundamentales de la Fiscalización de Cumplimiento”, en su apartado 24 “Normativa y criterios objetivos” manda que las disposiciones normativas son el elemento más importante de la fiscalización de cumplimiento, ya que la estructura y contenido de las normas conforman los criterios objetivos de la auditoría y, por lo tanto, son la base para la ejecución de los trabajos de fiscalización.

Debido a la diversidad de normas aplicables, podrían existir disposiciones sujetas a interpretaciones contradictorias, no ser coherentes con los requerimientos o límites de la legislación básica e incluso pueden existir lagunas o vacíos legislativos.

En consonancia con lo antedicho, es necesario tener conocimiento claro, íntegro, suficiente de la estructura y contenido de dichas normas a la hora de determinar los objetivos de la fiscalización.

Estos principios fundamentales, antecedentes de las ISSAI 4000, imparten que para que sean adecuados, los criterios de la fiscalización de cumplimiento deben ser relevantes, independientes, completos, objetivos, comprensibles, comparables, aceptables y accesibles. Sin el marco de referencia que proveen los criterios adecuados, cualquier conclusión está abierta a interpretación individual y posibles malentendidos.

De acuerdo al apartado 24 de las ISSAI 4000, Norma para la Auditoría de Cumplimiento, la auditoría de cumplimiento incluye aspectos relativos a la regularidad entendiendo a éstos como los criterios formales y también a la decencia interpretada como los principios generales que rigen una sana administración financiera y ética de los

funcionarios públicos. Es decir que con independencia de las características del encargo de auditoría, los criterios de auditoría pueden incluir tanto la regularidad como la decencia.

La misma norma recomienda que la materia controlada debe ser identificable, y debe ser posible evaluarla a partir de “criterios de auditoría adecuados”. Para ello el auditor aplicará su “juicio profesional”.

Siguiendo el mismo esquema, los apartados 111 y 112 de la ISSAI 4000 recomiendan que la materia controlada y los criterios de auditoría deben estar vinculados y ser coherentes funcionando como un proceso iterativo. Y que, en caso de auditoría de cumplimiento de una materia dada, el auditor debe asegurarse de contar con los criterios correspondientes a la misma.

En las auditorías de cumplimiento, los criterios de auditoría se proporcionan de manera implícita mediante la presentación de la información acerca de la materia controlada. En estos casos el auditor deberá identificar los criterios de auditoría pertinentes para extraer las conclusiones sobre la corrección de los criterios implícitamente proporcionados por la parte responsable a través de la información relativa a la materia controlada. Si los criterios no son pertinentes la norma faculta al auditor a corregir o adecuar esos criterios proporcionados, con información que él mismo recopile relacionada a la materia controlada.

Asimismo el auditor obtiene información para la formulación de los criterios jurídicos en base a: i) normas y reglamentos; ii) tratados internacionales y otros acuerdos; iii) códigos de conducta (ISSAI 4000, apartado 114).

Los criterios de las auditorías también pueden tener de referencia a los principios generalmente aceptados y las buenas prácticas generalmente reconocidas nacionales o internacionales que rigen la conducta de los funcionarios públicos (decencia) (ISSAI 4000, apartado 115).

Esto proporciona la suficiente flexibilidad a las entidades fiscalizadoras superiores como para adoptar los criterios pertinentes para su país en las auditorías de decencia.

Los criterios adecuados de decencia según las ISSAI 4000, apartado 116, tienen diversas fuentes:

- i. las expectativas relativas a la gestión financiera pública, como la conformidad con un sistema de control interno eficaz y eficiente;
- ii. las expectativas de los destinatarios con respecto a la utilidad de los bienes o la calidad de los servicios y trabajos;
- iii. los requisitos para una asignación transparente e imparcial de los fondos públicos y los recursos humanos.
- iv. las leyes y/o los reglamentos con efecto financiero para la gestión pública, la gobernanza pública, los conflictos de intereses en la contratación pública, la protección de los fondos y los activos públicos, la prevención y la detección del fraude y la corrupción y los principios contables pertinentes.

De acuerdo al apartado 118 de las ISSAI 4000, los criterios de auditoría adecuados presentan las siguientes características: i) pertinencia, ii) integridad, iii) fiabilidad, iv) neutralidad, v) comprensibilidad, vi) utilidad, vii) comparabilidad, viii) aceptabilidad y ix) accesibilidad.

Una vez fijados los criterios adecuados a partir de las características enumeradas, será necesario «adaptarlos en la práctica» a las circunstancias particulares de cada auditoría para poder llegar a conclusiones válidas.

Los criterios en las auditorías de desempeño normalmente se basan en el conocimiento de las mejores prácticas sobre la forma en que las actividades se llevan a cabo para ser más económicas y eficientes (o respecto a cuáles son las condiciones más favorables para un buen desempeño y eficacia). Se examina si las decisiones del Legislativo o del Ejecutivo se planificaron e implementaron de manera eficiente y eficaz, y si los contribuyentes o ciudadanos han recibido valor por su dinero. No cuestiona las intenciones o decisiones del Legislativo, dependiendo del mandato de la EFS, pero examina si existen brechas en las leyes y regulaciones, o si su implementación ha evitado la consecución de los objetivos de auditoría especificados. (ISSAI 3000 – Norma para la Auditoría de Desempeño, apartado 31).

En muchas oportunidades los criterios se perfeccionan a medida que el auditor va tomando conocimiento sobre las mejores prácticas de una determinada actividad y durante el curso del trabajo fiscalizador.(ISSAI 3000, apartado 46).

Por su parte, las ISSAI 4100 establecen las “Directrices para las auditorías de cumplimiento realizadas separadamente de la auditoría de estados financieros” que siguiendo el mismo esquema descripto, conforme al punto 6.3 de las normas ISSAI 4100, los criterios, para ser adecuados, deben reunir las características siguientes: i) Pertinentes. ii) Fiables iii) Completos. iv) Objetivos. v) Comprensibles. vi) Comparables. vii) Aceptables viii) Accesibles.

1.1.3. La determinación de los criterios en el MACOEX

Conforme al artículo 159 de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires, el HTC, tiene las siguientes atribuciones como Entidad Fiscalizadora

- i. Examinar (aprobar o desaprobado) las cuentas de percepción e inversión de las rentas públicas, tanto provinciales como municipales.
- ii. Inspeccionar las oficinas provinciales o municipales que administren fondos públicos y tomar las medidas necesarias para prevenir cualquier irregularidad en la forma y con arreglo al procedimiento que determine la ley.

La Ley Orgánica del HTC N° 10.869 y sus modificatorias, establecen sus facultades, y expresa que es un órgano de control administrativo y posee las atribuciones de practicar el control externo independiente a las entidades y organismos que administren recursos del Sector Público de la Provincia de Buenos Aires y sus Municipalidades. Asimismo lo faculta para actuar como Auditor Externo de Organismos Financieros Multilaterales en las operaciones de crédito que los mismos realicen -en jurisdicción territorial de la Provincia- con ésta o con sus Municipios y/o Entes que administren fondos públicos.

Ejerce un control administrativo con funciones jurisdiccionales conforme al texto de la Ley 13963 que establece los procedimientos de control y sanción que debe aplicar el HTC impartiendo entre otras cosas que debe dictar sentencia al año siguiente respecto al estudio de las cuentas correspondientes al Sector Público Provincial y Municipal del ejercicio anterior.

Por otra parte, de acuerdo a la Ley 13.767 de la Provincia de Buenos Aires el sistema de control estará a cargo de la Fiscalía de Estado, la Contaduría General de la Provincia y el HTC. Asimismo se señala que el modelo de Control a aplicar deberá ser integral e integrado, abarcar aspectos presupuestarios, económicos, financieros, patrimoniales, normativos y de gestión, la evaluación de programas, proyectos y operaciones y estar fundado en criterios de economía, eficiencia y eficacia.

Las auditorías que realiza el HTC, radican en tres tipos de auditorías: financiera, de cumplimiento y de desempeño. El estudio de las cuentas públicas provinciales y municipales, es una modalidad que combina la auditoría financiera con la de cumplimiento que a los efectos del manual se denomina auditoría de la cuenta (MACOEX, 2014, apartado 28).

Las auditorías financieras se enfocan en determinar si la información financiera se presenta de conformidad con el marco de referencia contable (MACOEX, 2014, apartado 29).

Las auditorías de cumplimiento: se enfocan en determinar si un asunto en particular cumple con las regulaciones identificadas como criterios. Se llevan a cabo para evaluar si las actividades, operaciones financieras e información cumplen, en todos los aspectos significantes, con las regulaciones que rigen a la entidad auditada. (MACOEX, 2014, apartado 30)

Tanto la auditoría financiera como la de cumplimiento se caracterizan por contar con criterios bien definidos, establecidos por normas y regulaciones que precisan su contenido y condiciones de aplicación. (MACOEX, 2014, apartado 31).

Respecto a los criterios en particular, el MACOEX (2014, apartado 17) distingue entre i) *criterios ya establecidos* y ii) *los criterios contruidos para casos específicos*, siendo congruente esta distinción con lo definido por el apartado 179 del Capítulo 5 - Normas Generales sobre Auditoría de Desempeño, en cuanto a que los criterios deben definir contra qué será evaluada una entidad auditada y pueden enfocarse en qué “debe ser” de acuerdo a leyes, regulaciones u objetivos o en lo que se espera que sea de acuerdo con buenos principios, buenas prácticas o el estado del conocimiento en cierto campo; o en lo que podría ser dadas ciertas condiciones.

Las directivas del MACOEX para evaluar la idoneidad de los criterios se encuentran plasmadas en su apartado 25 destacando que *deben considerarse la relevancia para la situación, la comprensibilidad para los usuarios así como su integralidad, confiabilidad y objetividad.*

Las fuentes de los criterios pueden surgir de leyes, reglamentos, regulaciones, resoluciones presupuestarias, políticas, códigos establecidos, contratos y términos convenidos y/o principios generales que rigen la sana administración financiera del sector público y la conducta de los funcionarios. (MACOEX, 2014, apartado 120).

A fin de determinar si los criterios son adecuados, el auditor del HTC deberá analizar que sean i) pertinentes y conduzcan a juicios significativos, ii) confiables, iii) completos iv) objetivos, neutrales, v) comprensibles, vi) comparables, vii) aceptables y viii) accesibles.

Al tratar las auditorías de desempeño, identifica a los criterios como puntos de referencia utilizados como sensores para evaluar el objeto auditado.

El MACOEX (2014, apartado 177) incorpora un nuevo concepto de los criterios denominándolos normas o estándares razonables y *realistas* contra las cuales se pueden evaluar y valorar la eficiencia, eficacia y economía de las operaciones o actividades examinadas.

Es decir los auditores utilizarán criterios cualitativos o cuantitativos contra los cuales será evaluada una entidad auditada. Y para establecerlos de manera adecuada se basarán en leyes, regulaciones u objetivos considerando los buenos principios, buenas prácticas o el estado del conocimiento en el campo específico.

1.1.4. Analisis comparativo

Para visualizar la definición del criterio de acuerdo a los principios que prevalecen para la AGN, la INTOSAI y el HTC, se exponen los datos en la siguiente tabla comparativa.

Tabla 1: Principios para definir los criterios según la INTOSAI, la AGN y el HTC

PRINCIPIOS QUE DEBEN TENER LOS CRITERIOS SEGÚN LA INTOSAI, LA AGN Y EL HTC				
INTOSAI		H.T.C.	AGN	
ISSAI 400	ISSAI 4000	MACOEX	Doc.Tec. 1/95	Res. AGN 26/15
Relevantes	Útiles			Relevantes
Independientes				
Completos	Integrales	Completos	Completos	Completos
Objetivos	Neutrales	Objetivos	Objetivos	Objetivos
Comprensibles	Comprensibles	Comprensibles	Comprensibles	Comprensibles
Comparables	Comparables	Comparables		Comparables
Aceptables	Aceptables	Aceptables		Aceptables
Accesibles	Accesibles	Accesibles		
	Pertinentes	Pertinentes		
	Fiables	Confiables	Confiables	Confiables
		Estándares razonables, realistas	Razonables. Alcanzables	

Fuente: Elaboración propia

En relación al enfoque de esta tesis, resulta relevante visualizar que los principios de razonabilidad y de alcanzabilidad, que se contemplaron únicamente en el Documento Técnico N° 1 de 1995 de la AGN, no se sostuvieron en las Normas de Auditoría Externa de la misma organización al dictar la Resolución N° 26 del 2015, ni en Resolución N° 187 del 2016 aplicable a las auditorías de cumplimiento, a pesar de la relación directa que

tienen estos atributos con el nivel de acatamiento de las normas que la auditoría pretende medir.

Una norma puede ser clara, completa, fiable, objetiva pero al mismo tiempo inaplicable, inalcanzable y por ende incumplible.

A lo mejor resulta complejo para el auditor actuante, proceder a analizar previamente si se cumplieren los principios de razonabilidad, aplicabilidad y alcanzabilidad de las normas que forman su criterio, pero en los casos que estos principios no se cumplan, impactará directamente en el objetivo final de las auditorías, en la medición de la eficiencia, eficacia y economía en la gestión.

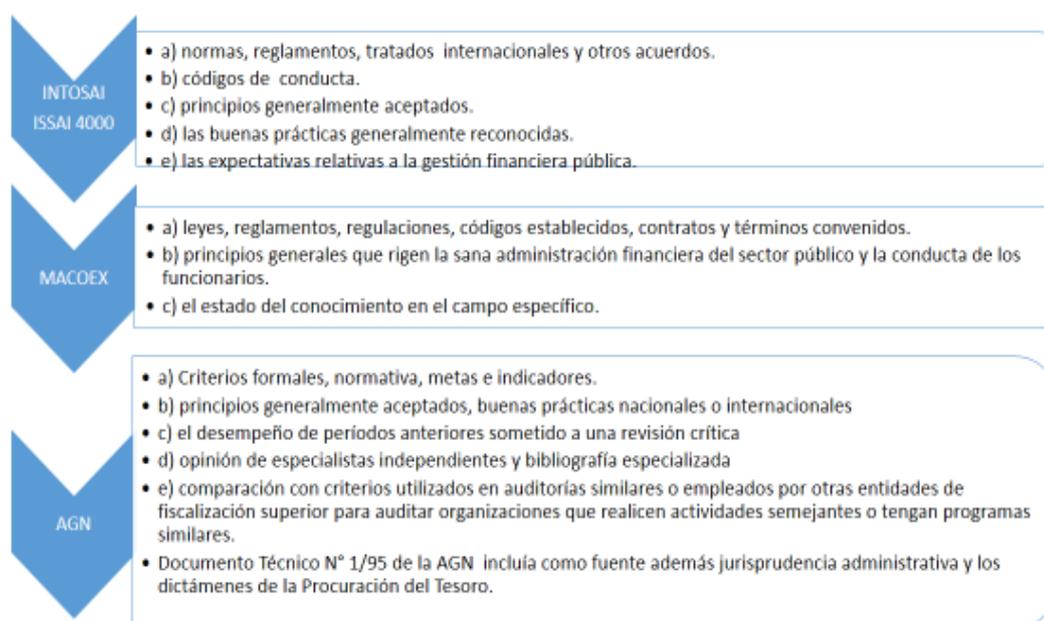
Es probable que de presentarse proyectos de auditorías cuya materia controlada no contenga una regulación con los principios establecidos en las normas de auditoría, el auditor concluya informando una limitación al alcance.

Lo cierto es que la Resolución N° 26 del 2015 de la AGN no contempló estos principios pero incorporó el de la aceptabilidad.

Ahora bien si el auditor debiera reformular el criterio debido a la ausencia de alguno de los principios básicos señalados, lo hará considerando las diversas fuentes que cada organismo de control establece para construir el criterio.

La siguiente tabla expone las diversas fuentes clasificadas según el organismo que las aplica.

Tabla 2: Fuentes según las ISSAI 4000, el MACOEX y las Normas de la AGN



Fuente: Elaboración propia

Evidenciado que la fuente más sustancial de los criterios es la normativa, si la fuente es deficiente, el criterio también lo será. Por lo cual para que los criterios reúnan las cualidades mencionadas en las normas descriptas deberían tener como fuente leyes y regulaciones de calidad.

1.2. Antecedentes históricos, normativos y técnicos sobre criterios de calidad normativa

A continuación se exponen algunos avances en materia de calidad regulatoria que surgen de documentos elaborados por organismos internacionales y la experiencia de determinados países que adoptaron medidas para la evaluación de la normativa y el impacto a partir de su aplicación.

1.2.1 - La Comisión Europea - España

España ha evolucionado en las medidas que se han adoptado en la última década que impactan en la técnica legislativa y hacen a la calidad de las normas. Una de esas medidas fue la evaluación ex post de las normas que promueven una mejora en pos de una regulación inteligente.

Un ejemplo tangible resulta del Real Decreto 1083/2009, pionero en España y en la Unión Europea, por el que se regula la memoria del análisis de impacto normativo lo que repercute en la calidad de las leyes desde la perspectiva de su análisis prospectivo,

Este proceso de mejora en la regulación se consolida mediante el Real Decreto 931/2017 haciendo énfasis en la evaluación periódica del ordenamiento jurídico para la mejora de la calidad legislativa analizando el impacto normativo: “Con esta finalidad, el real decreto se compone de tres artículos que profundizan en la estructura y el contenido de las memorias del análisis de impacto normativo, de acuerdo con lo previsto en las nuevas leyes. Incluye un apartado relativo a la forma en la que se realizará la evaluación de los resultados de la aplicación de la norma, o evaluación ex post. En este sentido, debe tenerse en cuenta que el artículo 25.2 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, señala que el Plan Anual Normativo identificará las normas que habrán de someterse a un análisis sobre los resultados de su aplicación, señalándose en el artículo 28.2 que dicha evaluación se realizará en los términos y plazos previstos en la memoria del análisis de impacto normativo. Asimismo, se mantiene la posibilidad de elaborar memorias abreviadas cuando concurren las circunstancias previstas en este real decreto.”

Las evaluaciones ex post conforme lo dispone el Real Decreto 286/2017, analizan y dictaminan sobre i) La eficacia de la norma, entendiendo por tal la medida en que ha conseguido los fines pretendidos con su aprobación. ii) La eficiencia de la norma, identificando las cargas administrativas que podrían no haber sido necesarias o haberlo sido en menor grado. iii) La sostenibilidad de la disposición, considerando los efectos de la norma no previstos directamente por ella que puedan llegar a comprometer su viabilidad futura. iv) Los resultados de la aplicación de la norma, en función del criterio por el que fue sometida a evaluación.

La Comisión propone y aplica leyes que responden a los objetivos de los tratados de la Unión Europea. Anima a las empresas y a los ciudadanos a contribuir al proceso

legislativo y garantiza que la legislación se aplique, se evalúe y se actualice adecuadamente cuando sea necesario.

Este proceso de evaluación normativa comenzó en el año 2000 y en el 2001 la Comisión Europea se comprometió a mejorar los procedimientos para la creación de mejor normativa lo que se tradujo luego en el año 2005 como Lineamientos para la Evaluación de Impacto de la Legislación (Regulatory Impact Assessments (RIA) Guidelines) los que progresivamente se deben aplicar para leyes nuevas y revisiones legislativas como metodología de medición de calidad.

Si bien la Comisión presentó inicialmente las evaluaciones como un instrumento para aumentar la eficacia de las políticas, insistió gradualmente en el potencial que las evaluaciones poseen para aumentar la rendición de cuentas. Consecuentemente en la Guía de Evaluación de la Comisión de 2004, la rendición de cuentas fue el principal objetivo de la evaluación ex post.

Pieter Zwaan, Stijn van Voorst, y Ellen Mastenbroek (2016:675) en el documento elaborado para la Comisión Europea sostienen que en la U.E aún hay varios factores que influyen contrariamente al uso de estas evaluaciones. Los miembros del Parlamento Europeo trabajan bajo gran presión de tiempo y deben priorizar los casos a tratar; los miembros del ejecutivo no encuentran un incentivo para diseñar objetivos evaluables de alta calidad, con las consecuencias que eso genera. Los autores mencionados presentaron un análisis de 160 evaluaciones estudiando cuántos de estos casos tuvieron un seguimiento de control y concluyeron que solo el 25 % tuvo un control ex post por el Parlamento, considerando que para la elección de los casos influyó la política, antes que su aplicabilidad.

1.2.2. La OCDE

La OCDE por su parte editó un manual introductorio para realizar un análisis de impacto regulatorio (RIA) ex -ante, definiendo a su aplicación, como un proceso de identificación y evaluación sistemáticas de los efectos esperados de los reglamentos propuestas, usando un método analítico consistente en el análisis de beneficio/costo. El análisis RIA es un proceso comparativo que se basa en determinar los objetivos normativos subyacentes buscados e identificar las intervenciones políticas que son

capaces de lograrlos, como así también las alternativas para aplicar la norma buscando el objetivo para la cual fue creada. (OCDE, 2008).

Estas "alternativas factibles" deben ser evaluadas, utilizando el mismo método, para informar a los tomadores de decisiones acerca de la efectividad y eficiencia de diferentes opciones y permitir que las opciones más efectivas y eficientes sean elegidas sistemáticamente.

Una vez que se haya identificado todas las opciones posibles, se analizan a través del enfoque RIA cuantificando los costos y beneficios de cada opción (BCA) y los posibles impactos. De esa manera se obtiene el método de aplicación normativa más efectivo y eficiente.

Cuando no es factible utilizar BCA por no poder medir los beneficios, a menudo se utiliza el análisis de costo-efectividad (CEA). Esta metodología básicamente toma los beneficios de la regulación como datos y hace la pregunta: "¿Cuál de las posibles formas de lograr el objetivo regulatorio tiene el costo más bajo?" Es decir ¿cuál es la opción más eficiente? El funcionario que la aplique solo necesita considerar los costos que tienen una valoración monetaria al igual que la eficiencia medida en tiempo, valor tiempo/hora de trabajo/ tiempo de respuesta entre otras variables.

Otra metodología para el análisis es el multicriterio (MCA) que permite para resolver un problema identificar los objetivos de política subyacentes y luego determinar todos los factores/criterios que serían necesarios considerar para el logro de estos objetivos, clasificándolos en términos de su importancia relativa.

Una vez identificados y ordenados, cada una de las opciones de política disponibles se puede "calificar" cada criterio individual. Los puntajes ponderados se pueden sumar para determinar qué opción se ajusta mejor a los objetivos de la política.

Existe una amplitud de criterios y diversas metodologías de análisis. En ese sentido no existe un solo modelo de cuestionario para evaluar las normas ya sea ex - ante o ex -post ni una lista única aceptada universalmente de los atributos que debe cumplir la regulación.

La misma diversidad de implementación se advierte en países miembro de la OCDE donde algunos aún están en instancias iniciales de evaluación ex – ante del

procedimiento regulatorio como Chile que no cuenta con un mecanismo formal para generar un Análisis de Impacto Regulatorio (AIR) (OCDE, 2012:3).

En cuanto a la evaluación ex.post, el resumen ejecutivo de la OCDE (2012) sobre la Evaluación de las Leyes en Chile expresa que:

“La evaluación ex post es una etapa crucial en el ciclo de política regulatoria. En el caso de leyes y regulaciones, la meta de la evaluación ex post es determinar si el marco regulatorio en vigor alcanzó los objetivos deseados, si la aplicación de la ley o la regulación fue lo suficientemente eficiente y eficaz, y en qué medida cualquier impacto (in)esperado de la intervención regulatoria se abordó de manera adecuada en el momento de concebir el instrumento normativo. Por tanto, revisar los resultados y el efecto de la intervención normativa debe ser una función central de las instituciones reguladoras y es elemento esencial para lograr una regulación de alta calidad”.

Ahora bien, además de las evaluaciones mencionadas, la OCDE elaboró en el marco del manual introductorio descrito al inicio de este apartado, una evaluación de probabilidad de cumplimiento de la regulación propuesta . (OCDE, 2008)

En este tramo se evalúa el impacto regulatorio y se deduce la tasa probable de cumplimiento de la regulación propuesta, lo cual dependerá de diversos factores a evaluar que permitirán concluir si existe un alto riesgo de incumplimiento o no y las acciones correctivas que se deberían aplicar para evitarlo.

La acción correctiva podría significar cambiar la sustancia de la regulación en cuanto a la legística material o podría significar un cambio en la legística formal mediante el formato y texto de comunicación.

Si aún persiste el riesgo de un alto nivel de incumplimiento, es probable que sea un caso en que la regulación no pueda resolver la falla del mercado u otro problema identificado, o lo hace a un alto costo en relación con el tamaño del problema.

En ese sentido el Manual para la Reforma Regulatoria de la OCDE (2016) en su Anexo I publica los 12 principios de la Recomendación del Consejo de la OCDE sobre Política y Gobernanza Regulatoria, entre los cuales a los fines de esta tesis se transcriben 3 de ellos, a saber:

“4. Integrar la Evaluación de Impacto Regulatorio a las primeras etapas del proceso de diseño de políticas públicas para formular proyectos regulatorios nuevos. Identificar claramente las metas de política pública, y evaluar si es necesaria la regulación y de qué manera puede ser más efectiva y eficiente para alcanzar dichas metas. Tomar en cuenta los medios diferentes de la regulación y determinar la retribución de los diversos enfoques analizados para identificar el mejor.”

“5. Revisar de forma sistemática el acervo de regulación significativa con base en metas de política pública claramente definidas, incluida la consideración de costos y beneficios, a fin de asegurar que las regulaciones estén actualizadas, se justifiquen sus costos, sean rentables y consistentes, y cumplan con los objetivos de política pública planteados.”

“10. Promover cuando sea adecuado, la coherencia regulatoria mediante mecanismos de coordinación entre los niveles de gobierno supranacional, nacional y subnacional. Identificar los problemas transversales en materia de regulación en todos los órdenes de gobierno, con el objeto de promover la coherencia entre los enfoques regulatorios y evitar la duplicidad o conflicto de regulaciones.”

1.2.3 - El Reino Unido

Desde el Poder Ejecutivo del Reino Unido se presta atención particular a la ejecución asegurando que los entes reguladores cumplan con lo que se espera o expliquen las razones por las que no se ha logrado el resultado.

El Parlamento británico, por su parte, evalúa a través de sus comités la implementación ex post de los marcos regulatorios en conjunto con la Oficina Nacional de Auditoría (NAO) del Reino Unido que también está involucrada en la evaluación ex post mediante un trabajo regular sobre la valoración de calidad de las normas sobre evaluaciones de impacto (OCDE , 2012).

En el poder Ejecutivo, áreas como el Better Regulation Executive (Oficina Ejecutiva de Mejora Regulatoria), la Tesorería y la National Audit Office (Oficina Nacional de Auditoría, NAO) lideran los esfuerzos en control ex-post en el gobierno

británico buscando el análisis posterior a la implementación y el seguimiento cercano de los resultados de las regulaciones.

Se puede advertir que el control de la calidad de la norma y las instituciones responsables de llevarlo a cabo se encuentra claramente diagramado en todo el proceso desde la elaboración, sanción, ejecución y control.

En la Guía de Buenas Prácticas de la Oficina Nacional de Auditoría se promueve entre otras cosas la mejora en la medición del rendimiento y la presentación de informes por los reguladores o dependencias gubernamentales. La primera parte de la guía describe los elementos que promueven un buen marco o criterio de medición del desempeño para que los reguladores puedan entender más claramente la influencia que tienen sobre los resultados esperados y la eficacia con la que utilizan esa herramienta.

Respecto a la metodología que utilizan, la revisión la realiza un cuerpo colegiado mixto integrado por grupos interdisciplinarios, con representantes de los funcionarios de las áreas que implementan la regulación, por expertos en la temática regulada y representantes de los ciudadanos, empresas u organizaciones reguladas.

La función del comité comprende además la de coordinar entre los sectores que lo integran, revisar y calificar los instrumentos regulatorios mediante una técnica de evaluación que observa los atributos y cualidades de la norma. Mide el grado de cumplimiento de la regulación, determinante para evaluar la calidad y el impacto regulatorio.

A la hora de evaluar el incumplimiento de una regulación contempla dos causales; i) que la regulación se encuentra lejos de lo aplicable, del alcance de los ciudadanos a su cumplimiento, ii) que no se comprende el daño que se pretende evitar con la norma. La definición de las causas conllevará a determinar las posibles acciones de mejora necesarias para llevar la norma al nivel de calidad deseado.

El gobierno del Reino Unido aplica el siguiente cuestionario para la Revisión Post-Implementación (PIR, por sus siglas en inglés) basado en lineamientos establecidos para la regulación de alto impacto (HM Government , 2011b):

- i. ¿Hasta qué punto la política ha alcanzado sus objetivos?
- ii. ¿En qué medida los criterios de éxito han sido satisfechos?

- iii. ¿Hasta qué punto ha habido consecuencias no deseadas?
- iv. ¿Es el mecanismo adecuado vincular la intervención con resultados creíbles?
- v. ¿Qué posibilidades existen de simplificación, mejora o desregulación?
- vi. ¿Cuáles son los costos y beneficios?
- vii. ¿Aún se requiere la intervención del gobierno a la luz de nuevas circunstancias?
- viii. ¿Los niveles de cumplimiento indican que el mecanismo de aplicación es el adecuado?

En regulaciones de bajo impacto, puede resultar desproporcionado aplicar la lista completa de preguntas. En esos casos, los lineamientos establecen que deberán cubrir al menos las tres primeras.

1.2.4. Mexico

México es uno de los países miembros de la OCDE que más avanzó en la implementación de medidas y sistemas para mejorar la calidad de las leyes a partir de la promulgación del Acuerdo de Calidad Regulatoria (2012) que establece los criterios para el aseguramiento de la pertinencia y utilidad de la regulación que se proponga en el marco del Plan Nacional de Desarrollo 2013-2018 de cumplimentar la meta nacional "México Próspero" y su objetivo de "Garantizar reglas claras que incentiven el desarrollo de un mercado interno competitivo".

A partir del acuerdo, la COFEMER, Comisión Federal para la Mejora Regulatoria, diseñó la Manifestación de Impacto Regulatorio (MIA) de aplicación ex ante y ex post, para promover la transparencia en la elaboración y aplicación de las regulaciones y que éstas generen beneficios superiores a sus costos y el máximo beneficio para la sociedad. En ese sentido la COFEMER es el órgano encargado de implementar y revisar el MIA. (COFEMER, 2012).

Asimismo la COFEMER elaboró los Lineamientos de los Programas de Mejora Regulatoria 2017-2018 de las Dependencias Y Organismos Descentralizados de la Administración Pública Federal atento a que estos programas "...constituyen un

instrumento fundamental para la planeación, transparencia y rendición de cuentas, que permiten a la sociedad en general conocer oportunamente la agenda regulatoria de las Dependencias y Organismos Descentralizados de la Administración Pública Federal; relativas a la emisión y modificación de regulaciones y trámites, con lo que se fomenta su participación para un mejor diseño y eficacia del andamiaje jurídico nacional”.

Los lineamientos son trece y en su conjunto establecen el procedimiento operativo para la evaluación de la normativa correspondiente a un programa para aplicar a una propuesta de mejora a fin de lograr el cumplimiento de los objetivos del mismo. En el procedimiento intervienen órganos del Estado, particulares u organizaciones de la sociedad, la COFEMER y el Órgano Interno de Control del Estado de México (DOF, 2017).

Cinco son las etapas del procedimiento a saber:

- i. Propuesta de Programas: Las Dependencias y Organismos Descentralizados presentarán de manera preliminar las acciones con criterios de mejora regulatoria en relación con los Trámites y Regulaciones que aplican. Para ello tendrán en consideración los mayores beneficios que costos y el máximo beneficio social, la focalización a objetivos concretos y bien definidos, la certidumbre de derechos y obligaciones, la coherencia y armonización de las disposiciones, la simplificación y no duplicidad en la emisión de Regulaciones y Trámites, la accesibilidad tecnológica, la Proporcionalidad y razonabilidad para la gestión de riesgos y la transparencia, responsabilidad y rendición de cuenta.
- ii. Consulta Pública: La totalidad de las Propuestas de Programas se hacen públicas mediante medios electrónicos para conocer la opinión de los interesados mediante un formulario que contiene un cuestionario sobre la claridad de la norma, el acceso a su implementación, la existencia de trabas u obstáculos, la transparencia y la ética pública.²

²En cuanto al Formulario de Consulta Pública de los Programas de Mejora Regulatoria, sirve de ejemplo el que se utilizó en el período 2017-2018. Ciudad de México, Diario Oficial de la Federación, SEGOB, 28 de marzo de 2017, Segunda Sección

- iii. Opinión de la COFEMER a los Programas. La COFEMER emitirá su opinión sobre las Propuestas de Programas para que posteriormente las Dependencias y Organismos Descentralizados estén en condiciones de presentar a la COFEMER sus Programas Definitivos;
- iv. Programas Definitivos: Una vez finalizado el periodo de Consulta Pública, las Dependencias y Organismos Descentralizados tendrán un plazo de 15 días hábiles, para atender los comentarios y propuestas de los interesados, y las opiniones de COFEMER.
- v. Reportes Periódicos de Avances: Las Dependencias y Organismos Descentralizados deberán reportar con evidencia el cumplimiento de los compromisos establecidos en los Programas Definitivos.

Para México la mejora regulatoria se tornó en una política de Estado, a tal punto que el Presidente de la República, Lic. Enrique Peña Nieto, presentó una iniciativa de reforma constitucional a los artículos 25 y 73 de su Carta Magna para incorporar la mejora regulatoria como una política obligatoria para todas las autoridades públicas dentro del Estado Mexicano. Esa reforma constitucional fue aprobada en los primeros días de febrero y publicada en el Diario Oficial de la Federación el 5 de febrero del 2017. Mediante esa reforma el H. Congreso de la Unión adquirió facultades para expedir la Ley General de Mejora Regulatoria con el objeto de establecer un Sistema Nacional de Mejora Regulatoria que permitirá coordinar la aplicación de esta política pública entre todas las autoridades públicas del país, con la participación de los sectores privado, social y académico.(COMEFER, 2017)

1.2.5. Australia

Australia ha desarrollado un gran avance en prácticas de evaluación ex -post de las regulaciones. La Oficina de Mejoras Prácticas Regulatorias de Australia (OBPR siglas en inglés) y la Comisión de Productividad tienen a cargo la promoción y revisión de la evaluación de las regulaciones comenzada su implementación. Uno de los objetivos de estas evaluaciones es gestionar el inventario regulatorio para limitar el flujo normativo y

desprenderse de normas obsoletas o que requieran de cargas administrativas burocráticas innecesarias tanto para el ciudadano como para los funcionarios (OCDE, 2018):

En un principio, fue la Comisión de Industria quien tomó la iniciativa de reducir la regulación de la actividad realizando una evaluación ex ante con el objetivo de perseguir metas económicas y sociales. A partir de esa experiencia se aplicó la metodología de evaluación por la Unidad de Revisión de Reglamentos Empresariales. El éxito fue rotundo y las metas de revisión se fueron trasladando a temas sobre planeación, transporte, vivienda, salud ocupacional, competencia, entre otros.

La Comisión de Productividad fue modificando el enfoque de la evaluación que había utilizado la Comisión de Industria en 1989, adaptando la evaluación ex post a un enfoque más sistemático, de acuerdo con los indicadores para la evaluación ex post compuestos por la OCDE en 2014, que miden cuatro áreas principales: metodología, transparencia, adopción sistemática de la política, y control de calidad y supervisión. (Productivity Commission Australian Government, 2011).

La Oficina de Mejoras Prácticas Regulatorias de Australia, por su parte, tiene un papel dual de apoyar a los departamentos y dependencias a cumplir los requisitos y presentar una Manifestación de Impacto Regulatorio (MIR) de calidad, y de monitorear e informar sobre el cumplimiento de los requisitos para la evaluación ex post en el marco de las Revisiones Post Implementación (RPI) (OBPR, 2017).

En ese camino, Australia implementa revisiones programadas y obligatorias de la regulación. Algunas se encuentran establecidas en los mismos instrumentos legales mediante cláusulas con caducidad y que luego de evaluada la necesidad de mantenerla vigente, se prorroga su vigencia o se deja caer. El periodo de caducidad para todas las leyes secundarias es de 10 años, en tanto que el de la legislación primaria la establece la propia ley y depende del caso concreto.

Las Revisiones Post Implementación (RPI) se aplican por lo general luego de cinco años de vigencia e implementación de una regulación salvo que hubiere un período establecido en la normativa con una determinada periodicidad obligatoria.

Su objetivo es evaluar el impacto, nivel de cumplimiento, de aplicación, costos y beneficios obtenidos de la regulación una vez que ésta se haya implementado. Son

revisiones ex - post requeridas mediante cláusulas que definen las circunstancias bajo las cuales se debería evaluar la regulación.

No obstante la generalidad, existen casos puntuales en los que debe practicarse una RPI dentro de un periodo de dos años si, i) la regulación se eliminó o se cambió de forma significativa sin una RPI; ii) el Primer Ministro otorgó una exención de los requisitos de la RPI cuando la regulación se introdujo por primera vez; o iii) si una dependencia discrepa suficientemente de las mejores prácticas recomendadas en una RPI.

La Oficina de Mejores Prácticas Regulatorias (Office of Best Practice Regulation) realiza el seguimiento y control de las evaluaciones. Si una RPI no cumple con los requisitos o no se realiza a tiempo, reportará el incumplimiento en los informes anuales correspondientes a la dependencia. En el periodo 2015-2016, se completaron y publicaron 25 RPI y se reportaron 28 RPI en incumplimiento (Office of Best Practice Regulation, 2017) (OECD, 2018).

La RPI se compone de un conjunto de preguntas enfocadas en la evaluación de los resultados de la implementación. Las preguntas que deben abarcarse son:

- i. ¿Qué problema se pretendía resolver con la regulación?
- ii. ¿Por qué se requirió una acción por parte del gobierno?
- iii. ¿Qué opciones de política se consideraron?
- iv. ¿Cuáles fueron los impactos de la regulación?
- v. ¿A qué actores interesados se ha consultado?
- vi. ¿La regulación ha generado algún beneficio neto?
- vii. ¿Cómo se implementó y evaluó la regulación?

1.2.6. El Parlamento Sueco – Sveriges Riksdag

En el Parlamento sueco (Sveriges Riksdag), a partir del año 2002 se creó la Unidad de Evaluación e Investigación Parlamentaria a cargo de la evaluación y coordinación ex post, bajo la supervisión del Servicio de Investigación del Riksdag (OCDE, 2012).

La Unidad apoya y asesora a los comités parlamentarios de supervisión en sus funciones de evaluación, proyectos de investigación, así como en el análisis de tecnologías. Para ello puede requerir informes actualizados del Gobierno y agencias

gubernamentales sobre la operación y efectos de la aplicación de las leyes. Su tarea contribuye a la estructuración, aplicación y control de calidad final de los proyectos.

La Unidad de Evaluación encuentra como objeto de la evaluación ex post que las políticas operativas funcionen. Para ello debe obtener información acerca de sus resultados y evaluar ajustes presupuestarios o legislativos que resulten necesarios. Se evalúa por ejemplo, *“si los recursos se distribuyeron de acuerdo con las prioridades políticas, si se alcanzaron los resultados deseados y si las leyes que adoptó el Riksdag tuvieron los efectos pretendidos”* (OCDE, 2012).

Las conclusiones suelen comunicarse en los informes elaborados por los comités del Riksdag y en relación con una iniciativa de ley gubernamental.

Algo sustancial es que *“desde enero de 2011, la Oficina Nacional de Auditoría entrega sus evaluaciones de desempeño directamente al Riksdag. Por lo general, el Gobierno responde antes de cuatro meses por medio de una comunicación escrita al Riksdag para dar su evaluación de las observaciones de la auditoría. El Riksdag pone un acento particular en la importancia de transferir y usar la experiencia del trabajo de auditoría cuando haya que tomar decisiones sobre la orientación futura de las actividades de seguimiento de los comités.”* (OCDE, 2012).³

El Comité sobre Constitución y Gobierno y el Comité sobre la Constitución del Riksdag llegaron a la conclusión que incluir una obligación constitucional respecto del seguimiento y evaluación por parte de los comités del Riksdag fomentaría mayores avances.

1.2.7. Argentina

La Constitución Nacional establece claramente las funciones de los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial en función de la especialidad de las competencias y atribuciones de los órganos creados. En ese sentido, establece sus facultades respecto a la creación, aplicación y control de las leyes.

³ Desde enero de 2011 se incluyó, en una de las cuatro leyes fundamentales de Suecia como una obligación para los comités de efectuar esta labor.

Comienza con la descripción del Poder Legislativo señalando que es atribución del Congreso “*Hacer todas las leyes y reglamentos que sean convenientes para poner en ejercicio los poderes antecedentes, y todos los otros concedidos por la presente Constitución al Gobierno de la Nación Argentina.*” (Artículo 75, inciso 32 de la Constitución Nacional).

El Poder Ejecutivo, conforme lo establece el Artículo 99 en sus incisos 2 y 3, tiene la atribución de expedir las instrucciones y reglamentos que sean necesarios para la ejecución de las leyes de la Nación, cuidando de no alterar su espíritu con excepciones reglamentarias y participar de la formación de las leyes con arreglo a la Constitución, promulgándolas y haciéndolas publicar.

El artículo 100 de la Constitución Nacional encomienda al jefe de gabinete de ministros, con responsabilidad política ante el Congreso de la Nación ejercer la administración general del país y expedir los actos y reglamentos que sean necesarios para ejercer las facultades atribuidas en el mismo artículo y aquellas que le delegue el presidente de la Nación, con el refrendo del ministro secretario del ramo al cual el acto o reglamento se refiera.

Al Poder Judicial le corresponde, a través de la Corte Suprema y los tribunales inferiores de la Nación, el conocimiento y decisión de todas las causas que versen sobre puntos regidos por la Constitución, y por las leyes de la Nación. Es decir puede intervenir juzgando en las causas en las que se cuestione la diligencia en la ejecución de las atribuciones mencionadas. (Artículo 116 de la Constitución Nacional).

Ahora bien la Constitución en su rol de establecer las bases fundamentales, deja liberado el modo de crear leyes y reglamentaciones con parámetros de calidad que resulten aceptadas y aplicables para lograr el objetivo pretendido al momento de ser dictaminadas y sancionadas.

En nuestro país encontramos algunos avances en materia de calidad regulatoria.

Aunque de manera incipiente, se ha comenzado a transitar un camino de mejora regulatoria considerando la satisfacción ciudadana y la simplificación de trámites como objetivos prioritarios.

En ese sentido, la modalidad de ofrecer Carta Compromiso con el Ciudadano mediante el Decreto N° 229/2000 fue un antecedente normativo que entre sus fundamentos encontró la necesidad de “desarrollar herramientas adecuadas para simplificar y facilitar el seguimiento de los procedimientos administrativos que competen a los ciudadanos y el acceso a los servicios de los que son destinatarios...”

Luego en el año 2003 se aprobó un procedimiento para la Elaboración Participativa de Normas mediante el Decreto N° 1172/03 modificado por el Decreto N° 899/2017 con la finalidad de permitir y promover una efectiva participación ciudadana en el proceso de elaboración de reglas administrativas y proyectos de ley para ser presentados por el Poder Ejecutivo Nacional al Honorable Congreso de la Nación.

La autoridad de aplicación del Decreto mencionado es la SECRETARÍA DE ASUNTOS POLÍTICOS E INSTITUCIONALES del ex MINISTERIO DEL INTERIOR, OBRAS PÚBLICAS Y VIVIENDA que actuaría como Organismo Coordinador de consulta optativa para temas generales y de asistencia técnica a la Autoridad Responsable en el procedimiento de Elaboración Participativa de Normas.

El procedimiento contempla como participantes a toda persona física o jurídica, pública o privada, que invoque un derecho o interés simple o de incidencia colectiva, relacionado con la norma a dictarse.

La norma dispone además la obligación de publicar la apertura del procedimiento en el Boletín Oficial, en la página web del Ministerio y en diarios de circulación nacional y medios locales invitando a la ciudadanía a expresar sus opiniones y propuestas en un plazo no inferior a 15 días. El procedimiento habilita además un mecanismo informal para realizar comentarios sobre la norma a crear que deben ser publicados en la página web del Ministerio aunque no formen parte del expediente formalmente.

Por último, concluido el plazo para recibir opiniones o realizar las consultas, la autoridad debe expedirse sobre aquellas opiniones y propuestas presentadas formalmente e incorporadas al expediente. Luego de dictarse la norma, se da continuidad con el procedimiento de publicación oficial para su entrada en vigencia y la incorporación a la página web de la Autoridad Responsable.

A pesar del procedimiento descripto, el decreto tuvo un débil acatamiento que se ve reflejado en los antecedentes publicados en la página web de Información Legislativa y Documental del Ministerio de Justicia y Derechos Humanos de la Nación (www.infoleg.gob.ar). De la página surge que, desde la publicación del decreto el 4 de diciembre de 2003 y en el transcurso de casi 18 años hasta el presente (agosto 2020), se han abierto solo 67 procedimientos de elaboración participativa de normas, considerando que todos los procedimientos que se inicien deben ser publicados.

Continuando con el análisis de la evolución de la calidad regulatoria, en el mes de noviembre de 2017 el Gobierno Nacional publicó el Decreto N° 891, que establece una serie de principios y herramientas para mejorar el proceso de la regulación y creación de normativa interna. En la práctica esta norma puso énfasis en la simplificación de trámites y en eliminar las normas que resulten una carga innecesaria pero no estableció un procedimiento para realizar el control de las normas.

A pesar de la vigencia del Decreto N° 1172/03 modificado por el Decreto N° 899/2017 de fecha 3 de noviembre de 2017, el Decreto N° 891/2017 de fecha 2 de noviembre del mismo año, no lo menciona como antecedente, siendo que en su artículo 6° manda incrementar los mecanismos de participación ciudadana, de intercambio de ideas, consulta, colaboración y de cultura democrática para la mejora de las regulaciones, con el objeto de facilitar la comprensión y medir el impacto que traerá aparejado las nuevas regulaciones.

A partir del Decreto N° 891/2017 algunos organismos introdujeron herramientas de evaluación ex ante y ex post de sus regulaciones, y de consulta de las partes interesadas además de la simplificación del trámite administrativo.⁴

Pero lo cierto es que el Decreto N° 891/2017 no establece la autoridad de aplicación y de control del mismo. Tampoco se incorporaron metodologías de seguimiento ni procedimientos obligatorios con unidad de criterio para analizar y mejorar la calidad de las regulaciones y evaluar su impacto a partir de su implementación.

⁴ Como ejemplo se menciona el “FORMULARIO ANÁLISIS DE BUENAS PRÁCTICAS DE SIMPLIFICACIÓN” que aplica el ex Ministerio de Producción de la Nación aprobado por la Resolución N° 1/2018 de la Secretaria de Simplificación de ese Ministerio al cual se puede acceder a través de <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/310000-314999/314635/res1.pdf>

Por otra parte no existe aún un procedimiento de seguimiento y control sobre las leyes que deben ser reglamentadas por la autoridad de aplicación, lo cual agrava la situación.

Para Sabsay (2009) "Reglamentar es todo aquello que completa la redacción de una ley y que permite que se aplique, por ejemplo, si hay que crear un organismo o si hay que establecer un determinado mecanismo para acceder a algo". Señala también que aborda todas las cuestiones de tipo administrativa o presupuestaria y que es una instancia que depende del Ejecutivo, ya sea nacional, provincial o municipal. El abogado subraya que, aunque se trate de algo que acompaña a la normativa en sí, en muchos casos, si no está, se vuelve un escollo insuperable.

Agrega el autor (Sabsay, 2009) "No es una decisión inocente. Este incumplimiento es lo que se llama una inconstitucionalidad por omisión. Es un veto invertido". Cabe recordar que para vetar hay un límite de diez días hábiles. Por omisión, se impide el cumplimiento de la reglamentación sin necesidad de un veto y el costo político que eso implica. A esto se suma que, en general, si es un gobierno anterior el que no reglamentó, tampoco lo hace el que sigue.

En cuanto a esta última hipótesis, se distinguen dos tipos de omisión: las omisiones absolutas y las omisiones relativas. Las omisiones absolutas consisten en la no producción de la norma legal que el legislador esté obligado a dictar. En el caso de las omisiones relativas, la norma se dicta, pero en cuanto omite determinados contenidos o previsiones no cumple con entera satisfacción las exigencias constitucionales impuestas al legislador (por ejemplo, no regula todos los aspectos previstos, reduce el ámbito de aplicación requerido, implica discriminación o arbitrariedad, entre otros). En otras palabras, la reglamentación existe, pero es insuficiente y no da cabal cumplimiento a los estándares constitucionales (o convencionales). (Gomez Puente, 1997)

En los casos de omisiones relativas del legislador, a menudo es posible mediante la interpretación judicial, eludir las dificultades que implica la carencia de una norma que permita dar operatividad a una norma que requiere alguna actividad del legislador conformando una de las actividades en que interviene el Poder Judicial.

Otra facultad del Poder Judicial es intervenir en la acción de amparo ante la omisión legisferante inconstitucional, en la que Sagüés, al referirse a los alcances,

distingue entre cláusulas constitucionales de instrumentación simple y de instrumentación compleja. En estas últimas, sostiene que el afectado tendría acción “para demandar al Estado por los daños y perjuicios provocados por su mora en sancionar las normas pertinentes” (Sagües, 1995: 102-104).

Por su parte “...los tribunales del Fuero Contencioso Administrativo y Tributario de la ciudad de Buenos Aires han sido receptivos a este tipo de demandas, pero el cumplimiento de tales sentencias presenta aristas complejas. En efecto, muchas veces los poderes constituidos han desconocido el mandato judicial, llevando así a una imposibilidad de hecho. En efecto, los tribunales han sido, hasta ahora, inermes frente al incumplimiento de las sentencias que ordenan el dictado de normas al legislador”. (Treacy, 2016:450).

1.3 Síntesis Conclusiva

Del análisis comparativo de las normas AGN ISSAI y del MACOEX se destaca que: i) en general sostienen principios similares para determinar el criterio del auditor estableciendo que debe ser razonable, alcanzable, comprensible, completo, confiable, objetivo y realista. ii) que la fuente más sustancial del criterio del auditor es la normativa iii) si la fuente es deficiente, el criterio también lo será. iv) el criterio tienen mayores probabilidades de reunir las cualidades mencionadas en las normas descriptas si se funda en leyes y regulaciones de calidad.

En la segunda sección sobre los antecedentes históricos, normativos y técnicos de los diversos países analizados, se visualiza que la mayoría aplica procedimientos de control ex post de la regulación para lograr regulaciones de calidad y medir el impacto en la implementación. España fue pionera de esta práctica en los países europeos.y México es el más avanzado en el continente americano.

En cuanto al nivel de organización estructural para desarrollar la tarea de valoración de calidad de las normas y evaluaciones de su impacto, se destaca que el Reino Unido realiza la evaluación ex post a través de la Oficina Nacional de Auditoría (NAO); México implementa la evaluación a través de la Comisión Federal para la Mejora Regulatoria; Australia mediante la Oficina de Mejoras Prácticas Regulatorias de

Australia (OBPR siglas en inglés); Suecia lo ejecuta a través de la Unidad de Evaluación e Investigación Parlamentaria.

Argentina se encuentra en el inicio del camino de mejora regulatoria considerando la satisfacción ciudadana y la simplificación de trámites como objetivos prioritarios. No obstante aun no cuenta con metodologías de seguimiento ni procedimientos obligatorios para analizar y mejorar la calidad de las regulaciones y evaluar su impacto a partir de su implementación.

CAPITULO 2: ALGUNOS ANTECEDENTES EMPIRICOS SOBRE EL PROBLEMA DE LA CALIDAD NORMATIVA

En este Capítulo se presentan en principio, algunos ejemplos de normas que adolecen de alguna falencia ya sea de ambigüedad, vacíos legales o contrariedades que pueden impactar en la gestión y en las evaluaciones de la auditoría.

Por otra parte para analizar la calidad de la norma utilizada como criterio por el auditor y cómo impacta su calidad en el procedimiento de auditoría, se ha tomado una muestra de selección aleatoria sistemática del 15 % del universo de informes finales de auditoría de gestión de la AGN y de la AGCBA aprobados en los años 2014 al 2018 que figuraban publicados al momento de confeccionar la muestra.

Los informes de auditoría de gestión elaborados por la AGCBA fueron extraídos del sector informes del sitio web del organismo http://www.agcba.gov.ar/web/hacemos/busqueda_informes/ y los informes de la AGN fueron extraídos de su sitio web <https://www.agn.gob.ar/> sector informes de auditoría de gestión del año correspondiente.

Para proceder a la selección de los informes publicados, se alistaron por organismo emisor de manera consecutiva partiendo del año 2014 y en el mismo orden de aparición en la publicación de los sitios web. Luego para seleccionar un 15 % del universo, se enumeraron y se aplicó una selección sistemática con un intervalo de 7 contado a partir del primer elemento seleccionado y registrado con el N° 1.

2.1 Ejemplos Normativos

2.1.1 Decreto N° 937/07

Este decreto se analizó en el marco del informe de auditoría practicada al Ministerio de Salud de la C.A.B.A. (Proyecto 3-14-09, Gestión de Enfermería), y del cual una de las observaciones que surge del Capítulo VII Observaciones, es que las áreas TERAPIA INTENSIVA y NEONATOLOGÍA no cumplen con el Decreto 937/07 indicando que: “1. No se cumple con la Normativa de tareas insalubres o riesgosas (Ley

Nacional N° 24.004/9117 y Decreto N° 937/07), en los Hospitales de la muestra. Se ha verificado la realización de tareas de enfermería en áreas críticas por una cantidad de horas superior a la establecida en la normativa vigente, desnaturalizando la correcta prestación del servicio y limitando el cuidado integral del paciente. 2. El Decreto No 937/07, no establece las pautas para la prestación de servicios como así también no regula la jornada laboral para el personal franquero con tareas insalubres.”

Análisis: En su informe el auditor destaca la falencia de la norma amén de la cual no tuvo herramientas claras para evaluar el cumplimiento de los días francos del personal con tareas insalubres, concluyendo que *“El análisis de los aspectos relacionados con la prestación de servicios de Enfermería y la calidad del cuidado a través del manejo de las herramientas de gestión y su impacto en las metas de salud, son aspectos a investigar para dinamizar y ampliar los horizontes de cuidado hacia la mejora de la calidad de vida y la satisfacción de los usuarios basados en la evidencia de la prestación.”*

Conclusión: El servicio que debe prestar todo el personal de Terapia Intensiva exige mayor calidad y responsabilidad por el factor de riesgo de los pacientes.

La falencia de la norma impacta directamente en la gestión y en el proceso de auditoría que culmina con el informe del auditor no emitiendo opinión sobre el servicio que presta el personal de Terapia Intensiva concluyendo que *“son aspectos a investigar”*.

2.1.2 Ley 3364 de la C.A.B.A

Esta ley tiene por objeto regularizar a los natatorios público y privados existentes, que funcionaban con un permiso precario al momento de la sanción, incorporando al Código de Habilitaciones y Verificaciones los requisitos que deberían cumplimentar para continuar funcionando, estableciendo además en su artículo 2° que *“Los natatorios que actualmente se encuentran instalados en la Ciudad tendrán un plazo de ciento ochenta (180) días corridos a partir de la publicación en el Boletín Oficial de la presente Ley, para adecuar su funcionamiento a lo determinado en la misma.”*

Uno de los requisitos que establece la norma para la solicitud de habilitación e inicio del trámite es la Certificación de Final de Obra de las instalaciones sanitarias de agua expedido por la Dirección General de Fiscalización de Obras y Catastro indicando

que las instalaciones se han realizado conforme las disposiciones vigentes. (inc. c del Artículo 11.15.2.2 del Anexo).

Análisis: Dado que la mayoría de los natatorios no habían podido iniciar su trámite dentro del plazo dispuesto por la Ley, la Agencia Gubernamental de Control realizó un relevamiento, cuya parte pertinente se encuentra agregado en el Anexo III de la presente tesis, donde se detectó entre otras conclusiones, que la falta de Certificación final de obra de instalaciones sanitarias representaba el 61,6% de las irregularidades y su cumplimiento exigía una reglamentación por parte de la Agencia de Protección Ambiental que a su vez requería del acuerdo con Aguas Argentinas para definir las condiciones de vertido del agua. Por otra parte las altas exigencias respecto al tratamiento del agua que implican el Certificado de equipos de tratamiento del agua representaban el 52,9% de las irregularidades. (AGC, 2010)⁵

Conclusión: Al vencimiento del plazo la mayoría de los 164 natatorios públicos y privados de los clubes y escuelas de la Ciudad, seguían sin habilitarse, y la administración pública debía clausurarlos. La regularización que buscó la norma no pudo llevarse a cabo por fallas del mismo Poder Ejecutivo y por no contemplar su viabilidad por lo menos en el plazo estipulado, sumando a ello el impacto social que hubiera implicado la clausura de los natatorios inspeccionados.

Sin duda, si la Dirección General de Fiscalización y Control (DGFYC) de la AGC, hubiere sido auditada en ese período, y si la fuente del criterio del auditor es la ley N° 3364, en su legística material, el auditor debería observar a la DGFYC por no clausurar los natatorios que al vencimiento del plazo no se hubieren regularizado.

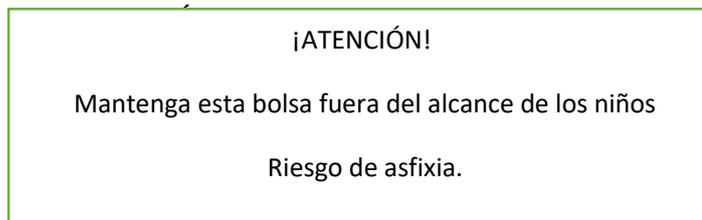
2.1.3 Ley 299 de la C.A.B.A.

Esta ley tiene por objeto evitar que una bolsa de material plástico llegue a manos de un niño y que éste introduzca su cabeza pudiendo provocar su asfixia.

Establece una sanción. El decomiso.

⁵Agencia Gubernamental de Control- Relevamiento de Natatorios de la Ciudad de Buenos Aires- Octubre 2010.

“Artículo 1° - Todas aquellas bolsas de material plástico, en las cuales pueda ser introducida la cabeza de un niño, que sean manufacturadas en el territorio de la Ciudad y aquellas que sin ser producidas en la misma, sean comercializadas o utilizadas para envasar productos en la Ciudad; deberán contar con la siguiente inscripción y formato, en términos claros y legibles.



Artículo 2° - Las bolsas de material plástico destinadas a entrar en contacto con los productos alimenticios deberán cumplir con las exigencias establecidas en el Código Alimentario y normas dictadas en consonancia con este cuerpo legal.

Artículo 3° - La infracción a las obligaciones establecidas en los artículos anteriores hará pasible a los responsables del decomiso de las bolsas de material plástico especificadas en el artículo 1°.

Artículo 4° - La Secretaría de Industria, Comercio y Trabajo reglamentará la presente Ley, determinando las especificaciones técnicas correspondientes y aplicará las sanciones, decidiendo sobre el destino que se dará al producido de los decomisos contemplados en el artículo precedente.

Artículo 5° - Comuníquese, etcétera.

Análisis: Esta ley está vigente, no está reglamentada y tampoco se cumple. Establece una sanción. El decomiso de las bolsas de material plástico especificadas en el artículo 1°.

Ahora bien, siguiendo el análisis que realiza Pérez Bourbon (2007) en su Manual de Técnica Legislativa. ¿Puede un cartel evitar que una bolsa llegue en manos de un niño? ¿Puede además evitar que introduzca su cabeza provocando su asfixia? Si sucedieran los hechos que se pretenden evitar, ¿a quién le decomisan?, ¿al fabricante de la bolsa, al importador de la bolsa o al vendedor que la utiliza para entregar sus productos?

Conclusión: La ley se torna inaplicable por no estar reglamentada, por no estar definido el destinatario, por no estar establecido el procedimiento de control y de aplicación de las sanciones establecidas en la ley.

2.2 Estructura de la muestra

Los informes de auditoría de gestión publicados por la AGCBA correspondientes al año 2014 fueron 43, de los cuales se seleccionaron 7 informes. Respecto al año 2015 se publicaron 49 informes de auditoría de gestión y se seleccionaron 7. Los informes correspondientes al año 2016 fueron 42, de los que se seleccionaron 6. Del año 2017 se publicaron 7 informes y se seleccionó 1. Respecto al año 2018 al momento de la determinación de la muestra, no hubo informes de auditoría de gestión publicados.

Respecto a la AGN, los informes de auditoría de gestión publicados por el organismo correspondiente al año 2014 fueron 22, de los cuales se seleccionaron 7. Con respecto al año 2015 se publicaron 8 y se seleccionó 1. Del año 2016 se publicaron 4 informes no quedando seleccionado ninguno en la muestra. En relación al año 2017 se publicaron 12 informes y se seleccionaron 2. Por último se publicaron 28 informes de auditoría de gestión correspondientes año 2018, quedando seleccionados 4.

El total de informes de auditoría de gestión de la AGCBA publicados y correspondiente a los años 2014 al 2018 suman 141 y la muestra se conformó con 21 informes.

Respecto a la AGN el universo de informes de auditoría de gestión correspondiente al mismo período (2014-2018) era de 74 informes, resultando seleccionada una muestra de 11 informes.

La distribución explicada en los párrafos anteriores se refleja en los siguientes cuadros donde se expone el universo de informes de auditoría de gestión clasificada por año y la cantidad de informes que surgieron al seleccionar la muestra correspondiente a la AGCBA y a la AGN.

Cuadro N° 1 Distribución anual de la muestra de informes AGCBA

Auditoría General de la Ciudad de Buenos Aires AGCBA		
Año Publicación	Total por Año	Muestra
2014	43	7
2015	49	7
2016	42	6
2017	7	1
2018	0	0
TOTAL	141	21

Fuente: Elaboración propia a partir de la selección de informes de auditoría de gestión publicados en http://www.agcba.gov.ar/web/hacemos/busqueda_informes.

Cuadro N° 2 Distribución anual de la muestra de informes AGN

Auditoría General de la Nación AGN		
Año Publicación	Total por Año	Muestra
2014	22	4
2015	8	1
2016	4	0
2017	12	2
2018	28	4
TOTAL	74	11

Fuente: Elaboración propia a partir de la selección de informes de auditoría de gestión publicados en https://www.agn.gob.ar/sector_informes.

El resultado de la selección de la muestra refleja un total de 32 informes, de los cuales 21 informes corresponden a la AGCBA y 11 a la AGN, que obran enumerados en el Anexo I “Informes de Auditoría de la Muestra”

Las unidades de análisis fueron las leyes y decretos reglamentarios que regulan específicamente el programa y/o el objeto auditado, dictadas/os en la jurisdicción de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y/o en la jurisdicción nacional.

Las normas analizadas se obtuvieron de la página Web de la Dirección General Centro Documental de Información y Archivo Legislativo (www.cedom.gov.ar) y de la página web de Información Legislativa y Documental del Ministerio de Justicia y Derechos Humanos de la Nación (www.infoleg.gob.ar) de acuerdo a la jurisdicción correspondiente.

En total se analizaron 46 normas específicas junto con sus complementarias, de las cuales 29 fueron dictadas en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y 17 corresponden a la jurisdicción nacional. El número mayor de normas relevadas que el número de informes, se debe a que el objeto auditado en algunos informes se encuentra regulado en más de una norma.

Las variables relevadas fueron: N° ley, objeto, si se encuentra reglamentada, N° de decreto y año de publicación, autoridad de aplicación, si tiene blancos o indefiniciones, si es viable en su aplicación, si establece procedimiento de control, si establece sanciones y si se dictaron manuales de procedimiento o reglamentos operativos.⁶

Los resultados de los análisis de cada variable fueron volcados en una plantilla individual por informe de auditoría conforme el formato obrante en el Anexo II “Plantilla de Análisis”.

De las variables analizadas algunas son indiscutibles y surgen de la misma norma como su Número de Identificación, Fecha de publicación y su Jurisdicción.

⁶Se consideró esta variable para evaluar posteriormente las herramientas que tuvo el auditor para completar el criterio, considerando al Manual de Procedimiento como parte del marco normativo.

En cambio el resto de las variables fue analizado en el conjunto del marco normativo considerando la principal específica como ley marco, los decretos reglamentarios y sus normas complementarias. A fin de unificar el criterio, fue necesario definir previamente la importancia de considerar las diversas variables y el alcance de la evaluación de cada una de ellas contemplando lo siguiente:

i. Reglamentación:

Importancia: Existen leyes que entran en vigencia a partir de su publicación y otras en las que un artículo dispone que la misma se tornará vigente y exigible a partir de su reglamentación. Sin embargo en todos los casos la reglamentación las completa, facilita su implementación y en algunos casos hace a la viabilidad de su aplicación. En la mayoría de las normas es el Poder Ejecutivo, mediante la reglamentación, quien dispone la autoridad de aplicación. De esta manera, una ley puede tener vigencia desde su publicación y sin embargo no poder aplicarse por no tener designada la autoridad de aplicación y menos aún la manera que será aplicada.

En ese sentido, la reglamentación es para la auditoría de cumplimiento, junto con la ley marco, el insumo esencial sin el cual no podría el auditor diseñar un criterio válido, dificultando el control de las tareas, el seguimiento y la evaluación de la gestión.

Alcance: En principio se buscaron las normas publicadas y relacionadas con la ley marco y específica a la materia auditada. Del grupo de relaciones se seleccionó la que se publicaba como reglamentación. En caso de no haber ninguna titulada como reglamentación, se realiza una segunda selección entre las normas relacionadas, que sin ser propiamente reglamentarias, complementan a la principal deduciendo de ellas la autoridad de aplicación, el procedimiento operativo, de control y de sanción de la actividad reglada.

ii. Blancos o Indefiniciones:

Importancia: Esta variable se vincula con las llamadas lagunas del derecho. Alchourrón y Bulygin definen que un cierto caso constituye una laguna de un determinado sistema normativo, cuando ese sistema no correlaciona el caso con alguna calificación normativa de determinada conducta es decir con una solución preestablecida. (Alchourrón y Bulygin, 1974).

Analizando la definición, los blancos e indefiniciones no surgen de una norma determinada sino del marco normativo como universo de normas de una determinada jurisdicción. Es decir el ordenamiento jurídico no tiene la solución para ciertos casos determinados.

Alcance: En esta variable se analizó si, del conjunto de normas relacionadas a la ley marco, en función del informe de auditoría, surgen lagunas, indefiniciones, blancos y/o contradicciones.

Esta variable tiene conexidad con otras que miden si la norma se encuentra reglamentada, si establece claramente la autoridad de aplicación, el procedimiento de control, las sanciones por incumplimiento y los destinatarios. Si la ley marco no estuviere reglamentada, la mayoría de los aspectos estarían indefinidos excepto que la ley fuere extremadamente completa al punto de no requerir reglamentación alguna.

iii. Viabilidad en su aplicación:

Importancia: Esta variable analiza la probabilidad de cumplimiento de la norma tanto por parte de la ciudadanía como por parte de la administración pública. Tal como se mencionó en la Introducción de esta tesis, la viabilidad de una norma corre riesgo si ésta fuere excesivamente puntillosa y/o difícil de cumplir.

Alcance: En ese sentido para analizar esta variable se consideraron diversos aspectos que posibilitan o no que la norma pueda ejecutarse y cumplir el procedimiento que establece para lograr su objetivo. De acuerdo a lo que surge de los informes se analizó:

- si existe disparidad en la interpretación de los criterios por distintas jurisdicciones,
- si de la norma aplicada, surgen requisitos de difícil o imposible cumplimiento por los destinatarios,
- si el procedimiento establecido en la norma tiene coherencia en el circuito establecido de tal modo que no choque con otro procedimiento que impacta en la gestión de la norma analizada.

iv. Sanciones:

Importancia: La inclusión de esta variable es de suma importancia porque, tal como se ha visto en capítulos anteriores, de nada sirve crear leyes que luego no se cumplan. Para fomentar su cumplimiento y desalentar maniobras para evadirlo, es necesario que incluyan sanciones. Y asimismo para evidenciar el incumplimiento, se hace imprescindible un sistema que controle su aplicación y el acatamiento.

Para fomentar el cumplimiento es importante contar con disposiciones, obligaciones y sanciones claras y específicas. Como ejemplo se puede mencionar, el Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente (PNUMA) destaca que es necesario claridad en cuanto a lo siguiente:⁷ ¿Qué medidas se requieren?, ¿Cuándo se ha producido una infracción?, ¿Quién la ha cometido?, ¿Cuál es el alcance y la naturaleza de la responsabilidad?, ¿Cuáles son los remedios y las sanciones disponibles?, ¿Quién está encargado de imponer la ley?, ¿Cuál es el mecanismo para revisar las medidas de aplicación o apelar contra ellas?.

La Guía de la OCDE (2019), por su parte, para el cumplimiento regulatorio y las inspecciones establece como medida de Regulación Responsiva que la legislación aplicable debería permitir que la promoción del cumplimiento de las normas se haga de una manera diferenciada (permitiéndola dentro de determinados límites y la rendición de cuentas) fundamentando que existe evidencia sólida acerca de que la regulación responsiva produce mejores resultados que un esquema de sanciones en el que cada violación es castigada por igual.

En ese mismo sentido, mediante el subcriterio 4.2 recomienda que la graduación de las sanciones debe ser adecuada para disuadir el incumplimiento mediante esquemas escalonados (suficientemente “leves” cuando sea necesario y suficientemente “graves” para sobrepasar el beneficio potencial derivado del incumplimiento).(OCDE, 2019)

⁷ Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente (PNUMA) diseñó una Guía sobre la elaboración de normas nacionales para la aplicación del Convenio de Rotterdam, 2004 que se puede consultar en la página web de la Organización de las Naciones Unidas para la Agricultura y la Alimentación (FAO) <http://www.fao.org/3/a0137s/a0137s00.htm#Contents> Accedido el 31/05/2020.

Alcance: En esta variable se analizó si la norma principal o complementaria establecía o no, sanciones para los destinatarios de la misma que incumplieran alguna de las obligaciones allí establecidas.

Para el caso que la norma estableciera también obligaciones para funcionarios de la administración pública nacional y/o responsables a cargo del programa, se tuvieron presente las sanciones establecidas en las leyes que regulan el empleo público de ambas jurisdicciones y el Código Penal en especial el Capítulo IV “Abuso de autoridad y violación de los deberes de los funcionarios públicos” del Título XI “Delitos contra la administración pública”.

v. Procedimiento de Control

Importancia: Se seleccionó esta variable porque tal como se vio en la Introducción de esta tesis “...De nada sirve dictar leyes cuyo cumplimiento no podrá controlarse. Las leyes son efectivas si se cumplen y si su cumplimiento puede controlarse. (Pérez Bourbon, 2007).

Evaluar si existe un sistema de control que promueva el cumplimiento de la norma, implica un análisis integral del marco normativo y de las estructuras de la organización que debe aplicarla, para analizar si contempla un órgano de control, si cuenta con manuales de procedimientos que incluya funciones y responsabilidades de las áreas que intervienen.

La OCDE (2019) recomienda en el Criterio N° 1 de la Guía de la OCDE para el cumplimiento regulatorio y las inspecciones, que es necesario considerar si para una determinada propuesta normativa realmente se requiere establecer inspecciones y mecanismos de promoción del cumplimiento, y de ser este el caso, establecer su organización, recursos, y métodos a considerar. Estos mismos temas deben ser considerados al realizar las evaluaciones ex post.

Alcance: Esta variable se analizó considerando el marco normativo integral focalizando además en el procedimiento operativo. Se observó si consiste en inspecciones de oficio llevadas a cabo por el mismo organismo, o si la norma establece la obligación administrativa al destinatario de la norma, de presentar declaraciones juradas junto con

documentación constataoria para ser luego controladas y verificadas por la autoridad de aplicación.

Ahora bien, ambos tipos de control con origen interno u externo al organismo responsable de la gestión del programa, requiere de un manual procedimental para el logro eficiente de resultados.

vi. Manuales de Procedimiento

Importancia: La planificación anticipada con un proceso estandarizado y la consideración de los posibles riesgos, contribuye a la eficacia y eficiencia en el logro de los objetivos y metas de una organización.

El manual de procedimientos interno y el reglamento operativo del programa completan la norma y configuran una herramienta útil y necesaria para la buena gestión del programa y de información para todos los actores de la sociedad interesados en conocer el funcionamiento del programa.

A los fines de dispersar las posibles indefiniciones que pudieren surgir de la normativa formal, se recomienda establecer las áreas que intervienen según el proceso diseñado, determinar las responsabilidades de cada una de ellas y preestablecer el accionar frente a las diversas situaciones que puedan presentarse durante la gestión del programa junto a sus mecanismos de control.

Asimismo diseñar el flujograma de un proceso permite estandarizarlo, advertir los recursos necesarios en cada subproceso o actividad del mismo y establecer un mecanismo de control interno adecuado.

En este sentido la OCDE (2019) recomienda en el criterio N° 9 de la Guía mencionada que “Si bien consolidar la totalidad de la legislación relacionada con las tareas de inspección y de promoción del cumplimiento de la ley es imposible, es útil tener al menos información clave sobre las instituciones, atribuciones de los funcionarios, principios, y procedimientos clave consolidada. Ello permitirá tener mayor claridad y

transparencia y también formalizar los mejores principios prácticos (gestión de riesgos, enfoque en el cumplimiento, factor responsivo, entre otros) en un único documento.

Alcance: Esta variable se analizó considerando la reglamentación de la norma, el conjunto de normas relacionadas y el análisis realizado por el auditor sobre los manuales que pudiere haber relevado, atento que éstos son en su mayoría son de uso interno y por ende algunos organismos no los formalizan o no los publican.

2.2.1 Analisis de la muestra

2.2.1.1 Informes de la AGCBA

Del análisis de la normativa específica de los programas auditados en los 21 informes de auditoría y de las observaciones realizadas en los mismos, se visualizó que:

El 23,80 % de los programas no se encuentran reglamentados (5)

El 47,61 % contiene indefiniciones (10)

El 14,28 % tiene graves dificultades de viabilidad en su aplicación (3)

El 14,28 % no establece sanciones (3)

El 38,09 % no establece procedimientos de control (8)

El 71,42 % no tiene manuales de procedimiento (15)

A modo ejemplificativo se destacan tres informes en los que queda evidenciada la deficiente calidad de la regulación que no solo impactó en la propia gestión sino en la determinación del criterio a ser aplicado por el auditor.

En uno de ellos “se constataron desvíos negativos en la ejecución de las metas previstas haciendo referencia a lo dificultoso que fue el desarrollo eficaz del programa debido a que la estructura organizativa no fue acorde a los lineamientos propuestos para el desarrollo del programa y a la falta de recursos humanos” como en el caso de la auditoría realizada a la Dirección General Obras Comunes (Proyecto N° 5.15.09-Período 2014) cuyo objetivo era evaluar la adecuación de los recursos al cumplimiento

de los objetivos institucionales y operativos de la DGOC en términos de eficiencia, eficacia y economía. No obstante los desvíos detectados se lograron cumplir con los objetivos primarios adecuando la estructura organizativa de manera informal a las necesidades existentes.

En dicho informe el auditor informa además como limitación al alcance la imposibilidad del ente auditado de brindar información relacionada con algunas de las operaciones, sistemas, procesos y circuitos de gestión relacionados con la operatoria de la Unidad Ejecutora objeto de esta auditoría y fundada en la derogación de la dependencia bajo examen.

Es decir además de la falla original en la distribución de misiones y funciones conforme las metas del programa, luego la dependencia auditada fue derogada, quedando subsumidas sus responsabilidades primarias en la Dirección General Servicios Desconcentrados, donde efectivamente se realizaron los procedimientos planificados para la ejecución de la auditoría.

Otro caso que llama la atención surge del informe de la auditoría practicada al Ente de Higiene Urbana del Ministerio de Ambiente y Espacio Público CABA específicamente por Servicio de Higiene Urbana (SPHU) – Control de Calidad (Proyecto N° 1.15.02, Período 2014) cuyo objetivo era evaluar en términos de eficiencia, eficacia y economía el cumplimiento de los objetivos del programa/proyecto/obra con relación a los recursos asignados y la normativa vigente. El ente auditado debe controlar la aplicación de la Ley 4120 que establece el marco regulatorio del SPHU fijando prescripciones, modalidades y condiciones que debe cumplir el servicio para controlar el manejo sustentable de residuos y las acciones de disposición inicial selectiva, recolección diferenciada, transporte, tratamiento y transferencia, manejo y aprovechamiento, reducción progresiva de la disposición final, reciclado y minimización de la generación, teniendo en consideración la generalidad, integridad y coherencia del servicio público de higiene urbana en todos sus aspectos, sistemas y servicio.

Sin embargo la ley no se encuentra reglamentada, considerando que su reglamentación “se considera de fundamental importancia por tratarse de un Servicio Público y, por lo tanto, se encuentra involucrado el interés público en obtener un ambiente saludable. Y adquiere relevancia en cuanto a que debe regular un “[...] sistema de control

que incluirá la confección de índices de calidad de servicios para garantizar el cumplimiento de los compromisos asumidos por parte de los adjudicatarios.”

Por otra parte no se establecen penalidades ni en la ley ni en los contratos licitatorios.

El procedimiento de control no se encuentra regulado aunque la ley en su artículo 14 dispone que el Poder Ejecutivo establecerá (por reglamentación) un sistema de control que incluirá la confección de índices de calidad de servicios para garantizar el cumplimiento de los compromisos asumidos por parte de los adjudicatarios. Y de acuerdo al artículo 18 “La reglamentación...establecerá las condiciones mínimas de capacitación y antecedentes que deberá reunir el personal afectado a las tareas del SPH...”. El procedimiento de control debe estar regulado para establecer un mismo criterio aplicable en todos los contratos licitatorios.

En el informe, el auditor recomienda a la Jefatura de Gobierno reglamentar la Ley N° 4120 en los aspectos vinculados con la prestación del servicio y los factores de calidad exigidos; pero lo cierto es que en la auditoría no fue posible constatar el cumplimiento de los índices de calidad de servicios para garantizar el cumplimiento de los compromisos asumidos por parte de los adjudicatarios, por no estar establecidos.

Un tercer ejemplo surge de la auditoría practicada al Programa Club de Jóvenes y Chicos (Proyecto N° 2.18.07, Período 2017), creado por la Resolución N° 3.919/MEGC/2007 con la finalidad de promover, desarrollar y profundizar acciones destinadas a niños/niñas, a adolescentes y a jóvenes que, desde la escuela y desde espacios socio comunitarios, tiendan a la revalorización del tiempo libre a través de la realización de actividades, los días sábados, de índole culturales, artísticas, deportivas y recreativas. Luego el programa se subsume en el Programa Inclusión Escolar e incorporado a la Ordenanza 40593 que aprueba el Estatuto Docente Municipal estableciendo que la Planta Orgánico-Funcional del Área de Programas Socio-Educativos será administrada por las Direcciones Operativas correspondiente y los/las docentes afectados/as se desempeñarán en los establecimientos y horarios que en cada caso establezcan las autoridades del programa, en función de las necesidades operativas.

Sin embargo ninguna norma complementaria establece los horarios de permanencia de los docentes y coordinadores en las sedes, lo cual impacta directamente

en la gestión y en el control. El informe de auditoría señala “En especial, es necesario destacar la ausencia de coordinadores en diversas sedes que dificultan el normal desenvolvimiento de las actividades.”

Por otra parte a los fines de realizar un seguimiento en la planificación anual de las actividades proyectadas en cada sede, se realizan distintas instancias evaluatorias, una diaria por cada Planificación docente, otra cuatrimestral y una final.

De acuerdo al informe el 40% (9 de 15 casos aplicables) de los establecimientos relevados considera que no hay criterios formales de evaluación de la Planificación. “...Ninguno de ellos cuenta con información cuantitativa relativa a la cantidad de alumnos que participaron de las actividades brindadas, así como tampoco indicadores que den cuenta del alcance de las acciones efectuadas. Tampoco se registran aspectos para fortalecer o trabajar en el año subsiguiente, ni los recursos necesarios para ello. A pesar de que los informes suministrados cuentan con la leyenda “la evaluación final es una herramienta e instrumento importante para repensar la tarea”, los elementos que allí se consignan no resultan suficientes para constituirse como fuente de información y retroalimentación para mejorar la propuesta educativa y aspectos de gestión.

Del informe surge asimismo que el programa de Club de Jóvenes y Chicos no cuenta con manuales de procedimientos o instructivos que determinen los circuitos.

La ausencia de criterios definidos y claros tanto sobre los horarios que deben cumplir los coordinadores y docentes como los criterios para evaluar la gestión, más la ausencia de manuales de procedimiento que puedan completar esta falencia, impactan inexorablemente en la gestión y en su control posterior.

En ese sentido el informe recomienda reforzar medidas de Control Interno conducentes al resguardo de información y de gestión referidas a la incorporación de datos cuantitativos o indicadores en las evaluaciones finales que realizan los Clubes a fin de medir su alcance.

2.2.1.2 Informes de la AGN

Del mismo análisis de la normativa específica de los programas auditados en los 11 informes de la AGN y de las observaciones realizadas en los mismos, se visualizó que:

El 36,36 % de los programas no se encuentran reglamentados (4)

El 63,63 % contiene indefiniciones (7)

El 27,27 % tiene graves dificultades de viabilidad en su aplicación (3)

El 45,45 % no establece procedimientos de control (5)

El 36,36 % no establece sanciones (4)

El 72,72 % no tiene manuales de procedimiento (8)

Aquí también se acercan tres ejemplos de informes en los que se advierten deficiencias en la calidad normativa que regulan los programas auditados que impactan en la gestión y en la calidad de los criterios de auditoría.

En la auditoría realizada al Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sustentable (Resolución AGN N° 230/2017) cuyo objetivo era la implementación de la Ley 26.331 que establece los presupuestos mínimos de protección ambiental de los bosques nativos, y de los servicios ambientales que éstos brindan a la sociedad, se informan las siguientes observaciones relacionadas al marco legal:

Falta de reglamentación: i) del artículo 3 que establece los objetivos de la Ley 26.331, lo que se traduce en la falta de definición de metas cuantitativas de protección de los bosques nativos; ii) de los artículos 7, 8, 16, 17, 19 y 20 de la ley, referidos a las autorizaciones de desmonte. Esto atenta contra el objetivo (d) de la ley referido a la prevalencia de los principios precautorio y preventivo en el mantenimiento de los bosques nativos y ha facilitado la flexibilización de los criterios para permitir desmontes que se han verificado en algunas provincias; iii) del artículo 31 de la ley, referido a la integración del Fondo Nacional para el Enriquecimiento y la Conservación de los Bosques Nativos; iv) del artículo 34 referido a la facultad de la Autoridad Nacional de Aplicación de constatar periódicamente el mantenimiento de las superficies de bosques nativos y las categorías de conservación declaradas por las jurisdicciones; v) Es incompleta la reglamentación del artículo 35 de la ley, referido a la aplicación del Fondo; no se han especificado los requerimientos para la aplicación del 70% destinado a compensar a los titulares de tierras en cuya superficie se conservan bosques nativos...vi. Tampoco se han especificado los requerimientos de las redes de monitoreo de bosques nativos ni de los

programas de asistencia técnica y financiera a pequeños productores y comunidades indígenas y campesinas que deben desarrollar las autoridades locales de aplicación; vii) No se ha establecido una norma que especifique la modalidad y el alcance de la participación del COFEMA en la elaboración del Programa Nacional de Protección de Bosques Nativos, conforme artículo 11 y 12 del Decreto 91/09.

Indefiniciones en los Criterios de Sustentabilidad Ambiental lo que provoca disparidad en la interpretación de los criterios por distintas jurisdicciones y en los procedimientos de control. Se mantiene la situación observada en el Informe AGN 38/14, referida a que la autoridad nacional no cuenta con procedimientos de medición del desempeño de los instrumentos de política pública establecidos en la Ley 26.331, ni del seguimiento de las metas presupuestarias.

Inviabilidad del artículo 2° de la Resolución N° 256/09 de la Secretaría de Ambiente y Desarrollo Sustentable que crea el Programa Experimental de Manejo y Conservación de los Bosques Nativos dispone que “Podrán participar...los titulares y los tenedores o poseedores legítimos de tierras en cuya superficie se conservan bosques nativos, asociaciones civiles, fundaciones, cooperativas, universidades, personas jurídicas de derecho público, pequeños productores forestales y comunidades indígenas y campesinas —entendiendo por tales las definidas en el artículo 2° del Decreto N° 91/09—”

Tomando en cuenta que la Ley 26331 establece en el artículo 12 como uno de los objetos del programa, “Impulsar las medidas necesarias para garantizar que el aprovechamiento de los bosques nativos sea sostenible, considerando a las comunidades indígenas originarias que los habitan o dependan de ellos, procurando la minimización de los efectos ambientales negativos, resulta inviable el requerimiento de la tenencia de las tierras a las comunidades indígenas para otorgarles los beneficios de la Ley.

Luego de tres años se reitera lo observado en el Informe AGN 38/14: “Se observan dificultades en la incorporación de las comunidades indígenas y campesinas en el acceso a los beneficios de la ley. De acuerdo con lo informado por las autoridades provinciales, la principal dificultad se deriva del requerimiento de la tenencia de las tierras.”

El segundo ejemplo es la auditoría practicada al Ministerio de Desarrollo Social (MDS) específicamente al Plan Nacional de Seguridad Alimentaria (Resolución AGN N°

99/2017). La Ley 25.724 creó el Programa Nacional de Nutrición y Alimentación en cumplimiento del deber indelegable del Estado de garantizar el derecho a la alimentación de toda la ciudadanía y en la emergencia, a cubrir los requisitos nutricionales de niños hasta los 14 años, así como de embarazadas, discapacitados y ancianos desde los 70 años en situación de pobreza.

El Programa tiene un doble régimen de financiamiento (MDS y PNUD) con objetivos similares pero metas diferentes.

El financiamiento a Organizaciones No Gubernamentales para Proyectos Alimentarios y de Fortalecimiento de Servicios Comunitarios no Alimentarios se efectúa a través de Abordaje Comunitario mediante operatoria PNUD- Programa 26.

Hay requisitos contradictorios no homogenizados entre ambos regímenes. Para la presentación de Solicitudes de Financiamiento de Prestaciones Alimentarias del Proyecto PNUD ARG/06/001: “(...) sólo podrán ser solicitantes y/o ejecutantes aquellas organizaciones/comedores que hayan estado previamente bajo el Programa PNSA-FOPAR. De acuerdo a los responsables del Área Gran Buenos Aires (AGBA) y del Noreste Argentino (NEA) esta norma es la que limita el ingreso de nuevas organizaciones al Programa, lo cual colisiona con el objeto del Programa 26 PNSA. En ese sentido el informe observa que “El Reglamento Operativo del Proyecto carece de actualización en lo atinente al criterio de elegibilidad de las organizaciones comunitarias a ser financiadas, circunstancia que excluye la posibilidad de una convocatoria abierta.”

El Decreto 1.018 /2003 reglamenta la Ley 25.724 pero no reguló los artículos relacionados con el sistema de control y los criterios básicos para la coordinación de acciones y funciones con las provincias y municipios. Si bien para la línea de financiamiento del PNUD existe el Manual de Gestión de Proyectos Ejecutados por el Gobierno Manual confeccionado por PNUD Argentina que prevé tres tipos de actividades de monitoreo a saber valuación, seguimiento y control, éste no estipula los elementos ni el equipamiento necesario e indispensable para el funcionamiento de los comedores, tampoco establecen estándares mínimos para habilitar el funcionamiento de un comedor, (en ningún ámbito en general ni en una vivienda familiar en particular). Tampoco surge la existencia de indicadores, normativa o criterios establecidos por el Proyecto, para definir objetivamente las condiciones de higiene y de almacenamiento de la mercadería.

El tercer caso ejemplificativo es la auditoría a la Dirección Nacional de Vialidad (DNV) (Resolución AGN N° 194/2018) cuyo objeto fue verificar la gestión en cuanto a la planificación, relevamiento y registro de las características físicas y estructurales de los caminos de la Red Vial Nacional. Una de sus responsabilidades es Planificar y programar obras de mejoras en caminos, rutas expresas y autopistas.

El análisis incluyó la verificación de las tareas desarrolladas por la Sección Equipos de Evaluación, la Sección Evaluación de Caminos y la Sección Necesidades Viales en cuanto a la administración y operación de los equipos de medición y a la conformación del Índice de Estado (IE) el cual determina un valor indicativo del estado de un pavimento que se obtiene a través de una fórmula que contempla cuatro fallas de deformación longitudinal, deformación transversal, fisuración y desprendimientos y del Índice de Servicialidad Presente (ISP) el cual define la capacidad del pavimento para brindar un uso confortable y seguro a los usuarios, es de uso internacional y combina distintos parámetros de deterioro.

Estas actividades permiten actualizar anualmente el Inventario Vial y registrar las características físicas y estructurales de los caminos, proveyendo información para nutrir diversas áreas de Vialidad Nacional y direcciones provinciales de vialidad, quienes podrán utilizarla en sus tareas de gestión de la Red.

Uno de los hallazgos relacionados a esta tesis es que la DNV no contaba con una reglamentación en cuanto a la forma y los plazos para planificar las tareas de medición a realizar por los distritos por lo que recomendó dictar una norma que reglamente los parámetros aplicables para planificar las tareas de medición a realizar por los distritos. Cabe aclarar que, con posterioridad al cierre de las tareas de campo, se dictó una norma en función de esos objetivos, lo cual por su temporalidad no impactó en los hallazgos vertidos en el informe.

2.3 Síntesis conclusiva

En la primera sección del Capítulo se visualiza, mediante ejemplos normativos, que la falencia de algunas normas e inviabilidad de otras, impacta inevitablemente en el proceso de auditoría que se debiera llevar a cabo para su control en la implementación.

En esta etapa de la investigación se ha tomado una muestra de informes de auditoría de gestión de la AGN y de la AGCBA para analizar la calidad de la norma utilizada como criterio por el auditor y visualizar cómo impacta su calidad en el procedimiento de auditoría. La muestra se conformó con un 15 % del universo de informes aprobados en los años 2014 al 2018. Se evaluaron 46 normas aplicadas en 32 informes finales.

Las variables relevadas fueron: N° ley, objeto, si se encuentra reglamentada, N° de decreto y año de publicación, autoridad de aplicación, si tiene blancos o indefiniciones, si es viable en su aplicación, si establece procedimiento de control, si establece sanciones y si se dictaron manuales de procedimiento o reglamentos operativos

De la muestra se visualiza que del conjunto de normas relevadas en los Informes de la AGN, una tercera parte de los programas no se encuentra reglamentada, otra fracción similar tiene dificultades de viabilidad en su aplicación, el 63,63 % contiene indefiniciones, casi la mitad de las regulaciones no establecen procedimientos de control, el 36,36 % no establece sanciones y el 72,72 % no tiene manuales de procedimiento. Respecto de las normas relevadas de informes de la AGCBA, la proporción de distribución de los resultados es similar.

En los informes de auditoría cuyos criterios no estaban bien definidos, los auditores no han podido expedirse sobre determinadas cuestiones, a falta de una normativa clara y completa.

CAPITULO 3: HERRAMIENTAS DEL AUDITOR PARA DEFINIR EL CRITERIO

Este Capítulo versa sobre las herramientas que tiene el auditor para completar y definir su criterio en las auditorías de cumplimiento legal.

Estas herramientas, extraídas de las fuentes de interpretación del derecho y aplicadas habitualmente por juristas en el ámbito judicial, refieren a la interpretación y a la jurisprudencia las que asimismo se implementan en el ámbito de la administración pública para la toma de decisiones y que bien pueden aplicar los órganos de control.

3.1 La interpretación

En el mismo sentido que se expuso en el apartado 1.1.2., las normas ISSAI 400 recomiendan a quienes deben aplicar la norma y definir los criterios en los casos donde existieren lagunas legislativas, contradicciones o incompatibilidades normativas, realizar sus interpretaciones para llegar a la conclusión de si se cumplió o no con la normativa que regula la acción u omisión evaluada.

La interpretación de las normas se aplica tanto en el ámbito judicial por los magistrados al momento de fundamentar sus sentencias como en el administrativo para justificar los dictámenes jurídicos de toda la administración pública nacional, en especial por la Procuración del Tesoro Nacional sentando doctrina jurisprudencial como máxima autoridad jurídica del Poder Ejecutivo.

Guarinoni (2001: 547-558), ex Juez Vocal de la Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil y Comercial Federal de Capital Federal, aclara que la tarea de interpretación se realiza echando mano a criterios que por lo general, no integran la legislación, pero son universalmente aceptados, como los de *lex superior*, *lex posterior* y *lex specialis* para la justificación ad hoc de una determinada solución normativa.

Esto implica que ante situaciones no regladas específicamente en el marco de una legislación general, o incompatibilidades entre dos o más normas, la interpretación viene a buscar el criterio más razonable y justo para resolver o evaluar una determinada acción u omisión.

Puede suceder que haya dos o más normas válidas pero que en alguno de sus articulados generen incompatibilidades para aplicarlas en un determinado caso.

También puede ocurrir que haya inconsistencias, lagunas legales o indefiniciones y sea necesario recurrir a alguno de los principios mencionados de *lex superior*, *lex posterior* y *lex specialis*.

Estos principios aunque no estén plasmados como un recurso taxativo legal de los jueces, tienen su fuente indirecta en la Constitución Nacional.

El principio jerárquico de Lex Superior nace del artículo 31 de la Constitución Nacional cuando determina que la Constitución, las leyes de la Nación que en su consecuencia se dicten por el Congreso y los tratados con las potencias extranjeras, son la ley suprema de la Nación.

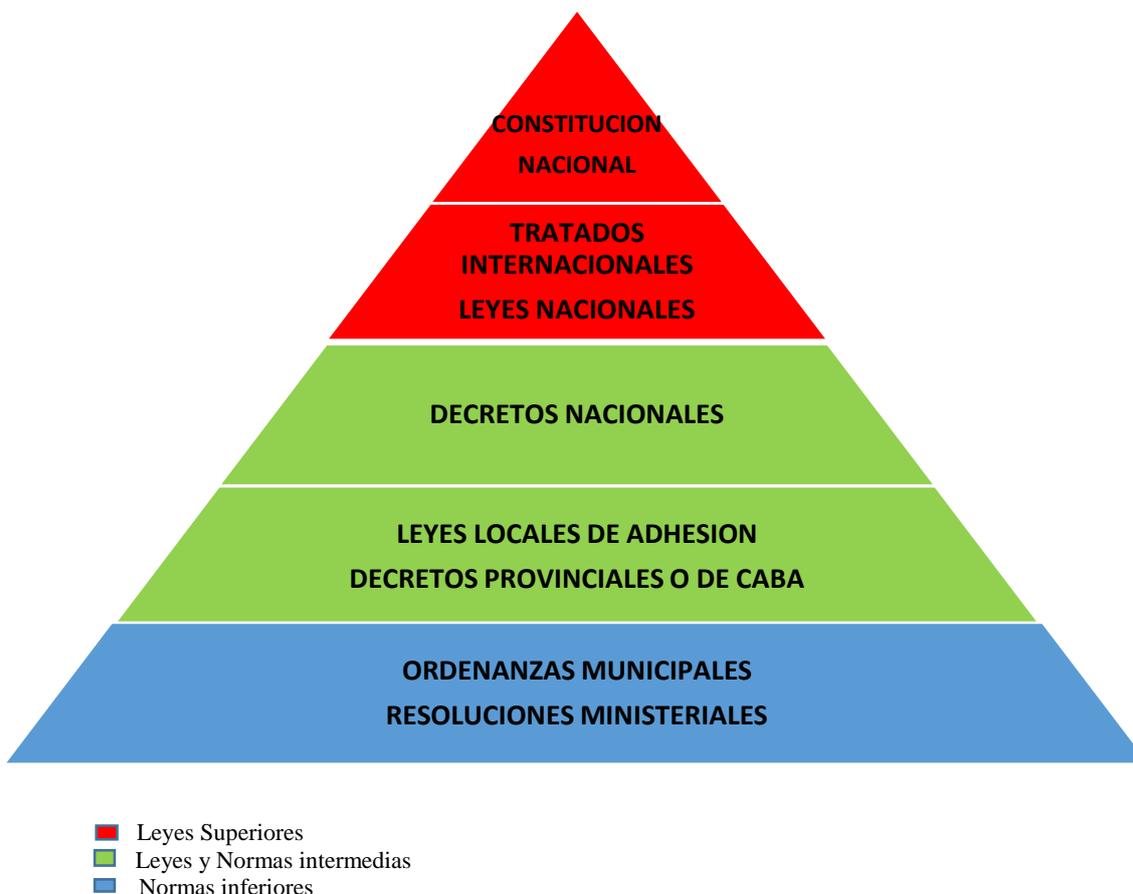
El mismo artículo añade que las autoridades de cada provincia están obligadas a conformarse a ella, no obstante cualquiera disposición en contrario que contengan las leyes o constituciones provinciales, salvo para la provincia de Buenos Aires en cuanto a los tratados ratificados después del Pacto de San José de Costa Rica de 1859.

Esto implica que la norma inferior no debería contradecir la norma superior de la cual deriva o a la cual reglamenta. La norma inferior aclara, describe y detalla todo lo relacionado a la aplicación de la norma emanada de un órgano jerárquicamente superior a la cual reglamenta o complementa directa o indirectamente.

Para Nino (1998:275) *“La aplicación de este principio es esencial para que funcione la delegación del poder, pero no carece de excepciones. Todos conocemos casos de leyes evidentemente inconstitucionales o de sentencias ilegales cuya validez fue, sin embargo, mantenida por los tribunales superiores.”*

Aplicando la pirámide Kelseniana de ordenamiento jurídico como herramienta para la interpretación de las normas según su jerarquía, surge el siguiente esquema:

Figura 1 Pirámide Kelseniana



Fuente: Elaboración propia.

El segundo principio mencionado, de *lex posterior*, interpreta que una ley sancionada con posterioridad es preferible a la anterior ya que contempla su actualización, atendiendo al principio de vigencia de las leyes por el cual una ley posterior deroga a la anterior que legisle sobre el mismo asunto.

Sin el criterio de *lex posterior* no sería posible la derogación de las normas de un sistema ni su priorización ante normas sancionadas con anterioridad aunque existan excepciones, sobre todo en algunos casos de conflicto con la *lex superior*. (Nino 1998:275).

Este principio tiene sustento en la posibilidad que otorga la Constitución en su artículo 30, a ser reformada con posterioridad. Si la ley suprema puede ser reformada, todas sus normas derivadas también podrían sufrir modificaciones o reemplazos. Por ende éstas últimas toman validez frente a las originarias.

Siguiendo ese criterio, el Código Civil y Comercial de la Nación (Ley 26.994) en su artículo 7° otorga eficacia temporal de las leyes a partir de su entrada en vigencia, estableciendo que se aplican a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes aunque no así a los contratos en curso de ejecución, con excepción de las normas más favorables al consumidor en las relaciones de consumo.

Por último el tercer principio, de *lex specialis*, considera prioritario la materia y el objeto por el cual fue creada la norma. Qué legisla, para qué y para quién. En caso de existir alguna incompatibilidad entre una norma general y una especial, en la interpretación se prefiere aplicar la especial.

Guarinoni (2001:553) sostiene que el criterio material o *lex specialis* presenta más complicaciones que los otros, dado que se basa en un análisis semántico interno a las normas a la que los juristas suelen acudir para aplicar los principios a decisiones interpretativas que toman en cuenta factores tales como la intención del legislador, real o presunta, con la incertidumbre consiguiente:

En efecto este criterio (*specialis*) a diferencia de los otros dos (*superior* y *posterior*) en casos de vacíos o lagunas lleva a quien debe aplicarla o interpretarla, a realizar la lectura de la intención del legislador desde su visión subjetiva.

Para poner cierto límite a la subjetividad en la interpretación, se hace imprescindible encuadrarla. En ese sentido, el Código Civil y Comercial en su artículo 2° titulado “Interpretación” señala en primer lugar que la ley debe ser interpretada teniendo en cuenta sus palabras y sus finalidades, luego considera las leyes análogas, las disposiciones que surgen de los tratados sobre derechos humanos, los principios y los valores jurídicos, de modo coherente con todo el ordenamiento.

Si se considerara el orden en que fueron enumeradas las fuentes de interpretación parecería que, entre el criterio *specialis* y el de *lex superior*, prevalece el primero. Sin embargo para interpretar una ley especial deberá considerar la ley superior, las leyes análogas y los principios y valores jurídicos.

Siguiendo con este análisis el Código Civil y Comercial en su artículo 3° establece el deber del juez de resolver los asuntos que sean sometidos a su jurisdicción mediante una decisión razonablemente fundada. Podría entenderse que la decisión estaría

razonablemente fundada si se basa en la normativa vigente interpretada con los parámetros establecidos en el artículo 2°.

Es importante resaltar el rol que tienen los principios en el derecho público. Los principios contenidos en la Constitución son normas jurídicas, pero no sólo eso; mientras que la norma es un marco dentro del cual existe una cierta libertad, el principio tiene sustancia integral, es decir el principio determina cuál ha de ser la sustancia del acto por el cual se lo ejecuta. El principio establece una dirección estimativa, un sentido axiológico, de valoración, de espíritu y exige que tanto la ley como el acto administrativo respeten sus límites y además tengan su mismo contenido, sigan su misma dirección, realicen su mismo espíritu. (Gordillo, 2012:109)

Esta secuencia sigue la lógica del primer artículo del Código Civil y Comercial titulado “Fuentes y aplicación” que otorga validez a las normas dictadas conforme a la Constitución Nacional y los tratados de derechos humanos en los que la República sea parte, instituyendo que para su aplicación se tendrá en cuenta en principio la finalidad de la norma y los usos, prácticas y costumbres, en situaciones no regladas legalmente, siempre que no sean contrarios a derecho.

Una vez más el Código Civil y Comercial aclara que para la aplicación de la norma se tendrá presente en principio la finalidad de la norma (*lex specialis*) y los usos, prácticas y costumbres en situaciones no regladas legalmente (lagunas y vacíos legales) siempre que no sean contrarios a derecho (*lex superior*).

Ahora bien, estos criterios de aplicación normativa e interpretación analizados (*lex superior*, *posterior* y *specialis*) son útiles y clarificantes para resolver qué norma es la aplicable; sin embargo no es suficiente.

A la hora de resolver situaciones en los que las normas adolecen de indefiniciones, los jueces amplían la fuente hacia otras normas complementarias, los usos y costumbres, la jurisprudencia en la materia considerando siempre la finalidad de la norma principal, el objeto perseguido y las consecuencias de la interpretación de la norma conforme el artículo 1° del Código Civil y Comercial.

En consonancia con lo expuesto al inicio de este Capítulo esta facultad no es exclusiva del ámbito jurisdiccional. La Administración Pública también aplica estas fuentes de interpretación para la toma de decisiones creando su propia jurisprudencia.

3.2 La jurisprudencia

En el ámbito administrativo la PTN es el máximo organismo de asesoramiento jurídico del Poder Ejecutivo Nacional y de los más altos funcionarios de la Administración Pública Nacional, sin que esa función asesora se limite a las cuestiones relativas al erario. La PTN representa o patrocina al Estado Nacional en juicios de relevante significación económica o institucional en la República Argentina y ante organismos jurisdiccionales o arbitrales extranjeros. También le compete la instrucción de sumarios a los funcionarios de las dos más altas jerarquías de la Administración Pública Nacional, y la realización de auditorías de los juicios en los que el Estado Nacional es parte.

Como organismo de asesoramiento jurídico emite dictámenes escritos respecto de las cuestiones jurídicas que se someten a su intervención a fin de dar su opinión. En el ejercicio de esta función debe dar un parecer estrictamente ajustado a Derecho, lo que implica que su labor de consejo jurídico contiene un control de legalidad y juridicidad de las acciones de sus asesorados.

El Procurador del Tesoro es asimismo el Director del Cuerpo de Abogados del Estado, compuesto por los servicios jurídicos permanentes de los organismos de la Administración Pública Nacional, que son Delegaciones de la Dirección del Cuerpo, los que están obligados a atenerse a los criterios de la Procuración del Tesoro en materia de aplicación e interpretación del Derecho. Es decir los dictámenes de la PTN establecen doctrina y sientan jurisprudencia en la administración pública al igual que la Corte Suprema lo hace sobre las Cámaras de Apelación y Tribunales inferiores.

La jurisprudencia administrativa de los dictámenes de la Procuración del Tesoro es vinculante y obligatoria para las asesorías que componen el Cuerpo de Abogados del Estado (*Dictámenes 207:419*)

Puede requerirse su intervención en una diversidad de casos no taxativos:

- i. *En caso de disidencias jurídicas con el objeto de unificar el criterio de sus delegaciones si existieran opiniones disímiles de los servicios jurídicos permanentes del Cuerpo de Abogados del Estado (Dictámenes 283:193; 302:383).*
- ii. *Cuando la resolución de un caso pueda implicar la fijación de un precedente de interés general para toda la Administración (artículo 6° de la Ley N° 12.954 y 8° del Decreto N° 34.952/47) (Dictámenes 246:703).*
- iii. *En la elaboración de proyectos de leyes (artículo 7° de la Ley N° 12.954 y 44 del Decreto N° 34.952/47) (Dictámenes 214:397).*
- iv. *En los asesoramientos sobre la legalidad y constitucionalidad de las normas, en los casos concretos de aplicación (artículos 1° y 5° inc. c) de la Ley N° 12.954 y 1° inc. a) del Decreto N° 34.952/47) (Dictámenes 214:397).*

A modo ejemplificativo de lo que se venía desarrollando en la sección precedente, viene oportuno mencionar algunos dictámenes de la PTN que establecen doctrina sobre la interpretación de las normas basadas en los siguientes parámetros: i) el objeto de la norma, es decir la intención del legislador y/o creador si fuera el Poder Ejecutivo (decretos/resoluciones) ii) el resultado esperado con la aplicación de la norma y iii) consideración de las normas complementarias que legislan sobre la misma materia.

En el Dictamen 216/2014 (Tomo 291: 44) que intervino la PTN para definir el criterio a adoptar en el recurso de apelación deducido por la firma Agua y Saneamientos Argentinos Sociedad Anónima (AySA) contra la Resolución N.º 45/08 de la Subdirección General Técnico Legal Impositiva de la Dirección General Impositiva de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), que en la consulta vinculante presentada por la citada firma, dispuso que las ganancias derivadas del servicio público que presta la empresa no están comprendidas en las exenciones impositivas previstas en el artículo 20, inciso y), de la Ley de Impuesto a las Ganancias N.º 20.628 (B.O. 31-12-73), texto ordenado por el Decreto N.º 649/97 (B.O. 6-8-97), el cuerpo de abogados fundamenta que “Una correcta interpretación armónica de la Ley de Impuesto a las Ganancias y la Ley de Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta indica que la exención

en el primero de los regímenes impositivos lógicamente supone la exención del segundo tributo, por cuanto la motivación de preservación ambiental se halla presente en ambas normas y porque los ingresos a gravar provienen o están destinados a la misma actividad.”

Párrafo seguido agrega que “Es un principio de recta interpretación que los textos legales no deben ser considerados a los efectos de establecer su sentido y alcance aisladamente, sino correlacionándolos con los que disciplinan la misma materia. La exégesis comprende no sólo la pertinente armonización de sus preceptos, sino también su conexión con las demás normas que integran el ordenamiento jurídico. La interpretación de las leyes debe hacerse computando la totalidad de sus preceptos y de la manera que mejor armonice con los principios y garantías constitucionales. (Dictámenes PTN 213:209 y 250)”.

Un ejemplo de interpretación fundada en resultados es la doctrina que considera “Las consecuencias que sobre la realidad objeto de regulación jurídica se deriven de la elección de una u otra significación de una norma, constituyen un elemento de importancia para el análisis, que el intérprete no debe soslayar en su tarea hermenéutica” (conf. Dictámenes PTN 168:107 y 234:478 en Resolución OA/DPPT N° 427/14).

Por otra parte, considerando las normas complementarias que legislan sobre la misma materia, La PTN adocina que “Una correcta interpretación de una disposición legal no puede prescindir de su inserción en el contexto del cuerpo legal que integra y en el de las demás regulaciones referidas al mismo tema” (conf. Dictamen 168:107).

La PTN en un dictamen sobre incompatibilidades y conflictos de intereses contenidos en la Ley de Ética de la Función Pública No 25.188 (Dictamen S/N de fecha 12 de septiembre de 2000 Expte. No 125.028/00 MINISTERIO DE JUSTICIA Y DERECHOS HUMANOS) utilizó la doctrina mencionada en párrafos anteriores para referirse a la interpretación de las normas, concluyendo textualmente:

“Por último, el examen de las normas para determinar su sentido y aplicación no puede desatender las consecuencias de esa interpretación, es decir, lo que en doctrina se ha dado en llamar el resultado. Al respecto la Corte ha resaltado que...es principio de hermenéutica jurídica que (...) debe preferirse la interpretación que favorece, y no la que dificulta los fines perseguidos por la norma... (Fallos 298:180)... 2.7. En suma, la Corte Suprema de Justicia de la Nación y esta Procuración del Tesoro han sentado, en los

pronunciamientos citados y en otros muchos, los parámetros que deben ser tenidos en cuenta en la hermenéutica jurídica, en el mismo plano de consideración que la letra de la ley y, en ocasiones, por sobre ella.

Esos parámetros, que en algunos casos pueden superponerse, son los siguientes:

a) La voluntad o intención del legislador.

b) El espíritu de la norma.

c) La finalidad de la norma.

d) La armonización de la norma con las demás del mismo cuerpo dispositivo, con las restantes del ordenamiento jurídico y con la Constitución Nacional.

e) La valoración del resultado de la interpretación.

f) La razonabilidad.”

Este mismo sentido de interpretación integral, analógica y armonizada, se aplicó a la hora de dictaminar sobre la fiscalización de los organismos de control en las Sociedades del Estado.

Como ejemplo traigo el dictamen “AEROLÍNEAS ARGENTINAS. Sindicatura General de la Nación. Auditoría General de la Nación. Control. Fiscalización estatal” (Dictamen 301:49) en que la PTN dictamina en consulta para la interpretación del régimen jurídico aplicable al grupo societario Aerolíneas.

El caso particular se centra en los reparos a la aplicación de las normas de control propias del sector público argumentando la redacción del tercer párrafo del artículo 17 de la Ley N° 27.198 de Presupuesto General para el año 2016 que textualmente dice:

“Autorízase al Poder Ejecutivo Nacional a través de la Secretaría de Transporte dependiente del Ministerio del Interior y Transporte de la Nación, a instrumentar los mecanismos correspondientes, a los fines de cubrir las necesidades financieras de las empresas comprendidas en el artículo 17 de la ley 27.008 hasta el 31 de diciembre de 2016.

El monto de las asistencias a realizarse deberá considerarse, como transferencias corrientes y de capital según corresponda, con obligación de rendir cuentas de su aplicación a la Secretaría de Transporte dependiente del Ministerio del Interior y Transporte de la Nación. La Auditoría General de la Nación efectuará las certificaciones sobre las rendiciones de cuentas de los fondos transferidos.

Las empresas comprendidas en el presente artículo se rigen por las normas y principios de derecho privado, y en particular en cuanto a su naturaleza, por los términos del capítulo II, sección V, de la ley 19.550, no siéndoles aplicables legislación o normativa administrativa alguna que reglamente la administración, gestión y/o control de las empresas o entidades en las que el Estado nacional o los Estados provinciales tengan participación.”

De la lectura de último párrafo del artículo, la Gerencia de Asuntos Jurídicos y Regulatorios del Grupo Aerolíneas sostiene que las empresas quedarían exentas de fiscalización. Pero, el cuestionamiento que surge es, si es correcta esa interpretación.

La PTN aplica la doctrina del análisis integral de la normativa y demás normas aplicables al caso que se desea interpretar. En ese sentido sostiene para el caso concreto:

“Desde una perspectiva constitucional esa clase de empresas no se encuentran exentas de fiscalización. En efecto, difícilmente pueda postularse la improcedencia de las normas de control cuando el segundo párrafo del artículo 17 de la Ley N. ° 27.198 prevé una instancia de revisión de cuentas ante la Secretaría de Transporte, con intervención de la Auditoría General de la Nación. Ciertamente, los órganos administrativos encargados de esa fiscalización se rigen por el Derecho Administrativo, y no dejarán de hacerlo –aun con las modulaciones del caso– por el solo hecho de que la sociedad auditada aplique derecho privado. En este contexto, es plausible que –cuando resulte imprescindible– la sociedad observe ciertas normas de Derecho Administrativo, no ya por el régimen que regula su actividad (Derecho Privado) sino por las relaciones que por imperativo constitucional debe mantener con distintos órganos estatales.”

Y ciertamente la misma norma en los primeros dos párrafos deja al desnudo que las sociedades reciben transferencias corrientes y de capital, con obligación de rendir cuentas de su aplicación a la Secretaría de Transporte dependiente del Ministerio del

Interior y Transporte de la Nación. Agregando para mayor claridad que la AGN efectuará las certificaciones sobre las rendiciones de cuentas de los fondos transferidos.

En síntesis la PTN para definir la norma aplicable en un determinado caso realiza un análisis integral concluyendo que *“La interpretación de una norma, como operación lógica jurídica, consiste en verificar su sentido, de modo que se le dé pleno efecto a la intención del legislador, computando los preceptos de manera que armonicen con el ordenamiento jurídico restante y con los principios y garantías de la Constitución Nacional”* (v. Fallos: 323:1374; 301:460 y 311:193). *Dictamen IF-2017-07159004-APN-PTN, 24 de abril de 2017. Expte. N. ° 1703/16. Sindicatura General de la Nación (Dictámenes 301:49).*

Otro caso similar y emblemático fue la acción de amparo que inició Giustiniani, Rubén Héctor contra Y.P.F. S.A. con el objeto de que ésta le entregara copia íntegra del acuerdo de proyecto de inversión que la sociedad había suscripto con Chevron Corporation para la explotación conjunta de hidrocarburos no convencionales en la Provincia del Neuquén, caratulada *“Giustiniani, Rubén Héctor c/ Y.P.F. S.A. s/amparo por mora.”*

Los jueces de primera instancia y de la Sala 1 de la Cámara Nacional de Apelaciones rechazaron la demanda por lo que la parte actora interpuso recurso extraordinario federal ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación por encontrarse en juego la interpretación de normas de carácter federal.

La Corte ha señalado que el derecho de buscar y recibir información ha sido consagrado expresamente por la Declaración Americana de Derechos y Deberes del Hombre (artículo IV) y por el artículo 13.1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (CADH), y que la Corte Interamericana ha dado un amplio contenido al derecho a la libertad de pensamiento y de expresión, a través de la descripción de sus dimensiones individual y social (Fallos: 335:2393). En ese sentido la CSJN hizo lugar a la demanda, al considerar que resulta aplicable a YPF S.A. el Decreto N° 1172/03 que reglamenta el acceso a la información pública, que dispone su aplicabilidad *“en el ámbito de los organismos, entidades, empresas, sociedades, dependencias y todo otro ente que funcione bajo la jurisdicción del Poder Ejecutivo Nacional”*.

YPF S.A. argumenta que el Reglamento de la Ley de Acceso a la Información Pública no le es aplicable fundamentándose en el artículo 15 de la Ley N° 26.741 que declara de utilidad pública y sujeto a expropiación el cincuenta y un por ciento (51%) del patrimonio de YPF Sociedad Anónima y de Repsol YPF GAS S.A.. El artículo referido establece que a YPF no le son aplicables legislación o normativa administrativa alguna que reglamente la administración, gestión y control de las empresas o entidades en las que el Estado nacional o los Estados provinciales tengan participación.

La Corte Suprema resolvió que YPF está obligada a cumplir con el Reglamento en tanto funciona bajo la jurisdicción del Poder Ejecutivo Nacional (el “PEN”) considerando la particular naturaleza jurídica de YPF derivada del control que el PEN ejerce sobre YPF, haciendo hincapié en el rol que desempeña el PEN en su operatoria. La Corte sostuvo asimismo, que no existiría conflicto normativo dado que dicho artículo de la Ley N° 26.741 exime a YPF del control interno y externo que pueden realizar distintos organismos del Estado Nacional, mientras que el Reglamento prevé el acceso a la información pública que puede ejercer cualquier ciudadano, que por otra parte es un derecho consagrado en las Convenciones internacionales mencionadas en las que Argentina se ha comprometido a garantizar el cumplimiento.

Las interpretaciones que se expusieron en párrafos anteriores conducen y adentran a otra fuente de interpretación que es la jurisprudencia.

Gordillo (2012), define claramente que *“el juez al aplicar una norma general crea una nueva norma, no ya general, sino individual, la que aporta un “plus” al ordenamiento jurídico; pero la jurisprudencia no es la suma ni la repetición de esas normas individuales, sino tan sólo del sentido que esa norma individual ha dado a la norma general; no se trata de que el juez cree normas de derecho, sino de que precise el sentido de la norma general ya existente”*.

Es decir que en la medida que exista lagunas legales, contradicciones o indefiniciones mayor será la posibilidad de otorgarle diversos sentidos a la norma, de acuerdo a la interpretación que le den los jueces.

Otro concepto interesante que aporta el jurista es que la jurisprudencia se distingue de las demás fuentes del derecho en que ella es imperativa sólo en el momento en que el juez la aplica o reitera, pues el juez no está obligado a seguir las interpretaciones

reiteradas y concordantes que él mismo u otros jueces superiores hayan dado a una norma. Si bien resultaría contradictorio que un mismo juez no aplique la misma interpretación, los usuarios, abogados y letrados pueden permitirse interpretar la norma de acuerdo a esos antecedentes. Pero es habitual que los jueces mantengan los criterios interpretativos formulados por ellos mismos o provenientes de sentencias de jueces superiores, con anterioridad lo cual genera cierto grado fáctico de imperatividad asegurado (Gordillo, 2012).

Nino (2003) enseña que

“...la determinación de las normas jurisprudenciales relevantes para solucionar un caso se hace mediante un complicado proceso que se funda en el llamado "razonamiento mediante ejemplos", o sea en la comparación entre casos, uno de los cuales ha sido clasificado 'ya bajo cierto concepto.'”

Levi (1964) distingue tres fases en el razonamiento mediante ejemplos. 1) descubrir semejanzas entre el caso que se debe resolver y otros casos ya resueltos. 2) explicitar la regla a que obedeció la solución de los casos anteriores y 3) aplicar la misma regla al caso planteado.

Atienza (2005) sostiene que la aceptación de una regla semántica se basa en un juicio de valor previo para seleccionarla, pero la aplicación de la regla semántica no tiene ya que ver con valoraciones. Es decir los enunciados interpretativos no expresan juicios de valor.

Ahora bien es oportuno analizar cómo interpreta y argumenta la Administración. Al indagar sobre este punto el Balbin (2015) cuestiona *¿Cuál es el método de interpretación de la Administración? ¿La Administración argumenta de igual modo que el juez? ¿Qué límite existe entre la interpretación del Derecho realizado por un juez y la discrecionalidad en la interpretación de un funcionario administrativo? En efecto, el juez interpreta y aplica la ley. Y, por su lado, el Poder Ejecutivo también interpreta y aplica la ley, pero –a su vez– ejerce comúnmente poderes libres y discrecionales.*

De acuerdo a este autor, en la interpretación del Derecho Administrativo, se utilizan los mismos métodos interpretativos que en el ámbito judicial, argumentando que

las funciones estatales administrativas son el conjunto de potestades estatales que ejerce el Poder Ejecutivo de contenido materialmente ejecutivo, legislativo y judicial (Balbin, 2015).

En consecuencia el órgano de aplicación debe primero, interpretar las normas y luego, como segundo paso, aplicarlas a un caso u hecho concreto.

Luego de que el funcionario interprete el ordenamiento puede ocurrir que reconozca diversas interpretaciones que dan lugar a un margen de arbitrio en el que desde la mirada del derecho administrativo cualquiera de las soluciones posibles es jurídicamente correcta y, consecuentemente, válida. En esos casos deberá aplicar el derecho más adecuado a los resultados esperados y de acuerdo a las facultades que contemple su función.

Para ello deberá tener presente el postulado básico prohibitivo respecto de la actividad estatal que menciona el mismo autor citado.

Mientras que en el derecho privado “todo lo que no está prohibido, está permitido”, de conformidad con el artículo 19, Constitución Nacional de Argentina (en adelante CN), en el ámbito de lo público es inverso. Así, respecto del Estado, todo lo que no está permitido, está prohibido; Es decir todo lo que no esté facultado o permitido expresamente mediante una norma, le está prohibido. Y, a la inversa respecto a las personas con las que interactúa o a las que impacta su gestión –igual que en el derecho privado–, todo lo que no está prohibido, les está permitido. *Es decir, el postulado básico es prohibitivo (respecto de la actividad estatal) y, a su vez, permisivo (en relación con las personas).* (Balbín, 2015).

3.3 La construcción del criterio en la auditoría de cumplimiento

La metodología aplicable para la interpretación del criterio, se torna esencial para desarrollar con eficacia y eficiencia la función de control pero sobre todo para los organismos de control que además de funciones fiscalizadoras tienen facultades jurisdiccionales y sancionatorias.

Cabe recordar que los Entes de Control en Argentina desde sus inicios tenían dos actividades claramente diferenciadas: la función de fiscalización y la función jurisdiccional.

La función jurisdiccional derivada de la función fiscalizadora, faculta a los órganos que la detentan a juzgar y sancionar el incumplimiento legal y se manifiesta mediante el juicio de cuentas y el juicio de responsabilidad, dando lugar a lo que buena parte de la doctrina ha denominado la jurisdicción contable (Lazzo, 1981).

En los párrafos siguientes se presenta un recorrido cronológico breve sobre los organismos de control y sus funciones,

En diciembre de 1956 por Decreto Ley N° 23.354 fue aprobada la Ley de Contabilidad y Organización del Tribunal de Cuentas de la Nación y de la Contaduría General de la Nación que reemplazó a la Ley N° 12.961.

Se crea el Tribunal de Cuentas para hacerse cargo del control externo de la hacienda pública. Queda delineada la función de la Contaduría General de la Nación a la cual le quedaría reservado el control administrativo interno, como órgano dependiente del Poder Ejecutivo.

El Tribunal de Cuentas de la Nación tenía como competencia entre otras, la fiscalización y vigilancia de todas las operaciones financiero – patrimoniales del Estado, el examen y juicio de las cuentas de los responsables, la declaración de responsabilidad y formulación de cargo cuando corresponda, informar la Cuenta General del Ejercicio, fiscalizar las empresas del Estado por medio de auditores o síndicos y aplicar multas a los responsables en casos de transgresiones a disposiciones legales, reglamentarias o desobediencia a sus resoluciones.

Para la época de su sanción esta nueva norma jurídica representó un gran avance en el régimen de gestión y control de la hacienda del Estado Nacional.

Esta organización tripartita de los entes de control constituida por el Tribunal de Cuentas como órgano de control externo, la Contaduría General como órgano de control interno y la S.I.G.E.P. como ente de control de las empresas públicas y sociedades del estado se mantuvo hasta el año 1.992 cuando se sanciona la Ley 24.156 de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional.

Mediante la Ley N° 24156 se crean nuevos sistemas de control que comprenden las estructuras de control interno y externo del sector público nacional y el régimen de responsabilidad que estipula la obligación de los funcionarios de rendir cuentas de su gestión.

Concretamente se crean la SIGEN y la AGN como órganos rectores de los sistemas de control interno y externo, respectivamente. Estos reemplazarían a la Contaduría General, a la SIGEP y al Tribunal de Cuentas de la Nación.

La ley le otorga a la AGN competencia para el control externo posterior de la gestión presupuestaria, económica, financiera, patrimonial, legal y de gestión, así como el dictamen sobre los estados contables financieros de la administración central, organismos descentralizados, empresas y sociedades del Estado.

La Ley 24156 establece diversas funciones específicas de la AGN entre las cuales no mantuvo la función jurisdiccional que tenía su órgano antecesor (Tribunal de Cuentas) de llevar adelante el juicio de responsabilidad ni la de aplicar multas a los responsables en casos de transgresiones a disposiciones legales, reglamentarias o desobediencia a sus resoluciones.

En 1994 la Constitución Nacional incorpora cambios estratégicos en relación al control institucional del Estado en favor de los ciudadanos otorgando rango constitucional a la AGN. Si bien la AGN fue instituida en el ámbito del Congreso de la Nación, actúa con plena autonomía funcional, sin recibir instrucciones de ninguna autoridad, posee un rol preciso en el régimen del control del poder del Gobierno federal pero no se le otorgaron las funciones jurisdiccionales ni las facultades sancionatorias que tenía el Tribunal de Cuentas de la Nación conforme a la ley de contabilidad, lo cual debilita su rol de control.

En cuanto a la Auditoría General de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, conforme la Constitución local depende de la Legislatura, tiene personería jurídica, legitimación procesal y autonomía funcional y financiera. Le compete el control externo del sector público en sus aspectos económicos, financieros, patrimoniales, de gestión y de legalidad. Tiene facultades para verificar la correcta aplicación de los recursos públicos que se hubiesen otorgado como aportes o subsidios, incluyendo los destinados a los partidos políticos del distrito.

El artículo 136 de la Ley 70 que regula los sistemas de gestión, administración financiera y control del sector público de la ciudad, enumera las diversas funciones no encontrándose facultada para aplicar sanciones.

En consecuencia, actualmente la AGN y la AGCBA en caso de advertir transgresiones a disposiciones legales, reglamentarias o desobediencia a sus resoluciones por parte del ente auditado, no están facultados a aplicar multas a los responsables a pesar que la potestad sancionadora sería una derivación de la necesidad que tiene el poder administrativo de evitar que prevalezcan actos contrarios a los por él mandados, por lo que su desconocimiento condenaría su labor al desorden. En ese sentido, se afirma que la potestad sancionadora -a causa del acto de imposición de la sanción- es inherente a la Administración por resultar complemento necesario del poder de mando del Estado (Goane, 1998).

Si bien esta cuestión no es materia de esta tesis en particular, por su envergadura y las consecuencias que arrastra, podría ser objeto de otra tesis y del análisis de si corresponde o no la modificación de la Ley 24156 y de la Ley 70 respectivamente.

En cuanto al régimen de control de las administraciones provinciales, en la Convención que sanciona la Constitución de la Provincia en 1889 se debatió la necesidad de crear por ley un Tribunal de Cuentas. Esta idea se concreta con la sanción de la primera Ley de Contabilidad, N° 2.337 en enero de 1890 y de cuyos artículos 169 al 186 se da origen al mencionado órgano de control.

Luego, en el año 1994 la reforma constitucional de la Provincia, dedica el Capítulo VII al Tribunal de Cuentas y establece, en su artículo 159, que: “La Legislatura dictará la ley orgánica del Tribunal de Cuentas.

Actualmente el Organismo se rige por la Ley Orgánica N°10.869 y sus modificatorias, donde se determina su estructura, composición, facultades, funcionamiento y normas a las cuales deberá ajustar sus procedimientos.

De acuerdo a la Constitución Provincial su misión consiste en examinar las cuentas de percepción e inversión de las rentas provinciales y municipales, aprobarlas o desaprobarlas, inspeccionar las oficinas provinciales o municipales que administren fondos públicos y tomar las medidas necesarias para prevenir cualquier irregularidad.

El HTC es un engranaje crucial para el funcionamiento de estos procesos y, por tanto, para el fortalecimiento de la confianza de la sociedad en su gobierno a través de la prevención, corrección, mejora, responsabilización y sanción de las conductas de los funcionarios en el ejercicio de su rol de acuerdo con los criterios establecidos (MACOEX, 2014, apartado 5):

El Estudio de la Cuenta constituye el principal componente del mandato asignado al HTC por la Constitución Provincial. Su materia auditable son los estados financieros, sus respectivos registros contables y documentación de respaldo. El estudio conduce a un Juicio de Cuentas que las aprueba o desaprueba y, en este último caso, determina los alcances de los hechos que motivan esta decisión y los responsables pasibles de eventuales sanciones. El estudio de la cuenta importa la realización de un proceso de auditoría de cumplimiento asociada a una auditoría financiera cuyos resultados constituyen el insumo para la elaboración del Juicio de Cuentas (MACOEX, 2014, apartado 111).

El juicio de cuentas es, como lo define el Tribunal de Cuentas de Mendoza y las diferentes constituciones y leyes provinciales, el proceso jurisdiccional administrativo que debe cumplirse para determinar la adecuación a la legalidad vigente de los movimientos hacendales realizados por los cuentadantes durante cada ejercicio económico-financiero y consecuentemente aprobar o desaprobar las cuentas que presenten que termina en una resolución del Tribunal de Cuentas denominado Fallo. Los auditores pueden juzgar o emitir un juicio profesional por el que aprueban o no las rendiciones de cuentas de los organismos auditados y al mismo tiempo pueden aplicar multas o cargos si la administración de dichos fondos no fue llevada de acuerdo a las leyes vigentes.

Los Tribunales de Cuenta Provinciales son los únicos que mantienen la función jurisdiccional sin embargo en concordancia con Ivanega (2003), el Tribunal ejerce su función jurisdiccional en el ámbito de la administración pública y no del Poder Judicial. Por ello es oportuno acercar las palabras de Ivanega en cuanto:

“El Tribunal de Cuentas no sustituye ni suplanta a los tribunales de justicia, ya que su función jurisdiccional tiene un ámbito de aplicación y alcance bien concretos en la esfera administrativa. La jurisdicción del Tribunal de

Cuentas está en el mismo rango que la civil o penal, pero sus fallos y sanciones son de distinto alcance y naturaleza. El Tribunal no tiene carácter judicial, sino que solo por su jurisdicción puede constituir un tribunal de justicia administrativa”

En este sentido, se ha dicho que en atención a que en el procedimiento administrativo sancionador están presentes los mismos intereses que en el proceso penal, la actividad sancionadora es de tipo jurisdiccional, análoga a la del juez penal, no existiendo diversidad sustancial entre ambas (Suay Rincón, 1989).

Tal es la similitud de los procedimientos aplicables en los ámbitos judicial y administrativo, que en casos de vacíos legales, indefiniciones, el Tribunal de Cuentas aplica la interpretación como herramienta de construcción del criterio y la modificación del mismo adaptándolo a la realidad existente. (HTC, 2013 N° U.I. 23271, Gasto Especial Municipalidad de Saavedra).

En el mismo sentido las Directrices de las ISSAI 4100 para las auditorías de cumplimiento realizadas separadamente de la auditoría de estados financieros indican que una vez fijados los criterios adecuados, conforme las leyes y reglamentos, será necesario “adaptarlos en la práctica” a las circunstancias particulares de cada auditoría para poder llegar a conclusiones válidas.

Asimismo señala la Norma ISSAI 4100 que si bien en general, la fijación de criterios es una tarea sencilla, en ocasiones puede ser más compleja por ser necesario recurrir a distintas fuentes. Son fácilmente identificables si están plasmados en una ley o una reglamentación pero como lo señala Hynes éstas pueden adolecer de imprecisiones como sucede cuando un acto legislativo determina que las disposiciones serán desarrolladas por el organismo administrativo competente pero todavía no lo han sido (Hynes, 2014).

En el supuesto de que surgieran dudas en torno a la correcta interpretación de las leyes o reglamentos, los auditores del sector público pueden juzgar conveniente analizar las intenciones o premisas utilizadas en el proceso legislativo, consultar al órgano encargado de la legislación o tomar en consideración resoluciones judiciales anteriores.

En el mismo sentido, los criterios pueden resultar contradictorios, como sucede cuando existe un conflicto entre las distintas fuentes normativas que no ha sido resuelto por las autoridades administrativas o judiciales competentes. En esos casos, nuevamente recalcan las Directrices de la Norma ISSAI 4100 que es muy importante entender las intenciones que subyacen a los criterios e identificar las consecuencias que pudieran derivarse de un conflicto de estas características.

En estos supuestos, Hynes señala que el control de legalidad requiere una actividad de construcción del criterio de auditoría que actúe como premisa jurídica, a partir de una interpretación del derecho aplicable, o sea del bloque de legalidad aplicable al caso y una ponderación de los principios, no solo para evaluar si la decisión administrativa es legal sino también legítima, entendiendo por tal a aquella que tiene atributos de racionalidad, razonabilidad y la contracara de la razonabilidad es la arbitrariedad (Hynes, 2014).

No menos importante, en la tarea de fijación de criterios adecuados, es analizar la materialidad o importancia relativa en relación con el riesgo de incumplimiento en cada cuestión sometida a control (leyes presupuestarias, otras leyes específicas, estipulaciones contractuales y, cuando proceda, la reputación). El riesgo de incumplimiento tiene relación con la factibilidad de la aplicación, del control y de la comprensión por parte de los destinatarios de las normas que conforman el criterio. El análisis de la materialidad englobará tanto aspectos cuantitativos (magnitud) como aspectos cualitativos (naturaleza y características).

Es oportuno recordar que los auditores deben planear y llevar a cabo la auditoría con escepticismo profesional y ejercer su juicio profesional durante todo el proceso de la misma. El juicio y el escepticismo profesional que aplique el auditor a todo el proceso de la auditoría de cumplimiento para evaluar los elementos de la auditoría, la materia en cuestión, los criterios adecuados, el alcance de la auditoría, el riesgo, la materialidad y los procedimientos de la auditoría expresan la actitud del auditor y su vocación para auditar sobre todo en las auditorías de la gestión pública en las que el control se realiza en beneficio de la sociedad (ISSAI 400, apartado 43).

Consecuentemente las Normas ISSAI 4100 recomiendan a los auditores del sector público exponer en su informe, cuál es su interpretación del contenido de las

disposiciones pertinentes, o señalar que el alcance de la auditoría ha sido limitado por ese motivo.

Siguiendo con las directrices citadas y para concluir este capítulo, los auditores del sector público se asegurarán de que los criterios aplicables reflejan convenientemente la materia controlada en su totalidad debiendo emplear la diligencia debida para garantizar, a través de procedimientos de auditoría idóneos, que el material utilizado refleja convenientemente la ley, el reglamento o cualquier otra norma aplicable.

3.4. Síntesis conclusiva

En este Capítulo se destaca que la herramienta de interpretación de las normas se aplica tanto en el ámbito judicial por los magistrados al momento de fundamentar sus sentencias como en el administrativo para justificar los dictámenes jurídicos de toda la administración pública nacional, en especial por la Procuración del Tesoro Nacional sentando doctrina jurisprudencial como máxima autoridad jurídica del Poder Ejecutivo.

Se entiende que la decisión judicial y/o administrativa estaría razonablemente fundada si se basa en la normativa vigente interpretada con los parámetros establecidos en la CN y el artículo 2º del Código Civil y Comercial de la Nación basados en los principios de *lex superior*, *lex posterior* y *lex specialis*.

Se expusieron diferentes casos jurisprudenciales que tienen alguna similitud por tratar sobre la interpretación de normas que regulan la actividad de empresas que tienen participación del Estado como AySA, Aerolíneas Argentinas e YPF. Las normas de creación de las empresas mencionadas versan expresamente que se rigen por el derecho privado, no siendo aplicables en ellas, legislación o normativa administrativa alguna que reglamente la administración, gestión y/o control de las empresas o entidades.

Sin embargo colisionan con leyes que garantizan los derechos de acceso a la información pública y del control público, consagrados en leyes nacionales y tratados internacionales.

En los diversos casos analizados la Corte Suprema de Justicia de la Nación y la PTN han sentado, en los pronunciamientos citados los parámetros que deben ser tenidos

poniendo a la hermenéutica jurídica, en el mismo plano de consideración que la letra de la ley y, en ocasiones, por sobre ella.

Los fallos y dictámenes analizados fundan su interpretación computando la totalidad de los preceptos normativos de la manera que mejor armonice con los principios y garantías constitucionales y considerando las consecuencias que sobre la realidad objeto de regulación jurídica se derivan de la elección de una u otra significación de una norma.

La Jurisprudencia siguiendo a Nino (2003) es el proceso de encontrar soluciones de interpretación a través del llamado "razonamiento mediante ejemplos", o sea en la comparación entre casos, uno de los cuales ha sido clasificado 'ya bajo cierto concepto.'

Dentro de las similitudes encontradas entre el procedimiento judicial y el administrativo, se ha dicho que en el procedimiento administrativo sancionador están presentes los mismos intereses que en el proceso penal y que la actividad sancionadora es de tipo jurisdiccional, análoga a la del juez penal.

Ambos procedimientos convivieron en los órganos de control desde sus inicios. Del recorrido cronológico de los entes de control nacionales y provinciales, se advierte que si bien en un principio el Tribunal de Cuentas Nacional como órgano de control externo, podía aplicar sanciones al responsable tras un procedimiento de juicio de cuentas, actualmente los Tribunales de Cuenta Provinciales son los únicos que mantienen la función jurisdiccional y aplican la interpretación como herramienta de construcción del criterio adaptándolo a la realidad existente.

Conforme la Norma ISSAI 4100 es relevante entender las intenciones que subyacen a los criterios e identificar las consecuencias que pudieran derivarse de un conflicto entre normas y de la decisión de aplicar una u otra.

El juicio y el escepticismo profesional que aplique el auditor a todo el proceso de la auditoría de cumplimiento para evaluar los criterios adecuados expresan la actitud del auditor y su vocación para auditar sobre todo en las auditorías de la gestión pública en las que el control se realiza en beneficio de la sociedad (ISSAI 400, apartado 43).

En ese sentido esta tesis pretende proveer de una herramienta al auditor para construir el criterio más adecuado al marco normativo y adaptado a la realidad existente.

CAPITULO 4: APORTES PARA LA CONSTRUCCION DE CRITERIOS DE AUDITORIA DE CUMPLIMIENTO

4.1 Arribando a la propuesta

De acuerdo a lo vertido en los Capítulos precedentes el auditor deberá como primer medida evaluar si el criterio con el que cuenta para realizar la auditoría, es el adecuado, considerando no solo el texto de la norma sino el contexto, los antecedentes y la realidad que se percibe en la fase del relevamiento incluso antes de obtener evidencias.

Partiendo de la premisa establecida en el artículo 1° de la Declaración de Lima, que el control no representa una finalidad en sí mismo, sino una parte imprescindible de un mecanismo que debe señalar, las infracciones de los principios de legalidad, rentabilidad, utilidad y racionalidad de las operaciones financieras, para tomar las medidas correctivas convenientes, el auditor apelará a su vocación de investigación para completar su criterio siguiendo los lineamientos que se proponen, evitando en la medida de lo posible la determinación de una limitación al alcance y recomendando las medidas correctivas convenientes.

En ese mismo sentido, tal como lo describe Moreno (2014), es recomendable realizar un acuerdo entre los miembros del equipo de auditoría representados por el supervisor o el jefe de equipo, y los responsables del ente auditado dado que *los criterios que deben ser consensuados constituyen el sensor en base al cual el auditor evaluará lo relevado en el organismo. Este sensor es una interpretación de la normativa aplicable y las responsabilidades y objetivos de la organización auditada, contemplando los recursos materiales, humanos, de infraestructura, etc., con que ésta cuenta para su cumplimiento y la eficiencia, eficacia y economía con que los administra. Resulta fundamental que estos criterios sean consensuados para que la auditoría realice un examen razonable y realista, y no plantee un deber ser de imposible cumplimiento.*

Con ese criterio se propone una guía secuencial a fin de facilitar la tarea del auditor al momento de definir si el marco normativo que regula el programa o la actividad sobre la cual se practicará la auditoría, es aceptable como criterio de medición.

Ese análisis se debería realizar en la fase de relevamiento y planificación de la auditoría que constituye la primera fase del proceso de la auditoría y la más relevante. Coincidiendo con Moreno (2014), dado el carácter inicial de esta fase, la elaboración y

desarrollo de la misma condiciona el éxito del proceso. *Es decir, la forma en que se diagrame el relevamiento de la información necesaria y se formule la planificación operativa de la auditoría, redundará o no en la posibilidad de generar valor agregado para la organización auditada.*

Esta fase incluye 6 etapas:

- i. Relevamiento del perfil del auditado
- ii. Evaluación del sistema de control interno
- iii. Identificación de los riesgos de auditoría
- iv. Identificación de las áreas críticas
- v. Formulación del plan operativo de tareas de operación y reporte
- vi. Acuerdo de criterio

Siguiendo el análisis de Moreno (2014), esta fase del proceso de auditoría es trascendental para recabar la mayor información posible sobre la entidad a auditar y para comprender el objeto a ser auditado ya sea la actividad de una organización, un programa, o un proceso llevado adelante por las áreas dependientes de la organización a auditar, contemplando no solo la estructura formal de cada uno de ellos sino también aspectos generales del contexto en el que desempeña su actividad.

Para ello el auditor analiza la información y los datos obtenidos de diversas fuentes tanto internas como externas. La información que puede obtener de fuentes internas son sobre todo relacionadas a la estructura de la organización, las relaciones jerárquicas la asignación de responsabilidades, los instructivos y procedimientos internos formalizados, las operaciones o actividades críticas, los productos y servicios, su naturaleza, los destinatarios o usuarios, los canales de distribución, la asignación presupuestaria, las fuentes de financiamiento, el seguimiento de su ejecución, entre otras cosas.

Dentro de esta etapa también se puede obtener información adicional de fuente externa para conocer el grado de aceptación por parte de los usuarios a través de diversos canales. Se enumeran algunos de los más recomendables i) encuestas, ii) denuncias ante organismos de defensa de consumidores y usuarios, iii) reclamos y quejas ante la Defensoría del Pueblo, iv) investigaciones parlamentarias, v) notas periodísticas y/o de lector, vi) publicaciones en las redes sociales de la entidad, entre otras.

El proceso de evaluación del sistema de control interno que ejecuta una administración tiene el fin de evaluar operaciones específicas que le reporten una seguridad razonable respecto a la efectividad, eficiencia, confiabilidad de la información financiera y cumplimiento de políticas leyes y normas. Es un proceso integrado a los demás procesos básicos de toda organización: planificación, ejecución y supervisión. En ese sentido un análisis de la forma en que la organización ejecuta ese proceso y cómo mitiga los riesgos detectados, le proporcionará al auditor el conocimiento y el nivel de confiabilidad en la información proporcionada y sobre los cuales generará la estructura de su proceso de auditoría.

Luego de haber evaluado el control interno el auditor estará en condiciones para identificar los riesgos de auditoría, establecer las áreas críticas de la gestión y elaborar un plan operativo de las fases de ejecución y de reporte de resultados.

Con todo lo hasta aquí relevado el auditor tendrá insumos para formar un criterio, lo que será su sensor y su vara de medición.

Pero ¿cómo evalúa el auditor que los insumos obtenidos son los apropiados para la definición del criterio de la materia que pretende auditar?

A partir de lo investigado y expuesto se acerca una propuesta de lineamientos y recomendaciones que pretenden ser una guía de ayuda para determinar el criterio mediante un procedimiento de aplicación estandarizada, que a medida que el auditor va tomando conocimiento sobre el marco normativo, las mejores prácticas de una determinada actividad y demás los antecedentes del caso pueda ir perfeccionando el criterio original si fuera necesario⁸.

Asimismo en el camino de la búsqueda del criterio adecuado, el auditor podrá detectar falencias normativas para las cuales también se proponen lineamientos a fin de corregir y mejorar la calidad normativa.

⁸ De acuerdo a las Normas ISSAI 3000 – apartado 46, en las auditorías que abordan asuntos complejos, no siempre es posible establecer por adelantado los criterios de auditoría. El auditor podría encontrar criterios de auditoría más detallados durante el proceso de auditoría, ej. al mantenerse atento de las mejores prácticas entre entidades públicas comparables. Mientras que en otros tipos de auditoría pueden existir criterios de auditoría inequívocos, esto no es típico en el caso de la auditoría de desempeño. Los criterios de auditoría no siempre están disponibles con facilidad al auditor en los casos de las auditorías de desempeño; normalmente, se basan en el conocimiento de las mejores prácticas sobre la forma en que las actividades se llevan a cabo para ser más económicas y eficientes.

También en esta línea de mejora de la regulación es imprescindible que se torne operativo el proceso de revisión de leyes del Congreso y regulaciones de la Administración Pública, con el fin de lograr la simplificación y reducción de cargas y complejidades innecesarias, tendiendo a la evaluación ex post de la implementación de regulaciones midiendo su cumplimiento y los resultados obtenidos.

Para ello es necesario continuar con el proceso iniciado mediante los Decretos N° 1172/03 y luego el Decreto N° 891 de fecha 1° de noviembre de 2017 – descriptos en el apartado 1.2.7. del Capítulo 1 que tuvieron como objeto el primero de ellos en establecer un procedimiento para la Elaboración Participativa de Normas y el segundo en promover la mejora regulatoria que incluya la reducción de los trámites excesivos, la simplificación de procesos y la elaboración de normas capaz de responder a las necesidades ciudadanas.

Pero como ya se ha soslayado, la metodología de consulta optativa del Decreto N° 1172/03 y la circunscripción de la coordinación del procedimiento para la elaboración participativa de normas en un área cuya misión es principalmente la asistencia en materia política, impactó negativamente en su aplicación demostrando un débil acatamiento, al punto de ser ignorado como antecedente del Decreto N° 891 del 2017, que en su artículo 6° manda incrementar los mecanismos de participación ciudadana, de intercambio de ideas, consulta, colaboración y de cultura democrática para la mejora de las regulaciones, incorporando las nuevas tecnologías, con el objeto de facilitar la comprensión y medir el impacto que traerá aparejado las nuevas regulaciones.

Con lo expuesto se torna necesario repensar el procedimiento y concientizar a los funcionarios públicos y autoridades responsables, sobre los beneficios de la participación ciudadana en la elaboración de las normas que tendrán impacto social. La comprensión de las regulaciones y la aceptación por parte de expertos y organizaciones de la sociedad civil son aliados y previsores de su cumplimiento.

Es conveniente pensar en un modelo de procedimiento de participación ciudadana que sea obligatorio para el Estado sobre todo en determinadas materias y/o actividades que puedan generar cierto rechazo de la sociedad.

Asimismo con la finalidad de alcanzar tanto la eficacia y eficiencia en la implementación de las leyes y regulaciones como la aceptación y el cumplimiento por parte de los destinatarios, probablemente resultaría conveniente seguir los modelos del Reino Unido o de Australia y asignar a algún organismo del Estado funciones específicas

de control de la regulación, otorgándole la responsabilidad y competencia en las siguientes materias:

- i. -control de calidad de las normas y/o regulaciones de la Administración Pública, *ex ante* de su creación, con competencia en diseñar y aplicar el procedimiento de elaboración de normas con participación ciudadana.
- ii. -control *ex post* de leyes y regulaciones dictadas por el Congreso y la Administración Pública respectivamente, a fin de verificar su impacto y los resultados obtenidos; así como
- iii. -control del cumplimiento de reglamentación de todas las leyes que así lo indiquen para su aplicación, con participación del área competente en la materia regulada.
- iv. -control de que se dicten las normas complementarias que correspondan para hacer operativa una regulación o un programa;
- v. -interacción con los organismos de control internos y externos a la Administración Pública quienes pueden advertir en sus informes, contradicciones o inconsistencias entre normas y lagunas o vacíos legales.

Conforme al Organigrama de Aplicación de la Administración Nacional centralizada y las responsabilidades asignadas a cada jurisdicción ministerial, bien podrían desarrollar esas funciones tanto la Secretaría Legal y Técnica de la Nación como la PTN.

Si bien la mejora de la calidad de las normas no es el objeto de esta tesis, es un tema conexo a la calidad del criterio de las auditorías que bien podría profundizarse aún más en cuanto al modelo de organismo regulador y en lo que concierne a sus responsabilidades.

Es indispensable diseñar un procedimiento de control de calidad *ex ante* y *ex post* como un proceso de identificación y evaluación sistemáticas de los efectos esperados de los reglamentos propuestas, usando un método analítico consistente en el análisis de beneficio / costo.

Asimismo y como soporte para identificar las mejoras regulatorias necesarias, es fundamental coordinar con los organismo de control existentes, como las Unidades de Auditoría Interna de la SIGEN y con la AGN, los que podrán comprobar la puesta en práctica, por los organismos controlados, de las observaciones y recomendaciones efectuadas por sus auditores respecto a sus regulaciones, acordadas con los respectivos responsables.

Estas son meras ideas o propuestas que se presentan como opciones iniciales para pensar y diseñar un sistema superador al procedimiento existente. Mientras tanto y hasta que eso suceda, el auditor puede realizar su propia evaluación de las normas y proveer su aporte para que las regulaciones estén actualizadas, completas, claras, se justifiquen sus costos, y cumplan con los objetivos de política pública planteados.

Retomando el objeto de esta tesis, se proponen una serie de lineamientos para definir el criterio en base a una evaluación previa del marco normativo de una manera ordenada, diseñando un procedimiento para completarlo e interpretarlo en la medida que esto sea necesario.

En ese sentido, el análisis previo de las leyes, normas, manuales y directrices aplicables a la materia en cuestión, permitirá advertir la necesidad de completar y definir el criterio mediante la aplicación de las herramientas jurídicas ya expuestas como la jurisprudencia y la interpretación, aplicando los criterios universalmente aceptados, de *lex superior*, *lex posterior* y *lex specialis* para la justificación ad hoc de una determinada solución normativa, mediante una valoración jerárquica, temporal y material de la norma.

Para desarrollar el análisis del marco normativo aplicable a la materia en cuestión se diseñan una serie de preguntas que le permitirán al auditor o al usuario, visualizar mejor en qué medida aquel en su conjunto, hace al criterio útil, completo, neutral, comprensible, aceptado, accesible, fiable, razonable, actual y realista, todos aspectos que inciden en la calidad de la normativa y que impactan, en definitiva, en los resultados.

Asimismo se presenta como una herramienta de ayuda para el auditor, un Formulario de Análisis de Normativa/Criterio que contiene cada una de las preguntas con su correspondiente espacio de validación si cumple, no cumple o no aplica, a fin de poder visualizar sobre qué aspectos deberá profundizar el auditor y aplicar las herramientas jurídicas descriptas a fin de alcanzar el criterio más adecuado para la materia que pretende auditar.

Esta herramienta, el cuestionario y su formulario serán de utilidad además para definir y recomendar las mejoras que el auditor considere apropiadas o convenientes en el marco del Decreto N° 891/2017, mencionado en párrafos anteriores.

En síntesis los lineamientos que se proponen en la siguiente sección, incluyen 3 etapas y procesos.

- i. La selección de las leyes, normas, manuales y directrices aplicables a la materia que se va controlar y que conformarán el criterio del auditor.
- ii. La evaluación de los elementos descriptos en el punto anterior.
- iii. La recomendación de mejora, en caso de corresponder.

4.2 Lineamientos para la construcción de criterios de auditorías de cumplimiento

4.2.1. Proposito

4.2.1.1- Este documento presenta recomendaciones y material de aplicación para la construcción del criterio en el marco de las auditorías de cumplimiento, con el propósito de guiar al auditor o al usuario en el procedimiento para lograr el criterio más adecuado en función de la materia a controlar.

4.2.1.2 Los lineamientos contenidos en el documento pueden aplicarse asimismo para el desarrollo de nuevas normas y la mejora de las regulaciones existentes.

4.2.2. Comprensión del objeto y del alcance de la auditoria

4.2.2.1.- En las auditorías de cumplimiento el auditor buscará determinar si una materia en particular cumple con las normas y regulaciones identificadas como criterios aplicables. En este sentido evalúa si las actividades, las transacciones financieras y la información se desarrollaron ajustándose al marco jurídico regulatorio vigente en la entidad auditada. (Resolución AGN 26/2015, NCEG, I-E-III).

4.2.2.2- Una vez cumplida con las etapas de relevamiento del perfil del auditado, la evaluación de su sistema de control interno, la identificación de las áreas críticas, el auditor se encuentra en condiciones de establecer el objeto y el alcance de la auditoría.

4.2.2.3.- En esta instancia es de suma importancia que el auditor y su equipo comprendan los motivos por los que se selecciona uno u otro objeto de auditoría

considerando el impacto que genera el programa a auditar o la actividad que desarrolla un determinado organismo, en los usuarios, destinatarios del programa y/o en la sociedad en general.

Estas circunstancias tienen especial relevancia para definir el criterio considerando tanto los resultados esperados para los diferentes grupos de interés, como la efectividad de las acciones para promover esos resultados.

4.2.3.- Principios del criterio

4.2.3.1 . El criterio, en tanto es el sensor y vara de medición del grado de cumplimiento de las normas y disposiciones que regulan directa o indirectamente el objeto auditado, debe contemplar ciertas características para que la auditoría que se practique resulte eficaz y eficiente para la gestión y coherente con el objetivo principal de una auditoría de cumplimiento.

En ese sentido, siguiendo las pautas establecidas para los criterios en las Normas de Control Externo de la Auditoría General de la Nación y en las Normas ISSAI 400, el criterio debe ser:

- i. Útil en cuanto a la regulación que contienen y pertinente para analizar el objeto y la entidad auditada. Los criterios útiles y pertinentes dan lugar a hallazgos y conclusiones que satisfacen las necesidades de información del usuario o los usuarios del informe.
- ii. Completo de modo tal que las regulaciones no omitan factores relevantes que afecten a la gestión y las decisiones que el usuario o los usuarios previstos tomen a partir de esta información.
- iii. Neutral de tal manera que no responda a prejuicios del auditor o del auditado, tratando de reducir la ambigüedad y subjetividad en la interpretación de la normativa que lo integra.
- iv. Comprensible para llegar a conclusiones precisas y fáciles de entender por los destinatarios y que no den pie a interpretaciones ampliamente divergentes.

- v. Comparable y coherente con los criterios empleados en las auditorías de cumplimiento de otros organismos o actividades similares y los utilizados en anteriores auditorías de cumplimiento de la misma entidad.
- vi. Aceptado por expertos independientes, las entidades auditadas, el poder legislativo, los medios de comunicación y la ciudadanía en general.
- vii. Accesible de modo tal que puedan acceder el usuario o los usuarios previstos para entender la naturaleza del trabajo de auditoría desempeñado y el informe de auditoría. La accesibilidad a las normas y regulaciones que conforman el criterio hace a la transparencia del mismo.
- viii. Fiable de tal forma que las conclusiones a las que arribe el auditor sean coherentes con las que obtendría otro auditor aplicando y examinando los mismos criterios en las mismas circunstancias;
- ix. Razonable basado no solo en leyes, regulaciones normativas sino considerando asimismo los buenos principios, buenas prácticas o el estado del conocimiento de expertos en el campo específico.
- x. Ajustado a la realidad en el sentido que las regulaciones, normas y lineamientos de buenas prácticas se encuentren actualizados y adaptados a los cambios y la evolución de la actividad regulada. En este factor se incluye la factibilidad en su aplicación.

4.2.3.2.- En los organismos de control con función jurisdiccional que emitan juicios y sanciones a responsables de la administración de los fondos públicos, para construir el criterio se deben tener en cuenta los requisitos relevantes específicos, desde la planeación de la auditoría y durante todo el proceso de la misma.

4.2.4.- Recopilacion de antecedentes normativos

4.2.4.1.- Una vez definido el objeto y su alcance, el auditor y su equipo recopilarán todos los antecedentes normativos que conforman el marco jurídico regulatorio de la entidad y/o programa a auditar. Estas regulaciones incluyen leyes, decretos, reglamentos, resoluciones, disposiciones presupuestarias, actos administrativos que

establezcan políticas públicas, que aprueben convenios, procedimientos de control y de sanción, entre otros.

4.2.4.2.- Los antecedentes normativos se clasificarán por jerarquía de acuerdo al órgano que las dictó en el siguiente orden:

- i. Constitución Nacional o Provincial,
- ii. Tratados Internacionales
- iii. Leyes Nacionales o Provinciales,
- iv. Decretos Nacionales o Provinciales,
- v. Resoluciones Nacionales o Provinciales,
- vi. Disposiciones Nacionales o Provinciales

4.2.4.3.- Asimismo las normas seleccionadas y clasificadas por orden jerárquico, se ordenarán dentro de su estrato, de acuerdo a su temporalidad siendo primera en el listado la última en sancionarse o emitirse, finalizando por la más antigua.

4.2.4.4.- De la clasificación y ordenamiento obtenido, el auditor y su equipo deberán distinguir cuál o cuáles de esas normas regulan específicamente la materia o el órgano auditados. Es decir cuál de ellas crea el organismo auditado, establece los objetivos y competencias de la entidad, cuáles crean los programas y establecen la autoridad de aplicación, la partida presupuestaria, los procedimientos de control, las sanciones, y cuáles aprueban los manuales y/o reglamentos operativos.

4.2.5.- Analisis de las normas

4.2.5.1.- Una vez identificadas las normas pertinentes que regulan sustancialmente el objeto a auditar y útiles para evaluar la gestión y sus resultados, el auditor deberá analizar el resto de las características que deben cumplir las normas que van a conformar el criterio del auditor.

Para una evaluación ordenada el auditor podrá utilizar el siguiente cuestionario y analizar las caracterizadas mencionadas en el apartado 4.2.3.1, cuyas respuestas pueden encontrarse en las diversas normas que conforman el marco normativo.

i. Completitud del criterio

1. ¿Define la autoridad de aplicación?
2. ¿Se encuentra reglamentada la ley de creación del organismo y/o del programa auditado?
3. ¿Existen manuales o directrices del sector de la actividad que se va auditar?
4. ¿Se encuentra definida y actualizada la estructura orgánica del organismo con sus misiones y funciones?
5. ¿Se encuentran formalmente designados los responsables que intervienen en los procesos a auditar?
6. ¿Define claramente la población objetivo?
7. ¿Define el presupuesto y la fuente de financiamiento asignados para solventar la actividad a auditar?
8. ¿Existe un manual operativo?
9. ¿Establece la regulación un procedimiento de control?
10. ¿Está clara la asignación de deberes y responsabilidades de los funcionarios afectados al control?
11. ¿Existe formalmente aprobado un plan operativo anual de actividades de control, vigente?
12. Si existiere un plan operativo vigente, ¿Se encuentran definidas las metas, indicadores y niveles de rendimiento para medir las actividades del programa?
13. ¿Establece mecanismo de control informal por parte de terceros a posibles violaciones a la regulación?
14. ¿Establece sanciones la regulación?
15. ¿Qué tipo de sanciones establece? ¿Penales o Monetarias?

16. ¿Establece una gradación de las sanciones?
 17. ¿Establece el procedimiento para la aplicación de las sanciones?
 18. ¿Se distingue un vacío en la regulación? Detalle en qué materia.
- ii. Comprendibilidad del criterio
19. ¿Es clara la norma en cuanto a su objeto?
 20. ¿Utiliza un lenguaje llano y comprensible?
- iii. Neutralidad del criterio
21. ¿Permite la regulación la libre concurrencia de los agentes o beneficiarios?
 22. ¿Establece un procedimiento de selección de agentes o beneficiarios?
 23. ¿Son objetivos los criterios de selección de beneficiarios del programa que minimice la discrecionalidad subjetiva en la selección y demás aplicación de la norma?
 24. ¿Se ajusta ese grado de discrecionalidad al espíritu de las leyes y los reglamentos aplicables?
 25. ¿Son objetivos los criterios de determinación de los destinatarios obligados a su cumplimiento?
- iv. Comparabilidad del criterio
26. ¿Fue utilizada la regulación como criterio en auditorías anteriores?
 27. ¿Fue considerada la regulación como antecedente en dictámenes de organismos jurídicos administrativos superiores y/o en resoluciones de la Defensoría del Pueblo?
- v. Aceptación del criterio

28. ¿Se prevé en la norma algún programa de concientización social que publicite el objeto de la norma y los riesgos que se pretenden evitar?
 29. ¿Existe un nivel medio de aceptación por parte de la población objetivo?
 30. ¿Existe un nivel medio de aceptación por parte de los terceros, beneficiarios indirectos?
 31. ¿Contiene obligaciones innecesarias para el destinatario de la norma?
 32. ¿Se contempla en sus procedimientos de implementación operativa la participación ciudadana, de sectores académicos y/u organizaciones de la sociedad civil?
 33. ¿Son pertinentes los requisitos que contempla la norma para el objeto que persigue?
 34. ¿Están establecidos en alguna regulación los canales a disposición de los afectados para presentar quejas y/o reclamos ante el organismo y el procedimiento a seguir?
- vi. Accesibilidad al criterio
35. ¿Facilita la accesibilidad tecnológica y carga documental para el cumplimiento de las obligaciones?
 36. ¿Fomentan la transparencia, responsabilidad y rendición de cuentas en los procesos que establece?
 37. ¿Existe en la regulación disposiciones para prevenir y/o detectar el riesgo de fraude?
- vii. Fiabilidad del criterio
38. ¿Existe otra regulación vigente que se contraponga con la norma en análisis o que regule el mismo problema de diferente forma?
 39. ¿Contiene disposiciones ambiguas?

viii. Razonabilidad del criterio

- 40. ¿La norma resuelve el problema que le dio origen en un contexto de cumplimiento?
- 41. ¿Es proporcional la regulación respecto de las obligaciones impuestas y el riesgo que se pretende prevenir o el problema que pretende resolver?
- 42. ¿Son coherentes y suficientes las sanciones para modificar el incumplimiento o prevenir el mismo?

ix. Realismo y actualidad

- 43. ¿Se ajusta a la realidad vigente?
- 44. ¿Contiene plazo de vencimiento para la revisión de la norma en función de los resultados alcanzados?
- 45. ¿Qué probabilidades existen para la detección de una violación a la norma?

x. Factibilidad de aplicación

- 46. ¿Contiene plazos de difícil cumplimiento para los responsables y actores internos de la organización?
- 47. ¿Contiene disposiciones de difícil cumplimiento por parte de los destinatarios?

Para mayor practicidad el auditor encontrará en el Anexo I el “Formulario de Análisis de Normativa/Criterio” que contiene el cuestionario transcripto.

4.2.5.2.- Del análisis anterior el auditor y su equipo podrán advertir si la normativa es relativamente completa y si existieren vacíos legales en las temáticas señaladas. Este primer análisis de la normativa específica sobre la materia a auditar, permitirá

visualizar la necesidad imperante o no de recopilar otro tipo de antecedentes a los fines de lograr cumplir con el objetivo de la auditoría solicitada, buscando determinar si la materia auditada cumple con los criterios aplicables y evitando determinar la limitación al alcance.

4.2.5.3.- Además de la regulación formal, ya sean leyes, decretos reglamentarios, resoluciones y disposiciones, el auditor podrá utilizar como fuente para construir el criterio los principios generalmente aceptados o mejores prácticas nacionales o internacionales aplicables a la materia, como también antecedentes jurisprudenciales de carácter administrativos y/o judiciales.

4.2.6.- Recopilacion de antecedentes

4.2.6.1 Informes de auditoria anteriores

4.2.6.1.1.- El auditor y su equipo tendrán presente los criterios aplicados en auditorías y/o trabajos anteriores sobre el mismo objeto o ente auditado a fin de analizar si la normativa y demás antecedentes seleccionados como criterio en la auditoría que está llevando a cabo, es concordante con los criterios utilizados anteriormente.

4.2.6.1.2.- Asimismo se deberá contemplar si se han realizado observaciones y/o recomendaciones respecto a la completitud, claridad y coherencia de la normativa que formó parte del criterio de la o las auditorías antecesoras y si ante esas falencias detectadas se ha planteado una limitación al alcance o si el auditor evaluó lo relevado fundándose en otras fuentes de interpretación.

4.2.6.2 Quejas, denuncias y reclamos

4.2.6.2.1.- El auditor podrá conocer aspectos sobre la aplicabilidad de la normativa, razonabilidad en las disposiciones, disconformidad o falta de aceptación por parte de los destinatarios, requiriendo información del Servicio Jurídico Permanente del organismo y/o de las áreas legales inferiores con competencia en la materia auditada, sobre reclamos, quejas y denuncias administrativas sometidos a su consideración relacionadas al objeto de la auditoría. Para ello se recomienda requerir esa información al inicio de la fase de relevamiento.

Asimismo el auditor podrá realizar consultas similares a organismos externos al organismo auditado como la Defensoría del Pueblo para obtener información sobre posibles denuncias o quejas en el mismo sentido.

4.2.6.2.2.- Es recomendable que el auditor se nutra de información periodística y/o de encuestas que revelen la aceptación o no del marco normativo por parte de expertos independientes, de la entidad auditada, del Poder Legislativo, de los medios de comunicación y de la ciudadanía en general. En otro orden, esta información podría revelar la existencia de disposiciones de difícil o imposible cumplimiento que aplique a cualquiera de los actores involucrados, ya sean los destinatarios de la norma o los funcionarios responsables de llevar a cabo la gestión.

4.2.6.3 Jurisprudencia administrativa y/o judicial

4.2.6.3.1.- El auditor podrá requerir o recopilar antecedentes de jurisprudencia preferentemente administrativa emanada de dictámenes del máximo organismo de asesoramiento jurídico de la Administración Pública Nacional o Provincial según corresponda. También podrá valerse de sentencias judiciales asociadas al objeto de auditoría.

4.2.6.3.2.- La existencia de antecedentes jurisprudenciales administrativos y/o judiciales relacionados a la interpretación de la normativa, serán de utilidad para advertir al auditor y su equipo de la posible detección de irregularidades y considerar el riesgo inherente y de control de la entidad desde el punto de vista jurídico.

4.2.6.3.3.- La interpretación de una norma realizada previamente por juristas en dictámenes administrativos o en sentencias judiciales, otorga respaldo al auditor que la aplique, validando el criterio fundado en aquella interpretación.

4.2.6.3.4.- La información obtenida de los apartados anteriores advertirán al auditor y su equipo de posibles inconsistencias, vacíos legales, vicios de legalidad y le otorgará soluciones de interpretación aplicadas en casos concretos, que lo guiarán para seleccionar el criterio más adecuado.

4.2.7.- Procedimiento ante inconsistencias o contradicciones entre normas

4.2.7.1.- En los casos que se identifiquen contradicciones o inconsistencias entre normas, el auditor aplicará el siguiente criterio de interpretación, conforme al artículo 2° del Código Civil y Comercial de la Nación:

- i. Como principio general el auditor aplicará la normativa interpretándola teniendo en cuenta sus palabras y sus finalidades, luego considera las leyes análogas, las disposiciones que surgen de los tratados sobre derechos humanos, los principios y los valores jurídicos, de modo tal que su informe de auditoría se encuentre razonablemente fundado.

Es decir en primer lugar debe considerar el objeto para el cual fue creada la norma y los resultados que esperan los actores interesados a partir de su aplicación, computando la totalidad de sus preceptos.

El auditor deberá tener presente que el objeto en una norma puede ser amplio cuando se trata de una ley o regulación marco, a diferencia de las normas especiales que regulan específicamente la creación de un organismo, de un programa y/o regulan una actividad para un sector social identificado.

Si resultaren inconsistencias o lagunas considerará las normas análogas que rijan en la materia, aunque éstas versen para destinatarios o situaciones diferentes, respetando los principios y garantías constitucionales.

- ii. Entre normas especiales del mismo rango jerárquico que regulen la materia a auditar hará prevalecer la última o posterior.

Toda norma posterior deroga la anterior considerando que la última contempla las modificaciones o actualizaciones que requirió la anterior para adaptarla a la modernidad vigente o ajustar sus preceptos en pos de mejorar su aplicación para lograr los resultados esperados.

- iii. Entre dos normas especiales, una superior y otra inferior, hará prevalecer la superior aplicando el principio jerárquico de Lex Superior del artículo 31 de la Constitución Nacional cuando determina que la Constitución, las leyes de la Nación que en su consecuencia se dicten por el Congreso y los tratados con las potencias extranjeras son la ley suprema de la Nación.

- iv. Entre una norma de marco general superior y una especial de rango inferior y posterior, hará prevalecer ésta última considerando para su interpretación el marco general de la ley superior y principios jurídicos constitucionales.

Si existieren inconsistencias o lagunas, el auditor aplicará en principio la norma especial que establece las particularidades de la materia auditada y que la norma general y superior no contempla, considerando los principios y objetivos establecidos en ésta.

En caso de contradicciones en alguna disposición particular se recomienda aplicar la disposición establecida en la norma que fuere jerárquicamente superior, aclarando posteriormente en el informe de auditoría esta circunstancia y la posible inconstitucionalidad del precepto para su revisión y ajuste de la normativa de corresponder.

4.2.8.- Procedimiento en casos de advertir vacíos legales o disposiciones no reglamentadas

4.2.8.1.- En los casos donde el auditor percibiera vacíos o lagunas podrá interpretar la norma realizando la lectura de la intención del legislador encuadrada de acuerdo al principio establecido en el punto i. del apartado 4.2.0.1. de los presentes lineamientos y/o accediendo a los antecedentes jurisprudenciales mencionados en el apartado 4.2.6.3 y/o consultando manuales o directrices nacionales y/o internacionales emanadas de organismos que representan al sector que desarrollan la actividad que se va auditar.

4.2.9.- Procedimiento en casos de advertir disposiciones de difícil o imposible cumplimiento

4.2.9.1.- En los casos que el auditor advierta durante el análisis de la normativa o ya en el proceso de auditoría, la existencia de disposiciones de difícil o imposible cumplimiento, deberá comunicar tal circunstancia y por escrito al gerente del área, quien a su vez lo pondrá en conocimiento de las autoridades del organismo de control

a fin que articule con el organismo competente en la revisión de la normativa, junto con los antecedentes que justifiquen la recomendación de mejora propuesta.

Si el auditor advirtiere que, ya en auditorías anteriores, se habían realizado las mismas recomendaciones y no se hubieren tomado las medidas pertinentes para subsanar la falencia, podrá además de observar esta circunstancia en el informe, evaluar el cumplimiento según su criterio utilizando los métodos de interpretación expuestos en el apartado 4.2.7.1.

4.2.10.- Recomendaciones de mejoras

4.2.10.1.- En caso que el auditor y/o su equipo detecten falencias de la normativa, tanto del análisis de su legística como de la recopilación de antecedentes, reclamos, quejas y/o denuncias que evidencian dificultad en su implementación, el auditor podrá proponer la revisión de la regulación siguiendo el procedimiento del apartado 4.2.5.1 y recomendar la introducción de mejoras en el marco del Decreto N° 891/2017 y sus modificatorios, observando los siguientes objetivos:

- i. Definición de los objetivos de la regulación de manera concreta e identificación de la población destinataria.
- ii. Simplificación de los trámites, no duplicidad en la emisión de regulaciones y tramitación.
- iii. Accesibilidad tecnológica desde el inicio del trámite y durante toda su tramitación.
- iv. Que otorgue mayores beneficios que costos para el máximo beneficio social
- v. Seguridad jurídica basada en derechos y obligaciones fundamentados en la Constitución Nacional
- vi. Completitud del marco regulatorio con las reglamentaciones correspondientes.
- vii. Coherencia y armonización de las disposiciones que integran el marco regulatorio
- viii. Proporcionalidad de obligaciones, prevención razonable y gestión de riesgos

- ix. Transparencia, responsabilidad y rendición de cuentas
- x. Promoción de la libre concurrencia y competencia económica.
- xi. Claridad y transparencia en las normas de procedimiento estableciendo en regulaciones que ofrecen beneficios, el orden de mérito que correspondiere.
- xii. Gradación de las sanciones con el objeto de corregir desvíos y lograr el cumplimiento regulatorio

ANEXO I : Formulario de analisis de normativa/criterio

FORMULARIO DE ANALISIS DE NORMATIVA/CRITERIO				Fecha: Click here to enter a date.
PROYECTO DE AUDITORIA N° TITULO: NORMAS REVISADAS:				
a) COMPLETITUD DEL CRITERIO	SI	NO	N/A	OBSERVACIONES
¿Define la autoridad de aplicación?				
¿Se encuentra reglamentada la ley de creación del organismo y/o del programa o materia a controlar?				
¿Existen manuales o directrices del sector de la actividad que se va auditar?				
¿Se encuentra definida y actualizada la estructura orgánica del organismo con sus misiones y funciones?				
¿Se encuentran formalmente designados los responsables que intervienen en los procesos a auditar?				
¿Define claramente la población objetivo?				
¿Define el presupuesto y la fuente de financiamiento asignados para solventar la actividad a auditar?				
¿Existe un manual operativo?				
¿Establece la regulación el procedimiento de control y el área responsable?				
¿Está clara la asignación de deberes y responsabilidades de los funcionarios afectados al control?				
¿Existe un plan operativo anual de actividades de control, vigente?				
Si existiere un plan operativo vigente, ¿Se encuentran definidas las metas, indicadores y niveles de rendimiento para medir las actividades del programa?				
¿Establece mecanismo de control informal por parte de terceros a posibles violaciones a la regulación?				
La regulación ¿establece sanciones?				
¿Qué tipo de sanciones establece? ¿Penales o Pecuniarias?				
¿Establece una gradación de las sanciones?				
¿Establece el procedimiento para la aplicación de las sanciones?				

¿Distingue un vacío en la regulación? Detalle				
b) COMPRENSIBILIDAD DEL CRITERIO				
¿Es clara la norma en cuanto a su objeto?				
¿Tiene un lenguaje llano y comprensible?				
c) NEUTRALIDAD DEL CRITERIO				
¿Permite la regulación la libre concurrencia de los agentes o beneficiarios?				
¿Establece un procedimiento de selección de agentes o beneficiarios?				
¿Son objetivos los criterios de selección de beneficiarios del programa que minimice la discrecionalidad subjetiva en la selección y demás aplicación de la norma?				
¿Se ajusta ese grado de discrecionalidad al espíritu de las leyes y los reglamentos aplicables?				
¿Son objetivos los criterios de determinación de los destinatarios obligados a su cumplimiento?				
d) COMPARABILIDAD DEL CRITERIO				
¿Fue utilizada la regulación como criterio en auditorías anteriores?				
¿Fue utilizada la regulación como antecedente en dictámenes de organismos jurídicos administrativos superiores?				
¿Fue utilizada la regulación como antecedente en Resoluciones de la Defensoría del Pueblo?				
e) ACEPTACIÓN DEL CRITERIO				
¿Se prevé en la norma algún programa de concientización social que publicite el objeto de la norma y los riesgos que se pretenden evitar?				
¿Existe un nivel medio de aceptación por parte de la población objetivo?				
¿Existe un nivel medio de aceptación por parte de los terceros, beneficiarios indirectos?				
¿Contiene obligaciones innecesarias para el destinatario de la norma?				
¿Se contempla en sus procedimientos de implementación operativa la participación ciudadana, de sectores académicos y/u organizaciones de la sociedad civil?				
¿Son pertinentes los requisitos que contempla la norma para el objeto que persigue?				
¿Están establecidos en alguna regulación los canales a disposición de los afectados para				

presentar quejas y/o reclamos ante el organismo y el procedimiento a seguir?				
f) ACCESIBILIDAD AL CRITERIO				
¿Facilita la accesibilidad tecnológica y carga documental para el cumplimiento de las obligaciones?				
¿Fomenta la transparencia, responsabilidad y rendición de cuentas en los procesos establecidos?				
¿Existe en la regulación disposiciones para prevenir y/o detectar el riesgo de fraude?				
g) FIABILIDAD DEL CRITERIO				
¿Existe otra regulación vigente que se contraponga con la norma en análisis o que regule el mismo problema?				
¿Contiene disposiciones ambiguas?				
h) RAZONABILIDAD DEL CRITERIO				
En un contexto de cumplimiento, ¿la norma resuelve el problema que le dio origen?				
¿Es proporcional la regulación respecto de las obligaciones impuestas y el riesgo que se pretende prevenir o el problema que pretende resolver?				
¿Son coherentes y suficientes las sanciones para modificar el incumplimiento o prevenir el mismo?				
i) REALISMO Y ACTUALIDAD DEL CRITERIO				
¿Se ajusta a la realidad vigente?				
¿Contiene plazo de vencimiento para la revisión de la norma en función de los resultados alcanzados?				
¿Qué probabilidades existen para la detección de una violación a la norma?				
j) FACTIBILIDAD DE APLICACIÓN DEL CRITERIO				
¿Contiene plazos de difícil cumplimiento para los responsables y actores internos de la organización?				
¿Contiene disposiciones de difícil cumplimiento por parte de los destinatarios?				

CONCLUSIONES

Desde el inicio de esta tesis se vislumbra el antaño cuestionamiento de la calidad de las regulaciones, que ya desde el siglo XVIII llevó a Montesquieu, Bentham, Rosseau y Filangieri, entre otros, a pretender responder cómo debían ser las leyes para que encuadraran con la realidad social o con el derecho natural que regulaban y para que alcanzaran los resultados para los cuales fueron pensadas.

El trabajo abordado conduce a reflexionar sobre la incidencia de las regulaciones en la conducta social. Una norma puede provocar una modificación de conductas en los destinatarios tanto para bien como para mal; esto es, puede generar acciones para cumplirla o para evadirla por su inviabilidad o por no poder cumplirla, dando por supuesta la buena fe del administrado.

La experiencia de la autora de esta tesis como asesora parlamentaria y posteriormente como funcionaria del Poder Ejecutivo, le ha permitido advertir algunos errores que se cometían en el proceso de creación de normas que luego impactarían en su aplicación y control a cargo de los responsables de la gestión gubernamental. Desde ese lugar comprobó que la calidad formal y material de una regulación incide en el logro de los resultados esperados.

Para ejemplificar diferentes tipos de falencias en las regulaciones, se expusieron en la Sección 2.1. algunos casos como el Decreto N° 937/07 que establece el régimen laboral para el personal franquero pero “olvidó” regular las pautas para la prestación de servicios como así también la jornada laboral para el personal franquero con tareas insalubres o riesgosas en las áreas de terapia intensiva y neonatología, la Ley 3364 de natatorios que pretendió la regularización de todos los natatorios en un plazo de 180 días bajo apercibimiento de clausurarlos y no contempló su viabilidad técnica como tampoco la factibilidad de hacerlo en el plazo estipulado. Si el organismo responsable de la aplicación y control de la norma hubiere sido auditado en ese período, y si la fuente del criterio del auditor fuere la Ley 3364, seguramente hubiere sido observada la gestión por no clausurar los natatorios que al vencimiento del plazo no se hubieren regularizado.

No menos representativa de esas falencias es la Ley 299 que, para prevenir que los niños introduzcan su cabeza en bolsas de material plástico manda a sus productores y comercializadores a inscribir sobre las mismas un cartel con la leyenda “¡ATENCIÓN!

Mantenga esta bolsa fuera del alcance de los niños. Riesgo de asfixia.” haciendo pasible, a quienes incumplieren, del decomiso de las bolsas de material plástico. Ahora bien, tal como se comentó en la Sección 2.1 ¿Puede un cartel evitar que un niño introduzca su cabeza en ellas con el costo que además implica al productor de las mismas?, ¿cómo puede definirse a los responsables sin una reglamentación?, ¿cómo se la controla?.

Estos ejemplos llevan al planteo de cuáles son los principios que deben cumplir los criterios de las auditorías de cumplimiento legal y cuál es la metodología para definirlos de la mejor manera.

Para ello, en principio, se indagó en el marco teórico que ofrecen las normas nacionales e internacionales de auditoría analizadas en el Capítulo 1, las que tienen amplia coincidencia en las cualidades recomendables para definir el criterio y siendo, en cambio, más dispares en las fuentes complementarias a las regulaciones para sustentar y respaldar el criterio definido. En este último aspecto se aprecia la diversidad de fuentes que establecía el Documento Técnico N° 1 de 1995 de la AGN que, además de las regulaciones formales, ya consideraba la jurisprudencia administrativa junto con los dictámenes emitidos por la PTN y la jurisprudencia judicial como fuentes complementarias.

Llegado a este punto de la investigación se apreció que la no inclusión expresa de la jurisprudencia como fuente para definir el criterio en las restantes normas de auditoría analizadas, ameritaba profundizar el análisis y zambullirse en la doctrina para dilucidar el mismo cuestionamiento que también se hizo Balbín (2015) sobre ¿Qué diferencia existe entre la interpretación judicial y la administrativa? y, ¿Qué limite existe entre la interpretación del Derecho realizado por un juez y la discrecionalidad en la interpretación de un funcionario administrativo? , todo lo cual se expuso en la Sección 3.2 “La Jurisprudencia”.

Por otra parte partiendo de la base que la fuente formal de los criterios en una auditoría de cumplimiento es el marco normativo y bloque legal de la materia controlada, se investigó sobre la calidad de las normas y sobre su evaluación ya que, en definitiva, la calidad de la norma incide en la calidad del criterio.

Para ello se indagó en diversos modelos implementados en países miembros de la OCDE como el Reino Unido, Chile, México, España, Australia y Suecia para la evaluación de sus regulaciones y de su impacto.

De la lectura de los modelos descriptos se advierte un gran avance en los países mencionados. No obstante existe cierta diversidad en los alcances y en el modo de implementación de la evaluación de sus normas.

Así, algunos países aún están en instancias iniciales de evaluación ex – ante del procedimiento regulatorio, como Chile que no cuenta con un mecanismo formal para generar un Análisis de Impacto Regulatorio, en tanto el resto se encuentra más avanzado en el análisis ex – post a la implementación y el seguimiento de los resultados, destacando a España como pionera en implementar un modelo de control ex - post de las regulaciones desde 1997.

Algunos modelos de evaluación de las regulaciones están institucionalizados y a cargo de organismos específicos responsables de llevar adelante la tarea como el Reino Unido mediante Better Regulation Executive (Oficina Ejecutiva de Mejora Regulatoria), México a través de la COFEMER, Comisión Federal para la Mejora Regulatoria, Australia a través de la Office of Best Practice Regulation (Oficina de Mejoras Prácticas Regulatorias). En Suecia, se encuentra a cargo de la Unidad de Evaluación e Investigación Parlamentaria, , mientras que en España es el mismo Parlamento Europeo que se encarga de realizar las evaluaciones ex post.

Se destaca asimismo, en algunos de los países analizados, el trabajo conjunto entre los organismos a cargo de las evaluaciones de regulaciones y los órganos propiamente de control. Así en el Reino Unido, la Oficina Nacional de Auditoría (NAO) también está involucrada en la evaluación ex post mediante un trabajo sistemático de valoración de calidad de las normas y evaluando su impacto. En México, en el procedimiento de evaluación, intervienen órganos del Estado, particulares u organizaciones de la sociedad, la COFEMER y el Órgano Interno de Control del Estado de México. En Suecia la Oficina Nacional de Auditoría entrega sus evaluaciones de desempeño directamente a la Unidad de Evaluación del Riksdag (Parlamento Sueco) informando no solo si los recursos se distribuyeron de acuerdo con las prioridades políticas, sino también si se alcanzaron los resultados deseados y si las leyes que adoptó el Riksdag tuvieron los efectos pretendidos.

Suecia fue aun más lejos, con el afán de señalar la importancia de la calidad regulatoria para el proceso gubernamental. Estableció, en una de sus cuatro leyes fundamentales denominada “Instrumento de Gobierno”, una obligación al Comité sobre Constitución y Gobierno dependiente del Riksdag (Parlamento) de incluir una obligación constitucional respecto del seguimiento y evaluación regulatoria por parte de los comités del Riksdag.

De las metodologías de control vistas, la más organizada, para esta autora, es la australiana con revisiones programadas y obligatorias de la regulación cumpliendo plazos preestablecidos. Se destaca el rol de la Oficina de Mejoras Prácticas Regulatorias (Office of Best Practice Regulation) que desarrolla un papel dual de apoyar a los departamentos y dependencias a cumplir los requisitos y a presentar una Manifestación de Impacto Regulatorio (MIR) de calidad, monitoreando el cumplimiento de los requisitos para la evaluación ex post en el marco de las Revisiones Post Implementación.

En Argentina si bien mediante el Decreto N° 1172 /03 se intentó poner en práctica una metodología de control ex ante a través de la elaboración participativa de normas, ésta no se aplicó sistemáticamente. Pudo incidir el hecho que la autoridad de aplicación sea la Secretaría de Asuntos Políticos del Ministerio del Interior, que detenta una función con un perfil principalmente político más que jurídico o de regulación.

Actualmente las políticas de evaluación regulatoria son en torno a la desburocratización y simplificación de trámites pautados en el Decreto 891/2017, sin embargo aún resta coordinar políticas de control de cumplimiento de la reglamentación y de evaluación de impacto en los resultados obtenidos por las regulaciones a partir de su implementación.

Por otra parte, si bien se encuentra vigente el Decreto N° 1172/03, llama poderosamente la atención que el Decreto N° 891/2017, no lo haya considerado como antecedente y que en su artículo 6° mande incrementar los mecanismos de participación ciudadana, de intercambio de ideas, consulta, colaboración y de cultura democrática para la mejora de las regulaciones, con el objeto de facilitar la comprensión y medir el impacto que traerá aparejado las nuevas regulaciones.

Lo cierto es que aún no se incorporaron metodologías de control para verificar el uso de estas herramientas, quedando ambas en una mera expresión de deseo. Argentina se encuentra de esta forma en el inicio de un largo camino donde aún falta comprender la

importancia de generar normas de calidad verificable para su consecuente logro de resultados en beneficio de los principales involucrados y partes interesadas de la sociedad.

Esta debe ser una política global del gobierno dado que “no es responsabilidad de un solo ministerio o dependencia en Argentina..... La ausencia de una responsabilidad articulada global y unánime a nivel gubernamental para un ministerio o dependencia determinada representa un desafío para perseguir un enfoque coordinado para la política regulatoria en Argentina.”(OCDE, 2019).

Con ese criterio resultaría conveniente asignar a algún organismo del Estado funciones específicas de control de la calidad de las normas y/o regulaciones de la Administración Pública ex ante y ex post a fin de verificar su impacto y los resultados obtenidos con la finalidad de alcanzar la eficacia y eficiencia en la implementación de las mismas. De acuerdo a las responsabilidades asignadas en el Organigrama aprobado para la Administración Nacional centralizada, estas funciones podrían ser desarrolladas por la Secretaría Legal y Técnica o a la PTN.

El organismo que resultare competente debería intercatuar con los organismos de control internos y externos a la Administración Pública, los cuales pueden advertir y recomendar en sus informes, la necesidad de actualización, modificación o readecuación normativa.

Se ha demostrado que el ser humano no modifica acciones “hasta que los zapatos aprietan”. Las recomendaciones para algunos órganos auditados parecerían no alcanzar; por lo que resultaría conveniente pensar un modelo de organismo regulador con facultades correctivas, con una metodología de seguimiento del cumplimiento gradual que contemple el proceso desde la recomendación hasta alguna facultad sancionatoria por reiterados incumplimientos.

La necesidad de contar con una metodología de control ex post se evidenció mediante el análisis del conjunto de normas especiales que regulan las diversas materias auditadas y que conformaron parte de los criterios de las auditorías de gestión de la AGN y de la AGCBA aprobados en los años 2014 al 2018 cuyos informes fueron seleccionados de manera aleatoria y sistemática para la muestra evaluada en el Capítulo 2.

De la muestra se visualiza que del conjunto de normas relevadas en los Informes de la AGN, una tercera parte de los programas no se encuentran reglamentados, otra

fracción similar tiene dificultades de viabilidad en su aplicación, el 63,63 % contiene indefiniciones, casi la mitad de las regulaciones no establecen procedimientos de control, el 36,36 % no establece sanciones y el 72,72 % no tiene manuales de procedimiento. Respecto de las normas relevadas de informes de la AGCBA, la proporción de distribución de los resultados es similar.

En los informes cuyas normas tenían falencias, inconsistencias o vacíos en su regulación, los auditores no han podido expedirse sobre determinadas cuestiones, a falta de una normativa clara y completa. Es decir como se ha expuesto en el apartado 2.2.1 Análisis de la muestra, ciertas cuestiones relevadas durante los procesos de auditoría no pudieron ser evaluadas ni confrontadas con un criterio sensor del cumplimiento.

A partir de esa situación evidenciada y tal como se explicó en párrafos anteriores, se buscaron las herramientas jurídicas que tendría el auditor para completar y/o dilucidar los vacíos o inconsistencias legales para poder definir el criterio sensor más adecuado.

Se puso énfasis en la jurisprudencia administrativa y la judicial como fuentes complementarias que surgen de casos ya resueltos donde un funcionario público o un juez, según el caso, aplicaron la herramienta jurídica de la interpretación para fundar su dictamen.

En la Sección 3.2 se evidenció que la Corte Suprema de Justicia de la Nación y la Procuración del Tesoro han sentado, en diversos pronunciamientos los parámetros que deben ser tenidos en cuenta en la hermenéutica jurídica, poniendo en el mismo plano de consideración que la letra de la ley al resultado que la ley pretende, sin desatender las consecuencias de esa interpretación.

Entre los fallos y dictámenes analizados se destacan algunos emblemáticos como la acción de amparo que inició Giustiniani, Rubén Héctor contra Y.P.F. S.A por no proveer información solicitada en el marco de la Ley de Acceso a la Información Pública y el dictamen de la PTN en el caso “AEROLÍNEAS ARGENTINAS. Sindicatura General de la Nación. Auditoría General de la Nación. Control. Fiscalización estatal” (Dictamen 301:49) que rechazaba ser auditada por la AGN.

En ambos casos las empresas sostienen que no le son aplicables legislación o normativa administrativa alguna que reglamente la administración, gestión y control de las empresas o entidades en las que el Estado nacional o los Estados provinciales tengan

participación. Como se pudo advertir tanto la PTN como la Corte Suprema primordiaron el espíritu de la norma, su finalidad y la armonización de la norma con las demás del mismo cuerpo dispositivo, con las restantes del ordenamiento jurídico y con la Constitución Nacional.

La doctrina compartida y los antecedentes que se ejemplificaron en la Sección 3.2 convalidan que la interpretación no se aplica solo en el ámbito judicial y bien pueden emplearla los auditores gubernamentales a la hora de buscar una regla semántica ya aplicada a un caso similar.

En ese mismo sentido las Normas ISSAI 4100 recomiendan a los auditores del sector público exponer en su informe, cuál es su interpretación del contenido de las disposiciones pertinentes pero no especifica qué metodología aplicar para la interpretación de la ley aplicable por el auditor y en qué casos acudir a su propia interpretación.

Entendiendo que la mayoría de los auditores están especializados en materia contable y financiera se pensó en detallar dentro de los lineamientos el procedimiento que establece el Código Civil y Comercial de la Nación para la interpretación de las leyes considerando diversas condiciones como la jerarquía de las normas, su especialidad y su temporalidad, aplicables a diversos casos en las que se identifiquen contradicciones o inconsistencias entre dos o más normas y en los que el auditor deberá seleccionar la más adecuada entre ellas.

El auditor necesitará resolver las situaciones planteadas en el párrafo anterior si tiene el compromiso de auditar y si considera a la auditoría no como una finalidad en sí misma sino, como lo expresara la Declaración de Lima de 1977, como parte imprescindible de un mecanismo regulador que debe señalar las desviaciones normativas y las infracciones a los principios de legalidad, rentabilidad, utilidad y racionalidad de las operaciones financieras;

En este sentido es fundamental focalizar en la finalidad de las auditorías como parte de un proceso sistemático.que, en base a las evidencias, permite adoptar las medidas correctivas convenientes y determinar la responsabilidad del órgano auditado que impidan o, por lo menos, dificulten, la repetición de las irregularidades en el futuro. En pocas palabras la auditoría es parte del proceso correctivo y no el fin en si misma.

El auditor que así lo considere, buscará la manera de resolver las indefiniciones, blancos y/o contradicciones que presente la norma que regula la materia controlada y podrá investigar y construir su criterio recurriendo a las herramientas jurídicas existentes para extraer sus interpretaciones y corregir los criterios que obtuvo de la fuente formal guiado en los Lineamientos para la Construcción de Criterios de Auditorías de Cumplimiento, que lo ayudaran a aplicar esas herramientas.

La auditoría practicada de ese modo será un aporte para el mejoramiento de la administración pública y podrá determinar si la información o las condiciones reales están de acuerdo con los criterios más adecuados y coherentes con la materia controlada en función de los resultados esperados por la norma.

Los lineamientos que se proponen resultan asimismo una herramienta de utilidad para los organismos de gestión gubernamentales como guía para procesar información sobre los diversos elementos que inciden en la implementación de una medida determinada.

En la práctica, la carga del Formulario de Análisis de Normativa/Criterio que figura como Anexo I de los Lineamientos propuestos, permitirá saber si es necesario readecuar (o no) el marco normativo en función del resultado esperado. Ojalá esta tesis ayude a alcanzar ese propósito.

Una de las conclusiones a las que se arriba luego de la investigación realizada en esta tesis es la necesidad de realizar un seguimiento para mejorar la calidad de las regulaciones, dado que rara vez se evalúa su impacto de manera sistemática, lo cual incide no solo en los resultados esperados y el cumplimiento del objeto para el cual se crearon, sino también incide en su control y por ende en la formación del criterio del auditor.

Asimismo se pueden tomar de ejemplo los modelos del Reino Unido, México o Suecia y avanzar en un modelo de organismo de seguimiento y control ex post de las regulaciones nutriéndose además de los análisis de normativa/criterio que hicieron los auditores de los organismos de control gubernamental.

Pero para ello resulta indispensable diseñar un procedimiento de control de calidad ex ante y ex post como un proceso sistemático de evaluación de las regulaciones considerando de los efectos esperados y los resultados obtenidos.

Continuar diseñando esquemas de mejora de regulación normativa sin establecer un organismo que controle su aplicación y sin establecer sanciones, evidencia la falta de comprensión de la problemática que se aborda e ignorar la imprescindibilidad de la reglamentación de las leyes y decretos con normas de calidad para tornarlos aplicables y obtener los resultados esperados.

Sin pretender ahondar en el mecanismo de elaboración normativa más adecuado, se concluye también que es necesario un cambio de paradigma en la formulación de los proyectos de leyes y normas inferiores, materia que excede a esta tesis, pero que probablemente si variara el contexto actual gran parte de este trabajo se simplificaría.

En ese sentido, la calidad legislativa sería superior y los criterios bien definidos:

i) si quienes legislan contaran con el asesoramiento profesional adecuado y los medios tecnológicos para acceder a los datos e información sobre la materia que se pretende legislar;

ii) si las leyes contaran con la evaluación ex ante de ser presentado el proyecto, validado con organizaciones o entidades de reconocida trayectoria en la materia, con consulta a quienes impactaría la posible futura norma y quienes deberían gestionar la medida y cumplirla;

iii) si se aplicara más la política que la politiquería para debatir y acordar los textos definitivos,

iv) si una vez sancionadas se hicieran evaluaciones ex post de las normas para verificar que su contenido resulta aplicable y logra la finalidad perseguida por el legislador y/o o creador en su origen.

Sin duda queda un sendero largo por recorrer en cuanto a calidad regulatoria y a su control, lo cual indica que aún hay mucho por hacer y poner en práctica.

La temática resulta sumamente cautivante y va trasladando al investigador de un cuestionamiento a otro. La información teórica, doctrinaria, jurisprudencial y las experiencias recopiladas para la investigación llevada a cabo fue cuantiosa y excesiva para incluir en esta tesis, lo que exigió una minuciosa selección entre todos los

antecedentes que aportaban mayor valor a la investigación encausada tras el objetivo propuesto,

Por todo lo expuesto y considerando que la construcción del criterio de auditoría para el auditor representa un desafío de gran responsabilidad, esta tesis pretende ser un aporte a la materia, proveyendo al auditor de una herramienta que le valga de guía o parámetro para la construcción del criterio más adecuado según su juicio profesional y conforme las cualidades que establecen las diversas normas de auditoría para lograr una tarea eficiente en beneficio de toda la sociedad.

ANEXOS

Anexo I - Informes de auditoría de la muestra

Informes de auditoria de gestion seleccionados de la AGCBA

1. Proyecto N° 5.15.12 2014 DIRECCIÓN GENERAL DE FISCALIZACIÓN DE OBRAS Y CATASTRO
2. Proyecto N° 5.15.09 2014 DIRECCIÓN GENERAL DE OBRAS COMUNALES
3. Proyecto N° 5.15.11 2014 CUERPO DE AGENTES DE CONTROL DE TRÁNSITO Y TRANSPORTE
4. Proyecto N° 2.15.06 2014 DIRECCIÓN GENERAL EDUCACIÓN DE GESTIÓN ESTATAL EDUCACION INICIAL- JARDINES INTEGRALES NUCLEADOS Y COMUNES
5. Proyecto N° 3.12.16 2014 PREVENCIÓN Y PROTECCIÓN EN SALUD SEXUAL
6. Proyecto N° 1.15.02 2014 SHU- CONTROL DE CALIDAD
7. Proyecto N° 9.15.03 2014 HOGAR SAN MARTÍN
8. Proyecto N° 5.16.10 2015 "AGENCIA GUBERNAMENTAL DE CONTROL. DIRECCIÓN GRAL. DE FISCALIZACIÓN Y CONTROL. HABILITACIONES Y PERMISOS"
9. Proyecto N° 3.16.05 2015 UNIDADES DE DIÁLISIS
10. Proyecto N° 5.16.11 2015 "EJECUCION DE COMPETENCIAS COMUNALES MANTENIMIENTO DE ESPACIOS VERDES E INTERVENCIONES SOBRE ARBOLADO-COMUNA 2
11. Proyecto N° 5.16.03 2015 DIRECCIÓN GENERAL ELECTORAL
12. Proyecto N° 4.16.09 2015 "Ley 4.353 – Distrito de las Artes"
13. Proyecto N° 2.16.01 2015 "ASISTENCIA ALIMENTARIA Y ACCIÓN COMUNITARIA. EDUCACIÓN ESPECIAL
14. Proyecto N° 13.16.02 2015 DIRECCIÓN GENERAL CASCO HISTÓRICO
15. Proyecto N° 13.17.02 2016 INCENTIVO A LA PRODUCCIÓN CULTURAL – PROTEATRO
16. Proyecto N° 9.17.03 2016 APOYO A ORGANIZACIONES DE LA SOCIEDAD CIVIL
17. Proyecto N° 11.17.05 2016 SBASE - JUICIOS
18. Proyecto N° 5.17.15 2016 VEREDAS - COMUNA 14
19. Proyecto N° 11.17.03 2016 PROCURACIÓN GENERAL DE LA CABA HERENCIAS VACANTES

- 20. Proyecto N° 2.17.04 2016 ADULTOS 2000
- 21. Proyecto N° 2.18.07 2017 CLUB DE JÓVENES Y CHICOS

Informes de auditoría de gestión seleccionados de la AGN

- 1. RESOL. N° 187/2014 AEROLINEAS ARGENTINAS S.A.
AUDITORÍA DE GESTIÓN DE AEROLÍNEAS ARGENTINAS: I) FLOTA DE AERONAVES, II) RECURSOS HUMANOS, III) INDICADORES DE GESTIÓN".
- 2. RESOL. N° 132/2014 SECRETARÍA DE AMBIENTE Y DESARROLLO SUSTENTABLE (SAYDS) YACIMIENTO CARBONÍFERO RÍO TURBIO (YCRT) AUDITORÍA DE GESTIÓN AMBIENTAL.
- 3. RESOL. N° 70/2014 COMISIÓN NACIONAL DE COMUNICACIONES (CNC) PLAN NACIONAL DE TELECOMUNICACIONES "ARGENTINA CONECTADA".
- 4. RESOL. N° 28/2014 SECRETARÍA DE MINERÍA CONTROL DE GESTIÓN AMBIENTAL.
- 5. RESOL. N° 30/2015 ADMINISTRACIÓN DE PARQUES NACIONALES (APN) INFORME DE AUDITORÍA DE CONTROL DE GESTIÓN AMBIENTAL EN LA ADMINISTRACIÓN DE PARQUES NACIONALES.
- 6. RESOL. N° 230/2017 MINISTERIO DE AMBIENTE Y DESARROLLO SUSTENTABLE (MAYDS) "IMPLEMENTACIÓN DE LA LEY 26.331 DE PRESUPUESTOS MÍNIMOS DE PROTECCIÓN AMBIENTAL DE BOSQUES NATIVOS"
- 7. RESOL. N° 99/2017 MINISTERIO DE DESARROLLO SOCIAL (MDS)
"PROGRAMA 26 - PLAN NACIONAL DE SEGURIDAD ALIMENTARIA - ACTIVIDAD 7 - COMEDORES COMUNITARIOS"
- 8. RESOL. N° 241/ 2018 SECRETARÍA DE AGRICULTURA FAMILIAR, COORDINACIÓN Y DESARROLLO TERRITORIAL "EXAMEN DE LA GESTIÓN AMBIENTAL DE LA SECRETARÍA DE AGRICULTURA FAMILIAR"
- 9. RESOL. N° 194/2018 DIRECCIÓN NACIONAL DE VIALIDAD (DNV)"VERIFICAR LA GESTIÓN A TRAVÉS DE SU DIVISIÓN RELEVAMIENTOS, EN CUANTO A LA PLANIFICACIÓN, RELEVAMIENTO Y REGISTRO DE LAS CARACTERÍSTICAS FÍSICAS Y ESTRUCTURALES DE LOS CAMINOS DE LA RED VIAL NACIONAL"
- 10. RESOL. N° 103/2018 MINISTERIO DE RELACIONES EXTERIORES Y CULTO (MREYC) "PROGRAMA 19 - MANTENIMIENTO Y

PROMOCIÓN DE LAS RELACIONES ECONÓMICAS
INTERNACIONALES - EJERCICIO 2014"

11. RESOL. N° 63/2018 MINISTERIO DE AGROINDUSTRIA (MA) "GESTIÓN AMBIENTAL EN LA IMPLEMENTACIÓN DE LA LEY 25.080 DE PROMOCIÓN DE INVERSIONES DE BOSQUES CULTIVADOS"

Anexo II - Plantilla de análisis

INFORME (N° y Título)	NORMA EVALUADA (la que regula el objeto auditado)	INFORME DEL AUDITOR	ACLARACIONES
Objeto ¿Qué problema se pretende resolver la norma evaluada?			
¿Existe reglamentación?			
¿Tiene blancos o indefiniciones?			
Jurisdicción o punto Geográfico de aplicación			
Autoridad de aplicación			
Destinatarios de las normas			
Viabilidad de la aplicación			
¿Establece procedimiento de control?			
Sanciones- ¿Están definidas?			
Conclusiones			

Anexo III – Relevamiento de natatorios

Detalle de las irregularidades detectadas.

Relevamiento de Natatorios			AGC	Octubre del 2018
Detalle de las irregularidades detectadas				
* Irregularidades relacionadas a requerimiento constructivos generales.				
a. Servicios sanitarios intercomunicados con el recinto médico	63,8%	(88)	Nota: Todos los puntos reflejan a exigencias de la Ord. 41718. Durante las inspecciones se observaron numerosas irregularidades en la disponibilidad de servicios sanitarios (cantidad y condiciones edilicias) que no pudieron ser relevado correctamente por desconocerse la capacidad de los natatorios.	
b. Vestuario al fuente surtidora de agua para beber	46,4%	(64)		
c. Sala de espera intercomunicada con el recinto médico	45,6%	(63)		
d. Duchas - si son individuales, con puerta de acceso con altura de 0,90m y borde inferior a 15cm del piso	29,7%	(41)		
e. Aberturas graduebles con parte inferior a 2m sobre el solado en caso de iluminación natural.	24,6%	(34)		
f. Vestuario intercomunicado con el recinto médico	19,9%	(27)		
g. Área mínima del total de los vanos = superficie del recinto de la pileta dividido 3 en caso de iluminación natural.	14,6%	(20)		
h. Duchas en locales independientes a los sanitarios	12,3%	17		
* Irregularidades relacionadas a requerimiento constructivos en las piletas.				
a. Lavapies con pasamanos en ambos lados	47,8%	(66)	Nota: Todos los puntos reflejan a exigencias de la Ord. 41718, a excepción de los puntos p e i. Las presentes irregularidades implican modificaciones mayores y que requieren suspender la actividad de los natatorios.	
b. Lavapies con 0,15x1,20x2,0 metros de recorrido como mínimo	39,1%	(54)		
c. Lavapies con agua de circulación permanente, dispuesto en la entrada a la pileta	38,4%	(53)		
d. Surtidor de agua para beber.	35,5%	(49)		
e. Casacaleta de drenaje de corrida y perimetral, que impida el ingreso del agua drenada de la pileta.	29,0%	(40)		
f. Bocas de desagüe con rejillas convexas de superficie lisa, no menor de cuatro veces el área de la cañería de desagüe. Aseguradas.	28,3%	(39)		
g. Instalación de casacaletas, skimmars o borde irlandés, como método de higiene del agua	22,5%	(31)		
h. Solarium o/ solado diferente debe contar con lavapies y duchas contiguas	21,7%	(30)		
i. Profesional médico permanente para + 1000m ²	18,8%	(26)		
h. Bocas de desagüe que vacían la pileta en 8 lts.	18,1%	(25)		
i. Vereda de 1,20 mts de ancho que circunda la pileta.	15,9%	(22)		
j. Solado cerca o baranda que separe a los espectadores de la pileta	14,6%	(20)		
k. Solado sin acceso a los espectadores de la pileta	13,8%	(19)		
l. Acceso en la parte menos profunda de la pileta	13,8%	(19)		
m. Escaleritas de acero inoxidable y antideslizantes	12,3%	(17)		
n. Declive del suelo no mayor al 6%, en caso de profundidad superior al 1,2m	11,6%	(16)		
h. Borde de pileta fácilmente aprehensible con la mano	10,9%	(15)		
* Irregularidades relacionadas a requerimiento de documentación.				
a. Certificación final de obra de instalaciones sanitarias expedida por la Dirección General de Fiscalización de Obras y Catastro indicando que las instalaciones se han realizado conforme las disposiciones vigentes.	61,6%	(85)	Nota: Todos los puntos son exigidos en la Ley 2584. La misma no especifica la autoridad de aplicación para la rubrica de las libras.	
b. Certificados de equipos de tratamiento del agua para la conexión del PH, coagulación, desinfección y alquicida ordenado por la autoridad competente.	53,9%	(73)		
c. Libro con datos reglamentados. Los natatorios deben contar con un encargado responsable del cumplimiento de las disposiciones, que deben ser contenidas en el libro.	50,0%	(69)	El punto b refleja falta de hecho ante la exigencia de sistemas de dosificación automática.	
d. Registro de accidentes. Se registran: datos personales de accidentado; tipo de accidente; asistencia recibida dentro del establecimiento; eventuales traslados a otros centros asistenciales.	44,2%	(61)		
e. Libro de novedades de uso de los guardavidas.	34,1%	(47)		
f. Libros (2) del servicio médico. a cargo de médicos con matrícula habilitante y título.	14,6%	(20)		
g. Planos del natatorio.	10,9%	(15)		

BIBLIOGRAFIA

Libros

Alchourrón, C. E. y Bulygin, E. (1974), *Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales*, Bs. As., Astrea, citado en Nino, Carlos “Introducción al Análisis del Derecho”, Colección Mayor Filosofía y Derecho. Bs. As. Ed. Astrea 2003.

Atienza, M (2005), *Las Razones del Derecho. Teorías de la argumentación jurídica*, Universidad Nacional Autónoma de México, México.

Goane, R. (1998) "*El poder disciplinario de la Administración Pública (algunos aspectos controvertidos en la doctrina nacional)*", en "Derecho Administrativo", Buenos Aires, Editorial Marcial Pons, pp. 1020 -23, citado en Monzón Capdevila, M (2008) "La sustantividad del derecho administrativo sancionador en el ordenamiento jurídico argentino" en SISTEMA ARGENTINO DE INFORMACIÓN JURÍDICA Id SAIJ: DACF180049.

Gómez Puente, M. (1997) *La inactividad del legislador: una realidad susceptible de control*, McGraw-Hill, Madrid, Capítulo I, especialmente pp. 25-26, citado en Treacy, G, *El control de la Actividad Estatal 1 / Horacio Rosatti ... [et.al.]* 1a. edición para el profesor - Ciudad Autónoma de Buenos Aires : Asociación de Docentes de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad de Buenos Aires, 2016: pp. 450

Gordillo, A (2012). *Fuentes del Derecho Administrativo*, Capítulo V. https://www.gordillo.com/pdf_tomo5/tomo5.pdf accedido 15/06/2020

Ivanega M. (2003) “Mecanismos de Control Público y Argumentaciones de Responsabilidad” Editorial Ábaco – Buenos Aires, citado en Moreno, Sergio (2008) “Diseños Institucionales Comparados de los Órganos de Control Externo de las Provincias Argentinas.” Tesis de Maestría en Auditoría Gubernamental. UNSAM

Lazzo F. (1981) “Tribunales de Cuentas” – Ediciones Depalma – Buenos Aires - citado en Moreno, Sergio (2008) “Diseños Institucionales Comparados de los Órganos

de Control Externo de las Provincias Argentinas.” Tesis de Maestría en Auditoría Gubernamental. UNSAM

Levi, E. (2017) *Introducción al razonamiento jurídico*, Buenos Aires, EUDEBA.

Moreno, M.E. (Ed.) (2014), “La Auditoría Gubernamental Contemporánea. Entre la Teoría y la Realidad”, Buenos Aires, Osmar D. Buyatti.

Nino, C (1998), “*Introducción al análisis del Derecho*”, Ed. Astrea, Buenos Aires.

Pérez Bourbon, H. *Manual de Técnica Legislativa*. 2007. - 1a ed. - Buenos Aires Konrad Adenauer Stiftung,

Sagüés, N, (1995) *Acción de amparo*, Ed Astrea, Buenos Aires.

Svetaz M. et. al. (2000), *Reglas Prácticas de Técnica Legislativa*, Buenos Aires, Editorial de Belgrano.

Treacy, G, (2016) *El control de la Actividad Estatal 1 / Horacio Rosatti ... [et.al.]* 1a. edición para el profesor - Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Asociación de Docentes de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad de Buenos Aires, 2016: p. 450

Documentos, informes, ponencias y publicaciones

Agencia Gubernamental de Control (2010) - Relevamiento de Natatorios de la Ciudad de Buenos Aires- Octubre 2010.

Atienza, M (1989) “Contribución para una Teoría de la Legislación”, ponencia presentada en el tercer Congreso de la Federación de Asociaciones de Sociología del Estado Español, San Sebastián, 28 de sept – 1 de octubre de 1989.

Balbín C. (2015) *La interpretación jurídica desde la mirada del Derecho administrativo* ReDAE Revista de Derecho Administrativo Económico, N° 21 [julio-

diciembre 2015] pp. 5-32 Fuente:
<http://redae.uc.cl/index.php/REDAE/article/view/4024>

Carrillo García, Yoel, *Calidad de las leyes: Algunos puntos críticos*, Revista Ratio Juris Vol. 7 N° 14 (enero-junio 2012) pp. 21-51 © Unaula

COFEMER (2017) Informe Anual de Desempeño -
http://www.cofemer.gob.mx/docs-bin/dg/Informe_anual_2017.pdf, pp.42, accedido 05-05-2019

COMEFER (2012) *Inducción a la COFEMER*
http://www.cofemer.gob.mx/variados/adjuntos/17.04.2012/inducccion_a_la_cofemer.pdf
[Accedido 19-01-2019](#)

Comisión de Productividad, Gobierno de Australia (2011), *Identifying and Evaluating Regulation Reforms* [Identificar y evaluar las reformas de regulación], <https://www.pc.gov.au/inquiries/completed/regulation-reforms/report/regulation-reforms.pdf> (accedido el 16-01-2018)

Díaz Perilla V. (2011), “*Calidad de la ley, técnica legislativa y eficiencia administrativa*”, Bogotá, D.C. Colombia - Volúmen XIV - No. 27 - Enero - Junio 2011.

Guarinoni, R (2001) “Después, más alto y excepcional. Criterios de solución de incompatibilidades normativas” *Cuadernos de Filosofía del Derecho*, Edición digital a partir de *Doxa*, núm. 24, pp. 547-558. Fuente:
<http://www.cervantesvirtual.com/nd/ark:/59851/bmcz89n0> accedido 16/05/2020

Hynes, L. (2014) “*Auditoria de Legalidad en el Marco de la Auditoria de Gestión*”, Revista de la Auditoría General de la Provincia de Salta, Número 4/2014. Salta.

HM Government (2011b), *Impact Assessment Guidance: When to do an Impact Assessment*, Department of Business, Innovation and Skills, Londres, Reino Unido.
[http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con5_uibd.nsf/55B171EA24A76168052582EA0054649B/\\$FILE/116_pdfsam_abc-manual-for-regulatory-reform-spanish-version.pdf](http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con5_uibd.nsf/55B171EA24A76168052582EA0054649B/$FILE/116_pdfsam_abc-manual-for-regulatory-reform-spanish-version.pdf), pp 130. Accedido 4-5-2019

Sabsay, D. (2009) “*Leyes sin reglamentación, ¿otra forma de veto?*” en Jornada sobre Reglamentación de Leyes en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 18 de agosto de 2009, C.A.B.A. Legislatura de la C.A.B.A.

Svetaz M.A. (2013) “*Estrategia en la Elaboración de la Ley*”. Ponencia brindada en las II Jornadas Nacionales de Teoría General del Derecho y Estrategia Jurídica (Facultad de Derecho de la Universidad Nacional de Rosario, 2 y 3 de septiembre de 2013 Rosario / Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires, 4 de septiembre de 2013 Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

OECD (2019), *Guía de la OCDE para el cumplimiento regulatorio y las inspecciones*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/0fe43505-es>,

OECD (2018) *Análisis ex post de la regulación: Prácticas y lecciones de países de la OCDE*, Paris
[www.oecd.org/centrodemexico/publicaciones/OCDE%20\(2018\)%20Análisis%20Exp%20ost.pdf](http://www.oecd.org/centrodemexico/publicaciones/OCDE%20(2018)%20Análisis%20Exp%20ost.pdf), accedido 05-05-2019

OECD (2018) *Review of International Regulatory Co-operation of Mexico*, Office of Best Practice Regulation 2016 Sunsetting legislative Instruments. Accedido el 09-02-2019.

OCDE (2016)- “*El ABC de la Mejora Regulatoria para las Entidades Federativas y los Municipios: Guía Práctica Para Funcionarios, Empresarios y Ciudadanos*” © ANEXO 1- pp. 220

OCDE (2012), “*La Evaluación de Leyes y Regulaciones. El Caso de la Cámara de Diputados de Chile*”, El caso de la Cámara de Diputados de Chile, OECD Publishing. Chile. https://www.oecd-ilibrary.org/governance/la-evaluacion-de-leyes-y-regulaciones_9789264176362-es accedido el 4-5-2019.

OCDE (2008), *Manual introductorio para realizar un análisis de impacto regulatorio (RIA)*. Version 2008.

Zwaan, P., Van Voorst, S. y Mastenbroe K, E., (2016) “*Ex post legislative evaluation in the European Union: questioning the usage of evaluations as instruments*”

for accountability”, *International Review of Administrative Science*, vol. 82, núm. 4, año 2016, p. 675.

Normativa nacional

Constitución Nacional

Ley 27.198- Presupuesto Ejercicio 2016 - Aprobación

Ley 26.994 - Código Civil y Comercial de la Nación

Ley 26.741 Yacimientos Petrolíferos Fiscales (Expropiación YPF)

Ley 26331 Protección Ambiental de los Bosques Nativos. Decreto 91/09

Ley 25724 Programa de Nutrición y Alimentación Nacional. Decreto 1018 /03

Ley 24156 Administración Financiera y Sistemas de Control

Ley 19550 Sociedades Comerciales

Ley N° 12.961 Contaduría General de la Nación. Ley de Contabilidad

Decreto Ley N° 23.354/1956 Ley de Contabilidad y Organización del Tribunal de Cuentas de la Nación y Contaduría General de la Nación.

Decreto N° 891/2017

Decreto N° 1172/03

Decreto N° 229/2000

Auditoría General de la Nación. (2015). Resolución N° 26/2015 Normas de Control Externo Gubernamental. Buenos Aires, Argentina.

Instituto Argentino de Normalización y Certificación (2011) Normas IRAM N° 30701, Argentina. “Técnica Legislativa, Requisitos del Texto de la Ley”

Resolución N° 1/2018 de la Secretaria de Simplificación del ex Ministerio de Producción y Trabajo.

Auditoría General de la Nación (1995) Documento Técnico N° 1 sobre Auditoría Legal.

Leyes de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Ley 4120 Servicio Público de Higiene Urbana (SPHU)

Ley 3364 Habilitación y Funcionamiento de los Natatorios Públicos y Privados

Ley 299 Bolsas de material plástico. Regulación Preventiva para Niños

Ley 70 Sistemas de Gestión, Administración Financiera y Control.

Decreto N° 937/07 Régimen de Licencias para el Personal Franquero de Salud

Leyes de la Provincia de Buenos Aires

Constitución de la Provincia de Buenos Aires

Ley 10.869

Ley 2337

Normas y directrices de auditoría

INTOSAI, Declaración de Lima (1977), Perú.

INTOSAI (2010, última edición 2019) ISSAI 4000 Norma para la Auditoría de Cumplimiento. ISSAI 4100 “Directrices para las auditorías de cumplimiento realizadas separadamente de la auditoría de estados financieros”, Viena, Austria

INTOSAI (2001 última edición 2019) ISSAI 400 “Principios de la Auditoría de Cumplimiento”

INTOSAI (2001 última edición 2019) ISSAI 100, Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público

Normas de otros países

Real Decreto 286/2017, Boletín del Estado-
<https://www.boe.es/buscar/pdf/2017/BOE-A-2017-3415-consolidado.pdf> accedido el 4-5-2019

Real Decreto 931/2017, Boletín Oficial del Estado (BOE) Referencia: BOE-A-2017-13065.
<https://www.boe.es/buscar/pdf/2017/BOE-A-2017-13065-consolidado.pdf> accedido el 4-5-2019

Lineamientos de los Programas de Mejora Regulatoria 2017-2018 de las dependencias y organismos descentralizados de la Administración Pública Federal. Diario Oficial de la Federación. Secretaría de Gobernación de México.
http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5477736&fecha=28/03/2017 accedido 19-01-2019

SITIOS WEB VISITADOS

Auditoría General de la Nación <https://www.agn.gob.ar/> sector informes Accedido el 20 /06/2019.

Auditoría General de la Ciudad de Buenos Aires
http://www.agcba.gov.ar/web/hacemos/busqueda_informes Accedido el 20/06/ 2019.

Comisión Europea, https://ec.europa.eu/info/about-european-commission/what-european-commission-does/law_es es accedido 13-6-2019.

Dirección General Centro Documental de Información y Archivo Legislativo
(www.cedom.gov.ar)

Oficina Anticorrupción
[http://archivo.anticorrupcion.gob.ar/documentos/Res%20427-14_CI-Pronsato%20y%20Milano .pdf](http://archivo.anticorrupcion.gob.ar/documentos/Res%20427-14_CI-Pronsato%20y%20Milano.pdf) accedido 22/05/2020.

Organización de las Naciones Unidas para la Agricultura y la Alimentación (FAO) <http://www.fao.org/3/a0137s/a0137s00.htm#Contents> Accedido el 31/05/2020.

Procuración del Tesoro Nacional <https://www.ptn.gob.ar/blog/2019/05/14/lo-siempre-te-preguntaste-los-dictamenes-la-procuracion-del-tesoro-la-nacion/> accedido 1/7/2020.

Sistema Argentino de Información Jurídica <http://www.saij.gob.ar/ptn-agua-saneamientos-argentinos-sociedad-anonima-aysa-administracion-federal-ingresos-publicos-afip-216-n0291044-2014-10-08/12345674-4019-20no-tseu-> accedido 21/05/2020.

Tribunal de Cuentas de la Pcia. De Mendoza.
<http://www.tribunaldecuentas.mendoza.gov.ar/juicio-de-cuentas> accedido 27/06/2020