



**UNIVERSIDAD NACIONAL DE
SAN MARTIN
ESCUELA DE POLITICA Y
GOBIERNO**

Maestría en Auditoría Gubernamental

Nombre y apellido: María A. Cáceres

Título de la Tesis: “Manual de Auditoría Gubernamental para
Personas Jurídicas de Derecho Privado”

Director de Tesis: Aníbal Kohlhuber

Mendoza, Diciembre de 2016

INDICE

INTRODUCCIÓN	3
CAPÍTULO I: ANTECEDENTES NACIONALES E INTERNACIONALES. EVOLUCIÓN DE ESTOS TIPOS DE ENTES EN LA ARGENTINA.	
I.1. Breve Evolución histórica de la participación del estado en la economía tanto a nivel Nacional como Internacional	12
I.2. La Reforma de los Estados Provinciales	20
I.3. Publicitación-Organizaciones Públicas no Estatales (OPNES)	21
I.4. Corporatización	26
I.5. Algunas conclusiones sobre los nuevos modelos Institucionales para la Gestión Pública a partir de la reforma del Estado	26
CAPÍTULO II: OTROS SUJETOS DE DERECHO PRIVADO	
II.1. Sociedades. Marco regulatorio	29
II.1.a) Sociedad de Economía Mixta	30
II.1.b) Sociedad Anónima con participación estatal mayoritaria	31
II.1.c) Sociedad del Estado	31
II.1.d) Tipo de fiscalización	33
II.1.d).1. Fiscalización Privada. Sindicatura o Consejo de Vigilancia	33
II.1.d).1.a) Fiscalización Obligatoria	34
II.1.d).1.b) Fiscalización Optativa	34
II.1.d).1.2. Atribuciones y deberes del Consejo de Vigilancia	34
II.1.d).1.3. Atribuciones y deberes de la Sindicatura	34
II.1.d).2. Fiscalización estatal. Organismo de Contralor	36
II.1.d).2.a) Fiscalización Permanente	36
II.1.d).2.b) Fiscalización Limitada	36
II.2. Otra forma de participación estatal. Participación en empresas privadas.	37
II.2.1. Fondo de Garantía de Sustentabilidad. Marco Regulatorio	37
II.2.1.a) Derecho de preferencia. Clase de Acciones-LGS n° 19550	41
II.2.1.b) Tenencia de acciones de empresas privadas	42
II.2.2. Sujetos de carácter privado constituidos en la Provincia de Mendoza	46
II.3. Consorcios Públicos. Marco Regulatorio	51
II.4. Aspectos relevantes de los nuevos modelos de organización empresarial estatal	55
CAPÍTULO III: MANUAL DE AUDITORÍA	60
CONCLUSIÓN	151

Introducción

La presente tesis tiene como objetivo elaborar un Manual de Auditoría para el control de las personas jurídicas de naturaleza privada que administren fondos públicos, a fin de tener en un solo cuerpo, procedimientos y tareas a desarrollar por el equipo de Auditoría que permita agregarle valor a su desempeño.

La importancia de contar con un texto ordenado de normas y procedimientos a ser aplicado en el control de los fondos públicos, obedece a que se ha incrementado como política de Estado, en los últimos treinta años, la transferencia de fondos públicos a sujetos de derecho privado.

En nuestro país existe una intervención directa del Gobierno, a través del otorgamiento de fondos para la constitución y continuidad de sociedades y organismos no gubernamentales, los cuales cumplen una función estatal delegada.

La intervención por parte del Estado, se refleja también por su participación en la toma de decisión activa en estos entes, al contar con funcionarios dentro de los Directorios en las Sociedades Anónimas con Participación Estatal, o en las Comisiones Directivas de las Fundaciones y Consorcios creados para el cumplimiento de ciertos fines.

Un fenómeno similar se produce en las provincias, y así es que en la Provincia de Mendoza dicha transferencia de recursos se materializa en la creación de sociedades como Mendoza Fiduciaria S.A, Cuyo Aval SGR, Aguas y Saneamiento Mendoza SA (AySAM) y Energía Mendoza SA (EMESA).

También se materializa la transferencia de fondos públicos al sector privado en la creación de Consorcios, como el Consorcio de Gestión Local (CGL), Asociaciones y Fundaciones, como el Instituto de Desarrollo Rural (IDR), la Fundación Pro-Mendoza, el Instituto Universitario de Seguridad Pública, la Fundación para el Desarrollo Económico, Promoción Empresarial de Malargüe (FU.D.E.P.E.M.) y Acequia TV fideicomiso de administración del servicio audiovisual.

Por la Ley N° 8.838 se aprueba el presupuesto para el ejercicio 2016, la cual incluye el presupuesto para alguna de las empresas e instituciones mencionadas anteriormente. Así es que por ejemplo para Agua y Saneamiento Mendoza Sociedad Anónima con Participación Estatal Mayoritaria (AYSAM) se prevé un presupuesto de gastos, recurso y financiamiento por la suma total de \$ 611.606.000, para la empresa Mendoza Fiduciaria SA se prevé un presupuesto para el ejercicio 2016 de \$ 14.004.942,14, mientras que para la firma Acequia TV se prevé un presupuesto para el presente ejercicio de \$ 16.780.164,00.-

Para el caso de la empresa Mendoza Fiduciaria SA además, por leyes nacionales y/o provinciales se destinan fondos para distintos fideicomisos que son administrados por ésta, en carácter de Fiduciaria.

Asimismo, de acuerdo a los registro del sistema de información de la Contaduría General de la Provincia (SIDICO), se transfirieron durante el ejercicio 2015 y en el transcurso del periodo considerado desde en 01/01/2016 al 30/07/16, en carácter de transferencia de recursos públicos, por ejemplo para Pro Mendoza la suma total de \$ 19.215.187; al IDR alrededor de \$ 46.800.000; al IUSP la suma de \$ 48.400.000, siendo la institución que más dinero percibió en dicho período la COPROSAMEN por \$ 383.292.181.

Como consecuencia de esa transferencia de fondos públicos al sector privado a fin de que estos últimos atiendan funciones que le son propia al estado, nace la obligación de *rendir cuenta* de la percepción e inversión de esos fondos.

La importancia de rendir cuenta, obedece a la necesidad de conocer por parte, de las autoridades, funcionarios y el público en general (ciudadanos), no sólo si los recursos públicos se administran correctamente, sino también si se están cumpliendo los fines para los que fueron autorizados; ya sea a través de sus Cartas Orgánicas, Leyes, Decretos y/o Reglamentos; y si tales fines, se logran con efectividad, eficiencia y economía; conceptos que serán ampliados en el desarrollo de la presente tesis.

La obligación de rendir cuenta, se hace extensible a los sujetos de derecho privado que administren fondos públicos, cualquiera sea la forma jurídica que adopten, sean estos:

fundaciones, consorcios, asociaciones en general, sociedades, cuyo capital esté integrado parcialmente con aporte estatal, sin que ello lo convierta en empresas del estado, en cuyo caso su órbita es indiscutiblemente de carácter estatal.

Estos sujetos de derecho privado que administran fondos públicos, tienen la responsabilidad de utilizar los recursos en forma apropiada y de acuerdo a ley, a fin de lograr los objetivos y metas para los cuales fueron autorizados.

Por lo tanto, dichos sujetos están obligados a establecer, mantener y evaluar periódicamente un sistema de control interno (formal o informal) que le permita asegurar el cumplimiento de los objetivos y metas previstos, hacer un uso eficiente de los recursos además de cumplir las leyes y reglamentos que le son aplicables; asimismo preparar, conservar y revelar información financiera confiable. Además de contar con herramientas que le permita medir sus resultados y evaluar su gestión en términos de eficiencia, eficacia y economía.

Dentro de este marco, adquiere de vital importancia la competencia que les cabe a los organismos de control, tanto a nivel nacional como provincial, a efecto de velar por el uso eficiente de los recursos públicos, competencia que se encuentra establecida en las Constituciones (Nacional y Provinciales), y otras normas, entre ellas la Ley Administración Financiero y de los sistemas de Control de la Administración Pública Nacional – Ley 24.156:

En el orden nacional, en virtud de la citada Ley, la Sindicatura General de la Nación realiza, de oficio, una actividad de control interno, porque la ejerce dentro del órgano ejecutivo (PEN), sobre el denominado «Sector Público Nacional». Mientras que, la Auditoría General de la Nación efectúa un control de tipo externo, como órgano de control de la Administración Pública, centralizada y descentralizada, y de asistencia técnica del Congreso para el ejercicio del control del Sector Público Nacional.

Con respecto a los sujetos de derecho privado, el art. 8 de la misma Ley establece que le será aplicable esta ley en lo relativo a la rendición de cuentas para las organizaciones privadas a las que se le haya otorgado subsidios o aportes. Mientras que el art. 114 de la

mencionada normativa establece que en los casos en que el Estado tenga participación accionaria mayoritaria en sociedades anónimas, la Sindicatura General de la Nación propondrá a los organismos que ejerzan los derechos societarios del Estado nacional, la designación de los funcionarios que en carácter de síndicos integrarán las comisiones fiscalizadoras, de acuerdo con lo que dispongan sus propios estatutos.

Asimismo los propondrá el Poder Ejecutivo Nacional en los casos en que deban asignarse síndicos por el capital estatal en empresas y sociedades en que el Estado Nacional, por sí o mediante sus organismos descentralizados, empresas y sociedades del Estado tenga participación igualitaria o minoritaria. Dichos funcionarios tendrán las atribuciones y deberes previstos por la ley 19.550, siempre que no se oponga a la presente Ley.

En el orden provincial, nuestra Constitución establece en su art. 182 que todos los empleados y personas que administren caudales públicos de la provincia u otras corporaciones, están obligados a remitir anualmente las cuentas documentadas de los dineros que hubieren invertido o percibido, para su aprobación o desaprobación.

Asimismo, Ley 1003 y modificatorias, la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas de la Provincia de Mendoza, prevé expresamente en su artículo 20 que la obligación de rendir cuentas comprende, sin excepción alguna, a todos los Poderes Públicos, Municipalidades, Reparticiones Autónomas y Autárquicas, funcionarios y empleados, que administren caudales de la Provincia, como asimismo a las personas físicas y jurídicas de naturaleza privada (cualquiera fuera su denominación Asociaciones, Fundaciones, Cooperadoras, etc.) que, transitoria o permanentemente reciban subsidios o subvenciones del Estado.

Respecto a estos últimos, el Tribunal de Cuentas en consideración a las finalidades de interés general perseguidas con la entrega de subsidios o subvenciones o la significatividad de los mismos tiene la facultad de disponer que las rendiciones correspondientes se le presenten de modo directo. Quienes administren los fondos transferidos serán solidariamente responsables y deberán ajustar la contabilidad, los procedimientos de contratación y la rendición de cuentas a las exigencias reglamentarias que el Tribunal determine”.

Lo expresado en los párrafos anteriores implica, que no todas las personas jurídicas de derecho privado caen en la órbita del Tribunal y los que rinden porque así lo dispuso éste órgano de control externo, sólo ejerce un control de legalidad y financiero y contable, no de gestión.

Es importante destacar que en el momento de definir el tema del proyecto de tesis, en la provincia, se encontraba en vigencia la Ley 3799 de Contabilidad, a través de la cual el control interno y de registración contable se materializó en la Contaduría General de la Provincia, y el control externo realizado por el Tribunal de Cuentas de la Provincia con facultades para efectuar el control de legalidad, financiero y de Responsabilidad con facultades sancionatorias.

Actualmente en el momento en que empiezo a trabajar ya en el desarrollo de la Tesis, se encuentra aprobada con fuerza de Ley el proyecto presentado por el Poder Ejecutivo Provincial, a través del cual se crea la *Auditoría Interna de la Provincia*, órgano facultado para efectuar el control interno que ante estaba reservado a la Contaduría General de la Provincia.

Queda comprendido en el ámbito de aplicación de la Ley 8706 (Ley de Administración Financiera de la Provincia de Mendoza) la administración y control del sector público provincial, el cual es definido en el art. 4º de la misma norma por la Administración Provincial comprendida por los tres poderes del Estado (PE, PL, PJ) y los órganos extra-poder (Fiscalía de Estado y Tribunal de Cuentas).

También queda comprendido dentro del sector público provincial las Empresas, Sociedades y Otros Entes Públicos: Empresas públicas, Sociedades Anónimas con Participación Estatal Mayoritaria, Sociedades Anónimas del Estado, Sociedades de economía mixta, Sociedades del Estado, Entes Interestatales e Inter-jurisdiccionales, Empresas y Entes residuales, Otros Entes Estatales. Además, el Departamento. General de Irrigación.

Además, la Ley de Administración Financiera de la provincia, prevé en su artículo 107 que toda repartición, organismo o persona que por ley, decreto o resolución del Poder

Ejecutivo fuere encargada de percibir o administrar caudales públicos está obligada a rendir cuenta justificada de su inversión, de acuerdo con las prescripciones de esta Ley.

Asimismo, por el artículo 109 de la misma ley se establece que las personas físicas o jurídicas que transitoria o permanentemente reciban fondos del Estado, deberán rendir cuenta detallada de los mismos ante la Contaduría General de la Provincia en la forma que reglamente el Poder Ejecutivo.

Al respecto es importante destacar que en el Decreto N° 1000 de fecha 24/06/15 publicado en el B.O de la provincia el 25/06/15 reglamentario de la ley de administración financiera n° 8706, se omite la forma y periodicidad de la rendición de estos sujetos, reglamentando sólo la rendición de los organismos centralizados dependientes de la Administración Central, estableciendo rendiciones mensuales y la rendición anual de la cuenta general del ejercicio.

Del punto de vista del Control, la Ley 8706 (LAF) designa a la Auditoría Interna de la Provincia para el control interno a través de su artículo 179, y al Tribunal de Cuentas de la Provincia como órgano de control externo conforme el artículo 190 de acuerdo con las atribuciones que le fija el artículo 181 de la Constitución Provincial y las que se determinan en la Ley N° 1003 y sus modificatorias, complementarias o la que la sustituya en el futuro.

El artículo 181 de la Ley de Administración Financiera, establece que a la Auditoría Interna, le compete el control interno de la gestión y ejerce la auditoría correspondiente de las jurisdicciones o unidades organizativas que componen el Poder Ejecutivo (organismos centralizados, descentralizados, autárquicos, entes reguladores y fondos fiduciarios).

El modelo de control que aplique y coordine la Auditoría Interna deberá ser integral e integrado e implicará concebir a la jurisdicción y/o unidad organizativa como una totalidad que cumple funciones, logra resultados, realiza procesos y funda sus decisiones en criterios de economía, eficiencia y eficacia.

La Auditoría Interna abarca los aspectos presupuestarios, económicos, financieros, patrimoniales, normativo y de gestión, la evaluación de programas, proyectos y operaciones.

Como se expuso en párrafos anteriores, existen innumerables sujetos de derecho privado que disponen de recursos públicos, por lo que sería importante definir qué se entiende por recursos públicos.

Estos recursos constituyen todos los bienes, fondos, títulos, acciones, participaciones, activos, rentas, utilidades, excedentes, subvenciones y todos los derechos que pertenecen al Estado y a sus instituciones, sea cual fuera la fuente de la que procedan, inclusive los provenientes de préstamos, donaciones y entregas, que a cualquier otro título, realicen a favor del Estado o de las instituciones, personas naturales o jurídicas u organismos nacionales o internacionales.

De allí la importancia, que los organismo que en virtud de las Leyes respectivas, se les asigna facultades de fiscalización a fin de asegurar el correcto uso de los fondos públicos y su inversión, cuenten con herramientas que le permita a sus auditores realizar las auditorías de manera efectiva, eficiente y oportuna.

Lo expresado se encuentra resumido en las Normas Internacionales para las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAIs) emitidas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), entre la que podemos mencionar la ISSAI 100, norma que define los Principios Fundamentales de la Auditoría del Sector Público.

De la lectura de los apartados 13 a 16 de la norma citada se desprende que, una EFS ejercerá su función de auditoría del sector público dentro de un arreglo constitucional específico y en virtud de su cargo y mandato, lo cual garantiza suficiente independencia y poder de discreción para llevar a cabo sus deberes. Este mandato puede definir sus responsabilidades generales en el campo de la auditoría del sector público, y proporcionar prescripciones adicionales relativas a las auditorías y otros trabajos a realizar.

Además, las EFS pueden tener mandato para llevar a cabo diferentes tipos de compromisos en cualquier asunto que sea de relevancia para las responsabilidades de la administración y de los encargados de la gestión y uso apropiado de los fondos y bienes públicos. El alcance o forma de estos compromisos y la elaboración de los informes correspondientes variarán de acuerdo con el mandato establecido para la EFS en cuestión.

En algunos países, la EFS es un tribunal compuesto por jueces, con autoridad sobre los encargados de la contabilidad del Estado y otros funcionarios públicos quienes deben rendirle cuentas. En este caso existe una importante relación entre esta autoridad jurisdiccional y las características de la auditoría del sector público. La función jurisdiccional exige que la EFS garantice que los encargados de manejar los fondos públicos estén obligados a rendir cuentas y que, en este sentido, estén sujetos a su jurisdicción.

Por último, una EFS puede tomar decisiones estratégicas para responder a los requerimientos de su mandato y a otros requisitos legislativos. Tales decisiones pueden incluir las normas de auditoría que se deben aplicar, los compromisos que se van a llevar a cabo y su orden de prioridad.

Ante la necesidad de agudizar los controles por parte del Tribunal de Cuentas de la Provincia para asegurar el uso eficiente de los fondos públicos y su inversión, surge el objeto de esta tesis, el cual radica en elaborar un manual de auditoría gubernamental que permita controlar los recursos públicos que administran los sujetos de derecho privado, a través de auditorías de gestión, de cumplimiento, financieras o revisiones especiales, tomando como referencia los principios fundamentales definidos en la ISSAI mencionada y la siguientes: ISSAI 200-Principios fundamentales de la Auditoría Financiera; ISSAI 300-Principios fundamentales de la Auditoría de Desempeño; ISSAI 400-Principios fundamentales de la Auditoría de Cumplimiento, y demás normas internacionales desarrollados en el presente trabajo.

Para el desarrollo de la presente tesis se ha indagado sobre trabajos similares a nivel nacional e internacional como por ejemplo Costa Rica, Ecuador, República Dominicana, en la cual todas tienen la particularidad de contar con manuales de auditoría de gestión gubernamental destinados no solo a las administraciones estatales sino también al control de los sujetos de derecho privado que administran fondos públicos. Países que inclusive han actualizado sus manuales dentro del marco del programa de modernización del estado financiado con fondos provenientes del Banco Interamericano de Desarrollo (BID) y el Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento (BIRF).

La metodología utilizada fundamentalmente se ha basado en relevar la existencia de Manuales de Auditoría para el control de sujetos de naturaleza privada que administran fondos públicos, analizar comparativamente los antecedentes Nacionales, Internacionales, Normas Técnicas, Manuales y antecedentes Doctrinarios y su aplicación al control de las actividades de los sujetos bajo estudio, por último relevar los procedimientos actualmente utilizados para el control de dichos entes, considerando a los actuales auditores de los mismos, como informantes claves.

El presente trabajo consta de tres capítulos. En el capítulo I se realiza una breve reseña histórica de cómo fue evolucionando la intervención del estado en la actividad económica del país, siguiendo la corriente internacional a través del tiempo; llegando a la actualidad, en la que por distintas causas, se mantiene algunas de las funciones del estado en empresas u organizaciones que se rigen por normas del derecho privado a fin de hacerlos más ágiles y eficientes en el desarrollo de sus actividades.

En el capítulo II, Se detallan cada uno de los casos presentados en la provincia de Mendoza y el grado de participación estatal en las sociedades u otras organizaciones y las funciones asignadas conformes a las respectivas leyes de creación y su marco regulatorio.

En el capítulo III, se desarrolla el Manual de Auditoría a través del cual se indica metodología y procedimientos a seguir de acuerdo al tipo de auditoría a realizar y se divide en tres partes. Parte I: Conceptos Generales y Principios de la Auditoría del Sector Público . Parte II: Auditoría de gestión, rendimiento o desempeño. Parte III: Auditoría financiera y cumplimiento normativo.

Finalmente, se expondrán conclusiones de carácter general sobre la presente tesis y las modificaciones necesarias en la normativa que define el campo de actuación de los organismos de control, a fin de asegurar el control en la percepción e inversión de los fondos públicos administrados por los sujetos de derecho privado atendiendo a los principios de economía, eficiencia y efectividad en la obtención o alcance de las metas fijadas.

Capítulo I

Antecedentes Nacionales e Internacionales. Evolución de estos tipos de entes en la Argentina.

I.1.-Breve Evolución histórica de la participación del estado en la economía tanto a nivel Nacional como Internacional

Como dije en la primera parte de este trabajo identificada como Introducción, estos tipos de entes responden a la evolución que ha tenido la historia tanto a nivel nacional como internacional, según la menor o mayor intervención del Estado en la economía, a fin de regularla en pos del interés general según la ideología política y económica imperante.

Atendiendo a la economía mundial y siguiendo un modelo agroexportador (1880-1930), en la Argentina el proceso de desarrollo económico se fundamentó principalmente en la explotación privada de recursos naturales (granos y carnes) orientada, casi en su totalidad, hacia los mercados externos. Se logró a partir de él una significativa inserción internacional, complementando las exportaciones primarias con importaciones de capitales y manufacturas. Este esquema trajo como consecuencia un permanente déficit en la balanza comercial que se compensaba en parte con el ingreso de capitales.

Simultáneamente durante ese período se manifestaban condiciones favorables para que el país comenzara un incipiente despegue industrial, entre ellas la corriente inmigratoria con experiencia y calificación previa en la industria, el desarrollo de la educación y la enseñanza técnica, el crecimiento del mercado interno y las demandas derivadas de las producciones primarias (talleres de mantenimiento ferroviario, maquinaria agrícola, cemento, etc.), lo cual dio lugar al *modelo industrial con sustitución de importaciones*, el cual empezó a perfilarse en la década del '30 y se consolidó en la década del '40.

Desde la declaración de la Independencia (1816) hasta la crisis económica de 1930, la intervención del Estado era esporádica, se caracterizaba por una concepción política y

económica que atribuía a los particulares el derecho y la conveniencia de desarrollar actividades productivas, pese a lo cual aún se crearon algunas empresas (primer Banco con mayoría estatal)

Así entre los años 1930 y 1960 el Estado fue un factor de desarrollo económico y social, en ese período y sobre todo después de la segunda guerra mundial, este se caracterizó por ser un periodo de gran prosperidad y bonanza económica y sobretodo de incremento del nivel de vida sin precedentes en la historia de la humanidad.

En Argentina a partir de la gran crisis de 1930 y hasta la Revolución de 1943, debido a las grandes perturbaciones producidas en el sistema económico por la misma crisis, se inicia una intervención reguladora del Estado en la economía (Junta Reguladora de Granos, Comisión Reguladora de la Yerba Mate y de las empresas azucareras). A partir de la Revolución de 1943, y siguiendo la tendencia iniciada desde 1916, se produjo una intervención generalizada del Estado en la economía, asumiendo el rol de empresario.

Se puede decir que los factores que llevaron al Estado a la creación de empresas públicas, hasta 1943 fueron por razones de seguridad nacional o integración nacional (Banco de la Nación Argentina, Banco de la Provincia de Buenos Aires, Ferrocarriles Argentinos y el Telégrafo), pero también por razones estratégicas (YPF, AFNE, Tandanor Fabricaciones Militares) a partir de esa fecha se crearon para el desarrollo de sectores básicos de la economía como los servicios públicos (por razones de independencia económica se estatizaron empresas que estaban en manos extranjeras como electricidad, teléfono, gas, ferrocarriles, puertos y reaseguros) y la industria pesada (empresas siderúrgicas y petroquímicas que aseguraban insumos a las industrias).

La gran depresión del año '30 hizo entrar en crisis al Estado liberal, dando lugar al Estado social-burocrático: social porque asumía el papel de garantizar los derechos sociales y el pleno empleo; burocrático porque lo hacía a través de la contratación directa de los burócratas, por lo que se reconsideró el papel complementario del Estado en el plano económico y social. Fue así que surgió el Estado de bienestar en los países desarrollados y el Estado desarrollista y proteccionista en los países en desarrollo. Con el surgimiento de las grandes empresas y del gran Estado, el capitalismo dejó de ser la alianza de la burguesía

y la aristocracia (s.XIX) para transformarse en la alianza entre los dueños del capital con una clase media burocrática en expansión, que detentaba el monopolio del conocimiento técnico y organizacional.

Pero a partir de 1970 y principalmente en los '80, la economía mundial entró en una nueva crisis, el Estado se convirtió en la principal causa de:

- Reducción de la tasa de crecimiento económico,
- Del aumento del nivel de desempleo y,
- Del aumentos del nivel de inflación

La receta para sacar al mundo de esta crisis fue la neoconservadora y las reformas económicas orientadas al mercado (neoliberales) suponían la existencia de un Estado reducido a su mínima expresión, no obstante, estaba orientado en reconstruir el mismo, no sólo para cumplir con su tarea clásica de *garantizar la propiedad y el cumplimiento de los contratos*, sino también su papel de *garante de los derechos sociales y de promotor de competitividad de cada país*.

En la Argentina la crisis del Estado durante la década del 80 se debió al desequilibrio fiscal y monetario, materializada en la crisis por las deudas externa e interna, del sistema previsional, de las empresas públicas, del sistema educativo y del sistema de salud. La profundidad del desequilibrio era tal, que el Estado era incapaz de regular el signo monetario.

La reforma del Estado a partir de los años'90, comprendía la solución de cuatro problemas independientes (Bresser-Pereira, 1998)

a) Un problema económico-político: delimitación del tamaño del Estado, respecto a este problema se encuentra comprendida la idea de "privatización, publicitación-entendido como la transferencia hacia el sector público no estatal de los servicios sociales y científicos, que hasta ese momento prestaba el Estado- y tercerización.

b) Otro problema de tipo económico-político: la redefinición del papel de regulador del Estado, respecto a este subyace la idea del mayor o menor grado de intervención del Estado en el funcionamiento del mercado, transformando a este en un

promotor de la capacidad de competencia del país a nivel internacional, en lugar de su rol anterior de protector de la economía nacional contra dicha competencia.

c) Otro problema de tipo económico-administrativo: la recuperación de la gobernanza o capacidad de hacer efectiva las decisiones del gobierno (implementación de políticas) a través del ajuste fiscal que devuelva autonomía financiera al Estado, de la reforma administrativa orientada a una administración pública gerencial en lugar de burocrática y la separación dentro del Estado en lo que hace a las actividades exclusivas del Estado, entre la formulación de políticas públicas y su ejecución

d) Por último, un problema político: el aumento de la gobernabilidad o capacidad del gobierno para *intermediar intereses, garantizar la legitimidad y gobernar*. Supone la legitimidad del gobierno ante la sociedad y la adecuación de las instituciones políticas para la intermediación de intereses.

Bresser-Pereira (1998) caracteriza el proceso de reforma del Estado y su fundamentación empírica y teórica, partiendo de la premisa que el Estado es fundamental para promover el desarrollo, así como para una mayor justicia social no solo para garantizar el derecho de propiedad y el cumplimiento de los contratos. Asimismo desarrolla algunos modelos, como por ejemplo distingue entre las actividades exclusivas del Estado y los servicios sociales y científicos como así también la definición de una propiedad pública no estatal entre la propiedad estatal y la privada y la conceptualización de las nuevas instituciones que definirá al nuevo Estado que está surgiendo.

Dicho desarrollo es considerado muy valioso a la hora de desarrollar mi tesis, en lo que respectan a la delimitación del tamaño del Estado. Esto es delimitar con claridad las funciones del Estado atendiendo a tres áreas de su competencia:

- a) Las actividades exclusivas del Estado
- b) Los servicios sociales y científicos del Estado
- c) La producción de bienes y servicios para el mercado,

Dentro de cada área habría que identificar las actividades principales (*core activities*), y las auxiliares o de apoyo.

La reforma fundamentalmente significa dejar para el sector privado y para el sector público no estatal las actividades que no le son específicas al Estado, dejando las actividades exclusivas del Estado dentro de su órbita, un resumen de lo indicado estaría dado por la siguiente clasificación (Bresser-Pereira, 1998)

a) Sector Actividades exclusivas del Estado

Forma de propiedad	Modelo Gerencial	Criterios de Éxito	Objetivos de Reforma
Propiedad estatal	Administración Gerencial	Eficiencia Eficacia Economía	Administración Gerencial orientada hacia resultados

b) Sector servicios no exclusivos del Estado

Forma de propiedad	Modelo Gerencial	Criterios de Éxito	Objetivos de Reforma
Propiedad pública no estatal (ONG's, fundaciones, Asoc. Sin fines de lucro)	Administración Gerencial	Agilidad Eficiencia Calidad en la atención de demandas sociales	Superar la rigidez burocrática Autonomía y responsabilidad

c) Sector de bienes y servicios para el mercado

Forma de propiedad	Modelo Gerencial	Criterios de Éxito	Objetivos de Reforma
Propiedad privada	Administración Gerencial	lucro	lógica de la rentabilidad privada

Con respecto a la producción de bienes y servicios, al estar el estado en crisis fiscal, sin condiciones de invertir y necesitando de los recursos de la privatización para reducir sus deudas, que habían aumentado considerablemente, quedó en claro que la actividad empresarial no es una actividad propia del Estado ya que puede ser mejor controlada por el mercado que por la administración, siendo ésta ineficiente comparado con la del mercado, además de presentar problemas de someter las operaciones de las empresas a criterios políticos muchas veces inaceptables y a confundir la función de la empresa que es la de ser

competitiva y obtener ganancias, con la del Estado que en el área económica puede ser la de distribuir el ingreso.

Existen mercados monopólicos naturales en donde caben dudas sobre la conveniencia de su privatización, para lo cual es necesario establecer agencias reguladoras autónomas que sean capaces de imponer precios que prevalecerían si hubiera mercado. Entre las actividades exclusivas del Estado y la producción de bienes y servicios para el mercado, existen dentro del Estado una serie de actividades en el área social y científica que no le son exclusivas, por ejemplo: escuelas, universidades, centros de investigación científica y tecnológica, hospitales, centros de atención ambulatoria, entidades de asistencia a carenciados, principalmente menores y ancianos, los museos, las orquestas sinfónicas, talleres de arte, emisoras de radio y televisión educativa o cultural, estas son actividades competitivas que pueden ser controladas por el Estado a través de la administración pública gerencial, como también por el control social y de constitución de los cuasi mercados, por lo que no se justifica que estas actividades permanezcan dentro del Estado y sean monopolio estatal y por lo general son fuertemente subsidiadas por el Estado, además de contar con donaciones voluntarias de la sociedad. Por esa razón es que la reforma del Estado en esta área no implica privatización sino publicitación, que como ya dije oportunamente, es la transferencia hacia el sector público no estatal.

En Argentina siguiendo la corriente internacional, la década del 90 marcó el inicio de una profunda reforma y ajuste del aparato estatal y de las políticas públicas, fundamentalmente las de regulación económica. La primera reforma del Estado priorizó el ajuste de las cuentas públicas y la desregulación del sistema económico. Las Leyes de Emergencia Económica y de Reforma del Estado fueron la base de las políticas de privatización de las empresas públicas y venta o concesión de activos del Estado, desregulación de distintos mercados (implicó la eliminación de numerosos organismos estatales: Junta Nacional de Granos, de Carnes, etc.), descentralización de servicios y bienes del Estado Nacional hacia los estados provinciales (sistema educativo, puertos, empresas e inmuebles). En 1991 se implementó un nuevo régimen regulatorio del sistema monetario a través del Plan de Convertibilidad, además se llevó a cabo una profunda reforma del sistema tributario y del gasto público a fin de lograr el equilibrio fiscal. Las

provincias debieron ajustar las cuentas fiscales e iniciar un proceso de privatización de sus bancos, empresas y servicios públicos y de transferencia de las cajas previsionales al Estado Nacional (ANSeS). Además comenzaron a desarrollarse políticas de modernización organizacional de la Administración Pública Nacional. La Ley de Administración Financiera estableció una nueva programación presupuestaria y nuevos sistemas de control. Se estableció, asimismo, un sistema de carrera del personal público (SINAPA). La crisis del régimen previsional dio lugar a una profunda reforma del sistema basada en el surgimiento de las AFJP y la transferencia de las cajas provinciales al Estado Nacional.

En líneas generales la reforma en Argentina se basó en tres ejes:

- Privatización de empresas públicas productoras de bienes y prestadoras de servicios:

Se pueden identificar distintas etapas en las relaciones establecidas entre privatizaciones, política de estabilidad y política de reformas estructurales.

En una primera etapa (1989-90) las privatizaciones sirvieron para cancelar masivamente deuda pública externa y acercarse así a una negociación con los bancos acreedores que luego se plasmaría en la firma del Plan Brady.

En una segunda etapa (1991) la enajenación de activos públicos, constituyó el financiamiento puente para un programa de estabilización que había prometido formalmente no cobrar el impuesto inflacionario, pero que todavía no había equilibrado las cuentas fiscales y requería de ingresos extraordinarios.

En la tercera etapa, al tomar fuerza la estabilidad y declinar las urgencias financieras del sector, las autoridades ganaron autonomía en el diseño de la política de privatizaciones y pudieron atender algunos objetivos diferentes a los puramente macroeconómicos (Gerchunoff y Cánovas, 1994).

El proceso privatizador abarcó una gama importante de sectores: canales de televisión, empresas petroquímicas, ramales ferroviarios, sector de telecomunicaciones, aviación, petróleo, rutas nacionales, siderurgia, electricidad, aguas y servicios cloacales,

gas, subterráneos, Caja Nacional de Ahorro y Seguro. Además de la privatización del Banco Hipotecario Nacional y centrales hidroeléctricas.

Se privatizaron las empresas dependientes del Ministerio de Economía, Obras y Servicios Públicos y algunas del Ministerio de Defensa. Entre ellas se destacan: SEGBA (electricidad), Agua y Energía Eléctrica, Aerolíneas Argentinas, ENTEL (teléfonos), HIDRONOR, Gas del Estado, Obras Sanitarias de la Nación, Yacimientos Petrolíferos Fiscales (en forma parcial), Yacimientos Carboníferos Fiscales, Ferrocarriles Argentinos, FEMESA, concesión de rutas nacionales, Junta Nacional de Granos, Mercado de Hacienda, Caja Nacional de Ahorro Postal, Atanor, Petroquímica General Mosconi y Área Material Córdoba. Además se concesionó Empresa Líneas Marítimas del Estado (ELMA), el Correo Argentino, Petroquímica Bahía Blanca, las plantas de generación de energía hidroeléctrica (Yaciretá, Salto Grande) y nuclear y las empresas administradas por el Ministerio de Defensa. También estaba prevista la venta de acciones remanentes de las empresas ya privatizadas.

- Modificaciones en el rol que la sociedad asigna al Estado

A comienzos de los '90, se aprobaron las Leyes de Reforma del Estado y de Emergencia Económica (nros. 23.696 y 23.697 respectivamente). A partir de estas Leyes se inauguró el “nuevo orden administrativo” que básicamente redefine las relaciones de interacción entre el sector privado y el sector público e impone restricciones a las funciones del Estado de Bienestar. El objetivo central de la Ley de Reforma del Estado fue la reestructuración global del aparato estatal, priorizando las funciones esenciales (justicia, seguridad interna y externa, relaciones exteriores) y atendiendo en concurrencia con el sector privado la seguridad social, la educación y la salud (INAP, 1996).

Por su parte la Ley de Emergencia Económica pauta fundamentalmente la suspensión de los subsidios, subvenciones y regímenes de promoción industrial, que representaban buena parte del déficit fiscal. La Ley introduce el congelamiento de las estructuras de personal existentes y la racionalización de los recursos humanos a través de la reubicación; promueve la participación de empleados, obreros y usuarios en el

seguimiento, desempeño, gestión, propiedad, etc. de los establecimientos y entidades pública

- La desregulación de ciertos mercados y de la economía en general

Muchas políticas adoptadas se inscriben dentro del marco de la desregulación de los mercados. Tal el caso de la eliminación del régimen de control de precios, la supresión de regulaciones específicas para las inversiones extranjeras, la liberalización del mercado de cambios y de los flujos internacionales de divisas, la desregulación del mercado del petróleo, etc. Estas políticas se tornan más orgánicas y funcionales al sancionarse el Decreto de Desregulación nro. 2.284/91. Así por ejemplo en el ámbito del mercado interno se eliminaron diversas restricciones a la oferta de bienes y servicios, intervenciones sobre la formación de precios, limitaciones al ingreso a los mercados, se modificó la Ley de Defensa de la Competencia y se suspendió la Ley de Abastecimiento. En lo referido al comercio exterior, se removieron las restricciones cuantitativas y cualitativas así como la intervención del Estado en materia de exportaciones, se suprimieron ciertas restricciones y requisitos a las importaciones de bienes y servicios, se derogó la Ley de reservas de cargas, se agilizaron los trámites aduaneros (Azpiazu y Nochteff, 1994).

I.2. La Reforma de los Estados Provinciales

La Ley de Convertibilidad impuso también a los estados provinciales y municipales la necesidad del control presupuestario, en base a los ingresos genuinos provenientes de los recursos propios y los provenientes de la Ley de Coparticipación Federal. Esta situación generó numerosas crisis fiscales en distintos estados provinciales y municipales.

A partir del año 1994 se registró en la casi totalidad de las provincias, un fuerte proceso de ajuste de las cuentas públicas asociado a procesos de reformas Administrativas, tendientes al ajuste de las estructuras funcionales y a la reducción del empleo estatal.

La crisis de 1995 aceleró los procesos de ajuste y reforma provincial. Se efectivizó la transferencia de las cajas previsionales provinciales al Estado Nacional, la privatización de los bancos provinciales, de las empresas provinciales de servicios públicos (electricidad,

agua potable, gas,) y de las empresas de producción y servicios (turismo, casinos, transportes).

Entre las privatizaciones de empresas más importantes se destacan: la Empresa Distribuidora de Salta (EDESA S.A.), la Empresa Jujeña de Energía, la empresa de electricidad de Entre Ríos, de San Luis, de Tucumán, de Santiago del Estero, de Catamarca, de La Rioja y de Formosa y los bancos provinciales de Misiones, Formosa, Mendoza, San Luis, Tucumán, San Juan, La Rioja, Jujuy, Chaco y Río Negro. Se concesionaron las empresas de Agua Potable de Santa Fé, Tucumán, Corrientes y San Juan. En Tucumán se privatizaron las empresas Papel del Tucumán y el ingenio San Martín del Tabacal en manos de los estados provincial y nacional. Las provincias de Buenos Aires y Santa Fe privatizaron diversos puertos previamente transferidos por el Estado Nacional. En tanto, las provincias de Entre Ríos, Río Negro y Chaco dispusieron la privatización de sus empresas aéreas.

La Provincia de Buenos Aires dispuso la privatización de la empresa de Agua Potable, de energía eléctrica (ESEBA), de los puertos de Olivos y San Isidro, y de los casinos y hoteles provinciales. También se estudia la privatización de AFNE y de los ferrocarriles provinciales. Asimismo, muchas provincias redujeron sus dotaciones de personal mediante retiros voluntarios, jubilaciones anticipadas, despidos y pases al sector privado.

En 1995 se creó el Fondo Fiduciario para el Desarrollo Provincial (Ley 24.623), destinado a financiar las reformas provinciales. El fondo se constituyó a partir de la caución de las acciones de YPF S.A., actuando como agente financiero el Banco de la Nación Argentina.

I.3. Publicitación-Organizaciones Públicas no Estatales (OPNES)

La publicitación fue creada en la reforma del Estado para diferenciarlo de la privatización y para crear una tercera forma de propiedad relevante en el capitalismo contemporáneo, la “*propiedad pública no estatal*” distinta a la propiedad privada y a la propiedad estatal.

El uso común permite identificar estos tipos de entidades de carácter esencialmente público pero que no persigue fines de lucro, entendiendo por público a lo vinculado al

interés general y a lo privado a aquello que es de interés individual o familiar, y que las fundaciones o asociaciones sin fines de lucro dedicadas a la defensa del interés general no puede ser consideradas privadas, sino son consideradas entidades del tercer sector, sin fines de lucro, son organizaciones no gubernamentales, organizaciones voluntarias.

En definitiva las instituciones de derecho privado dedicadas al interés público y no al consumo privado no son privadas, sino públicas no estatales.

Como lo manifiesta Tarso Genro (1996), a través de las organizaciones pública no estatales la sociedad encuentra una alternativa de privatización, pero esto es posible cuando la empresa tiene condiciones de autofinanciarse en el mercado, pero si el financiamiento de una determinada actividad depende de donaciones o transferencias del Estado, significa que se trata de una actividad pública que puede ser estatal o no estatal y así poder ser controlada directamente por la sociedad que la financia y dirige. En una situación en que el mercado es incapaz de realizar una tarea y el estado no se encuentra capacitado para hacerlo o es ineficiente se abre un espacio para las organizaciones públicas no estatales.

Las características distintivas de estos tipos de organizaciones son (Calabro, 2010):

✓ Están constituidas para beneficiar a la comunidad en general con alguna actividad altruista dirigida a mejorar algún aspecto de la sociedad (caridad, cultura, educación o cualquiera de las actividades en que la comunidad necesita ser ayudada).

✓ No persiguen fines de lucro, en esto es posible hacer una consideración, pueden realizar alguna actividad económica rentable que le permita obtener los fondos necesarios para su actividad solidaria, es decir siempre que su patrimonio y los fondos se destinen íntegramente a la actividades altruistas para las cuales fue creada, y no perseguir el lucro como fin relevante o para beneficiar a los fundadores, autoridades y otros allegados influyentes de la entidad.

✓ La Dirección Superior de estos tipos de instituciones reside en una Asamblea General –conformada por los miembros unidos por un interés común– asamblea que en su posición de órgano superior define lo relativo a la política y administración del ente. Es decir, son los propios miembros de la institución quienes toman las decisiones fundamentales para la actividad de la organización, y la Comisión Directiva cumple un

papel de ejecutor de las políticas adoptadas por la asamblea, esto es para el caso de las asociaciones. Para el caso de las Fundaciones el órgano obligatorio es el Consejo de Administración y la máxima autoridad el cual por lo general se reserva las cuestiones estratégicas de funcionamiento, también encontramos el Comité Ejecutivo como órgano optativo por la Ley pero obligatorio si está previsto en el estatuto, este tendrá a su cargo las cuestiones tácticas y el manejo cotidiano de la entidad. Otro grupo de poder, no obligatorio está constituido por voluntarios con cierta notoriedad en la entidad, en algunos casos pueden tratarse de ex-autoridades electivas, son los denominados miembros honorarios, benefactores o patrocinadores y pueden ser de gran ayuda para el Consejo de Administración en el manejo de los asuntos sociales colaborando como una especie de Consejo Asesor.

✓ Adquieren el carácter de Asociaciones que se rigen por disposiciones del Código Civil y Comercial de la Nación (CCCN), Título II, Capítulo 2, artículos 168 a 192, concordantes con el anterior Código Civil, Título I: art. 30 a 50, pueden o no tener autorización para funcionar por los organismos de contralor (Esto es IGJ a nivel nacional y la DPJ en las provincias), los cuales otorgan a las asociaciones personería jurídica, mediante resolución. Los derechos y obligaciones adquiridos son reglados por los respectivos estatutos. Para el caso de las Fundaciones, es normado por el nuevo CCCN en el Título II, Capítulo 3, artículos 193 a 224, concordantes con el anterior Código Civil en su art. 33 y la Ley 19.836 (Ley de Fundaciones), Ley 22315 y Decreto N° 1493/82-Legislación orgánica de la IGJ y la RG n° 7/2005 de l IGJ, mientras que en la provincia de Mendoza se rigen por la Res.DPJ 1300/2013, esta última legislación exige que las Fundaciones deben cumplir (sin excepción) dos requisitos: a) perseguir una finalidad de bien común e interés público y b) no tener como objetivo final la obtención de beneficios económicos. Además deben poseer patrimonio propio y no subsistir exclusivamente de asignaciones del Estado.

✓ No forman parte de la estructura burocrática del Estado.

El crecimiento de estos tipos de instituciones ha sido explosivo en la segunda mitad del XX, puede tener dos orígenes: a partir de la sociedad que crean continuamente entidades de esa naturaleza, ó a partir del Estado que en el proceso de reforma del estado se conoce como publicitación de los servicios sociales y científicos, esto ocurrió en Nueva

Zelanda, Australia y Reino Unido, en varios países europeos y en EEUU en el nivel de enseñanza básica, en el que surgen escuelas gratuitas de carácter comunitario financiadas por el Estado. En Brasil el proceso de publicitación prevé la transformación de esos servicios en organizaciones sociales que son entidades públicas de derecho privado que celebra un contrato de gestión con el Estado y es financiada, total o parcialmente por el presupuesto público.

En Argentina ocurrió el mismo fenómeno, dándose sobre todo en la creación de Organizaciones no Estatales productora de servicios sociales, las cuales se conformaban desde la iniciativa privada centrando su interés e intervención en beneficio del interés público. Es así que en el proyecto de Ley n° 19836-Ley de Fundaciones, que finalmente fue sancionada, se pone énfasis en el concepto de “actividad sin fines de lucro” y “dirigida a la comunidad en general”.

El Poder Ejecutivo Nacional acompañó en dicho proyecto una nota en el que se lee:

“El notable aumento registrado en el número de fundaciones que se constituyen, y que en jurisdicción nacional excede de varios centenares, obliga además a extremar los recaudos para evitar que, bajo la apariencia de tales entidades se formen verdaderas empresas con fines de lucro”

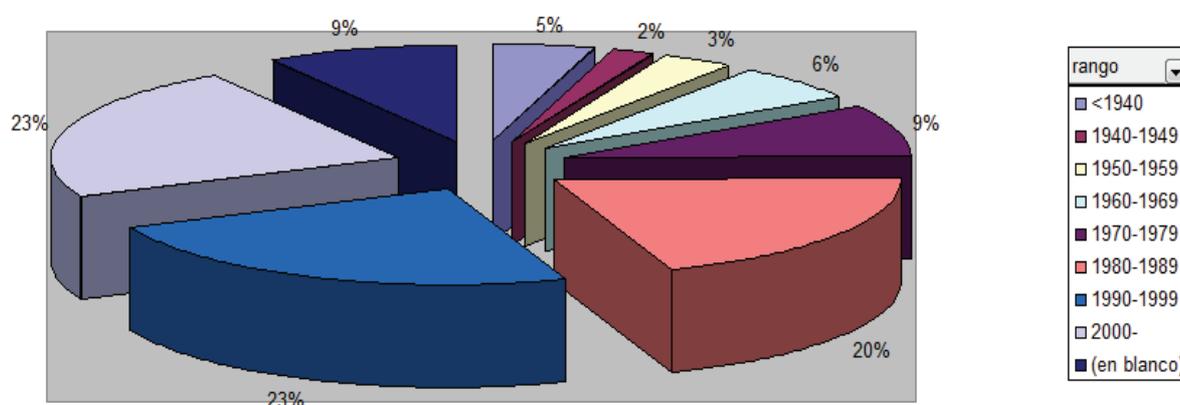
El nuevo CCCN recepta las disposiciones de la Ley de Fundaciones n° 19836, tal como fue indicados en párrafos anteriores.

El aumento constante de programas sociales “focalizados” no impactó significativamente de manera de mitigar el flagelo de la pobreza, sino por el contrario se estaba profundizando. Por otro lado, el Gasto Social aumentaba o disminuía según los períodos de auge o crisis de la economía del país. Esto determinó que los recursos necesarios para la asistencia social fueran escasos, justamente, en los momentos de crisis cuando crecían los indicadores de pobreza (Cortes y Marshall, 1999; SIEMPRO, 1999, 2002).

La nueva concepción de las políticas sociales fue impulsada por el Fondo Monetario Internacional, el Banco Mundial y otros organismos internacionales que, en el proceso de

negociación de la deuda, exigían una nueva orientación focalizadora y de ajuste del gasto público social¹.

Un dato importante es el obtenido por el CEIPIL (Centro de Estudios Interdisciplinarios en Problemáticas Internacionales y Locales de la Facultad de Ciencias Humanas (UNCPBA), respecto a la proliferación de estos tipos de instituciones en la década del '90, atendiendo a la fecha de constitución de las organizaciones, el estudio ha sido realizado sobre 19 Municipios ubicados en el Centro de la Provincia de Buenos Aires.



De su lectura surge, que estos tipos de organizaciones se constituyen según la menor o mayor intervención del estado en la economía del país, así el menor % se da en el periodo 1940-1949 período en el que el Estado fue un factor de desarrollo económico y social del país-mayor intervención estatal con políticas desarrollistas) con un 2%. Incrementándose a un 20% en el período 1980-1989 (crisis por fuerte endeudamiento tanto interno como externo y desequilibrio fiscal y monetario) período en que se aplicaban políticas neoliberales (libre mercado), con franca retirada del Estado de la economía, haciendo pico en la década del '90 con un 23% tendencia que se sostiene en la década siguiente, a partir

¹ Durante la segunda mitad de la década, el incremento de la pobreza en América Latina y la ausencia del “efecto derrame”, provocaron una reorientación en el discurso de los organismos de crédito multilaterales. Esa línea de revisión (Stiglitz, 1998) recomendó a los gobiernos la implementación de políticas activas para promover la competitividad, mejorar la transparencia de los mercados, fortalecer las instituciones y atender el deterioro de los ingresos populares. En un documento presentado en 1999, el FMI argumentaba “la necesidad de que se atienda con apremiante urgencia la guerra contra la pobreza”. Por tanto, existió una actitud de apelar a nuevas políticas que se ocuparan de temas sociales pero sin abandonar las viejas recomendaciones de ajuste, apertura y desregulación.

del 2.000 se intenta volver al modelo desarrollista con un proceso de intervención del Estado (re-estatización).

I.4. Corporatización

Dentro de la reforma del estado y siguiendo una de las tres visiones diferentes sobre el objeto de la gestión pública (Martins, 1997), la visión empresarial o gerencial, la cual irrumpe a fines del siglo XX como reacción al modelo neoliberal hasta entonces vigente, introduce criterios competitivos y de mercado en la gestión y derivación de servicios.

Este enfoque gerencial, prescribe la utilización de técnicas empresariales con el fin de bajar costos y mejorar los resultados de la gestión pública, subyace para ello, procesos bien definidos para el logro de resultados, mediante la mejor asignación de recursos y uso de la tecnología. Además, considera como destinatario de la gestión al cliente-ciudadano, por lo cual introduce el criterio de “calidad” en la gestión.

Se involucra las ONGs en los servicios de acción social, de educación, de salubridad, de investigación, venta de servicios, corporatización de servicios prestados por el estado.

Muchas funciones tradicionales del estado fueron transferidas a empresas públicas prestadoras de bienes o servicios en un mercado ya formado o en formación. Otras fueron privatizadas en razón de perseguir objetivos comerciales lucrativos propios de las empresas privadas. Por ejemplo, los gobiernos centrales o federales de la mayoría de los países integrantes de la OCDE comenzaron a desligarse de la prestación de servicios bancarios, de transporte ferroviario y aéreo, de provisión de infraestructura y de servicios postales, como se expuso a lo largo de este capítulo.

I.5. Algunas conclusiones sobre los nuevos modelos institucionales para la gestión pública a partir de la reforma del estado.

Los nuevos modelos de gestión surgen como una necesidad de introducir cambios en la gestión del estado de cumplir con sus funciones, hasta entonces agotada y deficiente ante una sociedad que dispone de información en tiempo real, más participativa y exigente.

Este proceso muestra el pasaje de un estilo burocrático de gestión, concentrado y altamente ineficiente a un estilo de gestión gerencial o pos burocrático y desconcentrado.

De una manera sintética se presentan en el siguiente cuadro dos estilos de gestión contrapuestos.

Cuadro 1: Tendencias y estilos de gestión burocrática y post-burocrática (Ozlac, 2001)

Tendencias	Gestión Burocrática	Gestión Post Burocrática
Concentración - Centralización	<ul style="list-style-type: none"> • Estructuras Piramidales Rígidas • Procedimiento formales estandarizados • Presupuestos financieros (autorizaciones a gastar) • Control financiero • Fusión de organismos • Empresas Públicas sin reglas de mercado • Estatización 	<ul style="list-style-type: none"> • Amalgama de organismos públicos (horizontalización) • Presupuesto por resultados • Control de gestión integral (eficacia, eficiencia, economía, calidad) • Control social • Acuerdos interjurisdiccionales • Regulación consensuada • Redes
Desconcentración Descentralización	<ul style="list-style-type: none"> • Transferencia de responsab. a niveles inferiores de gobierno • Privatización “salvaje” • Departamentalización • Racionalización administrativa 	<ul style="list-style-type: none"> • Creación de agencias flexibles con gerencias que interactúen con las reglas de mercado • Publicitación • Vinculaciones asociativas con el sector privado • Directorios representativos de usuarios • Programas con participación Social • Desregulación • Autonomización • Corporatización

La reforma del estado tanto a nivel nacional como internacional estuvo orientado a transformar estilos de gobiernos rígidos, poco transparentes y con una baja participación social, hacia estilos más abiertos, con resultados estimables o medibles, mayor transparencia en la gestión y una cultura de rendición de cuentas.

Ese proceso de cambio de estilo de gestión demandó un proceso de articulación entre las distintas jurisdicciones gubernamentales, que no sólo involucró a las instancias administrativas de la administración pública sino que también se produjo una delegación de acciones y facultades en las cuales el sector privado y las organizaciones de la sociedad civil fueron actores preponderantes.

La situación descrita, se evidencia también no sólo en el orden nacional si no también provincial, de allí que, en el próximo capítulo se desarrollan las distintas figuras jurídicas constituidas de acuerdo a la mayor o menor participación estatal, a fin de cumplir con un rol gerencial en la prestación de algunos servicios.

Capítulo II

Otros sujetos de derecho privado

II.1. Sociedades. Marco normativo

De acuerdo a lo expuesto en el capítulo I, el Estado crea instituciones que, si bien no integran orgánicamente el Poder Ejecutivo, tienen un carácter instrumental, con una gestión especializada y destinada al cumplimiento de un fin, para cuyo cumplimiento la ley le confiere una serie de potestades.

Estos tipos de sujetos también han ido creciendo en los últimos 30 años y son constituidos por los gobiernos tanto a nivel nacional como provincial y municipal. Toda vez que el Estado decida ejercer su rol empresario, ya sea porque se considera estratégico en algún área determinada o por razones estrictamente de interés social, puede adoptar algunos de estos tres tipos de figuras societarias:

- Sociedades de economía mixta –Decreto- Ley. 15.349/46²-
- Sociedades anónimas con participación estatal mayoritaria – ley 19.550³ (CCCN)-

² Decreto Ley 15349/46, Artículo 1º: Se denomina sociedad de economía mixta la que forma el Estado Nacional, los Estados provinciales, las municipalidades o las entidades administrativas autárquicas dentro de sus facultades legales, por una parte, y los capitales privados por la otra, para la explotación de empresas que tengan por finalidad la satisfacción de necesidades de orden colectivo o la implantación, el fomento o el desarrollo de actividades económicas.

Artículo 2º: La sociedad de economía mixta puede ser persona de derecho público o de derecho privado, según sea la finalidad que se proponga su constitución.

Artículo 3º: Salvo las disposiciones especiales que en el presente título se establecen, regirán para las sociedades de economía mixta, las disposiciones contenidas en el Código de comercio, relativas a las sociedades anónimas.

(Nota Infoleg: Por art. 389 de la [Ley N° 19.550](#) B.O. 25/04/1972, se dispone que las disposiciones de dicha ley –sobre sociedades comerciales– se aplicarán a las sociedades de economía mixta en cuanto no sean contrarias a las previsiones del Decreto-Ley N° 15.349/46.

³ art. 308 Ley 19550: Quedan comprendidas en esta Sección las sociedades anónimas que se constituyan cuando el Estado nacional, los estados provinciales, los municipios, los organismos estatales legalmente autorizados al efecto, o las sociedades anónimas sujetas a este régimen sean propietarias en forma individual o conjunta de acciones que representen por lo menos el Cincuenta y uno por ciento (51 %) del capital social y que sean suficientes para prevalecer en las asambleas ordinarias y extraordinarias.

Artículo 309: Quedarán también comprendidas en el régimen de esta Sección las sociedades anónimas en las que se reúnan con posterioridad al contrato de constitución los requisitos mencionados en el artículo precedente, siempre que una asamblea especialmente convocada al efecto así lo determine y que no mediere en la misma oposición expresa de algún accionista.

- Sociedades del Estado –ley 20.705⁴ de 1974-

A continuación se describirá y analizará el régimen -en sus aspectos sobresalientes- de los distintos tipos societarios indicados:

II.1.a) Sociedades de Economía Mixta

Este tipo societario está regulado por el Decreto-Ley 15.349/46, la misma se dictó ante la necesidad de fijar un régimen legal que regulara la constitución y funcionamiento de entidades formadas con intervención y aportes del estado.

En su artículo 1º la Ley citada define a la sociedad de economía mixta, además determina que su personería es eminentemente de carácter público cuando la finalidad de su constitución se deba a la explotación de un servicio público, en los demás casos será de carácter privado. No obstante, y teniendo presente el año del dictado de la ley puede concluirse que esta distinción se corresponde con la antigua clasificación que se hacía de la personalidad del Estado en Personas Jurídicas públicas o privadas (Marienhoff, Dromi, basada en el artículo 33º de Código Civil).

La doctrina moderna (entre los que se encuentran Gordillo y Barra), que es la predominante actualmente, considera que la personalidad del Estado es siempre una, independientemente del régimen jurídico al que se encuentra sometido por su actuación (derecho público o privado).

Este tipo societario está sometido al régimen de sociedades anónimas, Ley 19.550 por el art. 389, en tanto no se oponga a las disposiciones del Decreto-Ley 15349/46.

⁴ Ley 20.705, artículo 1º: Son sociedades del Estado aquellas que, con exclusión de toda participación de capitales privados, constituyan el Estado Nacional, los Estados provinciales, los municipios, los organismos estatales, legalmente autorizados al efecto o las sociedades que se constituyan en orden a lo establecido por la presente ley, para desarrollar actividades de carácter industrial y comercial o explotar servicios públicos (en concordancia con CCCN, art. 149, cualquiera sea la participación del estado mantiene el carácter privado) .

Artículo 2º: Las sociedades del Estado podrán ser unipersonales y se someterán, en su constitución y funcionamiento, a las normas que regulan las sociedades anónimas, en cuanto fueren compatibles con las disposiciones de la presente ley, no siendo de aplicación lo previsto en el artículo 31 del Decreto Ley 19.550/72.

La ley aclara que en ambos casos la administración pública responde limitadamente a su aporte societario, sin perjuicio de que este tipo de responsabilidad es un rasgo propio de las sociedades anónimas.

En su artículo 11° establece expresamente que no podrán ser declaradas en quiebra pero sí disueltas. Sin embargo este artículo debe interpretarse conjuntamente con el artículo 2° de la ley 24.522 de Concursos y Quiebras (promulgada en 1995) en las que enumera como sujeto concursable a las sociedades en las que el Estado Nacional, Provincial o Municipal sea parte, cualquiera sea el porcentaje de su participación. Si bien la ley no lo dispone expresamente, hay doctrina (Dromi) que sostiene que entiende que su creación se debería efectuar por una ley en sentido formal – esto es por ley de Congreso-

La administración pública será representada en la sociedad por el presidente, el síndico y por lo menos un tercio del número de los directores que se fije por los estatutos (artículo 7°).

II.1.b) Sociedades Anónimas con Participación Estatal Mayoritaria

Están reguladas por la Ley 19.550 en sus artículos 308° a 312°. Se las define como las Sociedades Anónimas que se constituyan cuando el Estado Nacional, los Estados Provinciales, los Municipios, los Organismos estatales legalmente autorizados al efecto, o las sociedades anónimas sujetas a este régimen sean propietarias en forma individual o conjunta de acciones que representen por lo menos el cincuenta y uno por ciento (51%) del capital social y sean suficientes para prevalecer en las asambleas ordinarias y extraordinarias.

Se rigen por las disposiciones de las sociedades anónimas comerciales en cuanto no se opongan a este régimen.

II.1.c) Sociedades del Estado

Este tipo societario fue creado por la ley 20.705 de 1974, y define a las Sociedades del Estado como aquellas que constituyen el Estado Nacional, Provincial, Municipios y organismos estatales legalmente autorizados al efectos que con exclusión de toda

participación de capitales privados desarrollen actividades de carácter industrial y comercial o exploten servicios públicos.

Se someten al régimen de las sociedades anónimas de la Ley 19.550 - excepto su artículo 31°-.

En el artículo 5° de la Ley 20705 se establece la prohibición de declararlas en quiebra. Aquí también debe relacionárselo con el artículo 2° de la Ley 24.522.

Si bien el grado y las modalidades de injerencia del Estado en la actividad económica son establecidos por la política económica, el tipo en sí de empresa pública, ya no depende de ésta última, sino de las consideraciones más generales de tipo político, administrativo y jurídico.

Siguiendo la línea de pensamiento de Escamelle, Jean F. y Melis, Patrick, *“Sea cual fuere la forma que se adoptare, se ha partido en todos los casos del principio que la empresa estatal, al tener como objeto el cumplimiento de actividades comerciales, industriales o financieras del Estado, no puede acomodarse a las estructuras tradicionales de la Administración Pública, por ser éstas, conforme al pensamiento de sus ideólogos, rígidas, uniformes y estáticas, características que obstan al logro de su mayor efectividad”*⁵

Todas las discusiones existentes en la doctrina sobre el carácter de estos tipos de sociedades, quedan salvadas en el nuevos Código Civil y Comercial de la Nación (CCCN) que establece en su art. 149 que, cualquiera sea la participación de Estado en una persona jurídica privada no modifica la calidad de ésta, la que sigue siendo privada, esto se aplica no sólo a las sociedades sino a todas las personas jurídicas de carácter privado (art. 148 CCCN).

Así es que el art. 148 CCCN establece que son personas jurídicas privadas:

- a) Las sociedades
- b) Las asociaciones civiles
- c) Las simples asociaciones

⁵ Empresa pública - Ensayo para definir su concepto", Régimen de la Administración Pública, núm. 88, ps. 7 y siguientes

- d) Las fundaciones
- e) Las iglesias, confesiones, comunidades o entidades religiosas
- f) Las mutuales
- g) Las cooperativas
- h) Los consorcios de PH
- i) Toda otra contemplada en este Código o en otras leyes y cuyo carácter de tal se establece o resulta de su finalidad y normas de funcionamiento

Es importante destacar que el nuevo CCCN, establece que las personas jurídicas privadas constituidas en el país, se rigen en primer término por ley que regula la persona jurídica específicas y en subsidio éste Código, luego se rigen en segundo término por las normas del acto constitutivo y las de sus reglamentos, prevaleciendo la Ley específica en caso de divergencia, en tercer término por las normas supletorias de leyes especiales o en su defecto, las normas supletorias contenidas en este Código, Título II.

II.1.d). Tipo de fiscalización

II.1.d).1. Fiscalización Privada: Sindicatura o Consejo de Vigilancia

Las sociedades no comprendidas en el art. 299 de la LGS podrán prescindir de la sindicatura, si así está previsto en el estatuto, de allí el *carácter optativo* de la constitución de una sindicatura para los otros tipos de sociedades regulados por esta Ley, y el *carácter obligatorio* para las sociedades comprendidas en el art. 299 de la misma Ley.

Para el caso que el estatuto prevea prescindir de la sindicatura, el control de la sociedad lo tendrán cada uno de los socios conforme el art. 55 de la LGS (contralor individual: podrán examinar libros contables, documentos sociales, recabar información de los administradores).

Si se resuelve organizar la sindicatura, ésta podrá estar constituida por uno o más miembros designados por la asamblea de accionistas. En caso de ser colegiada se denominará “Comisión Fiscalizadora”. Si la sociedad estuviera comprendida en el artículo 299, excepto las comprendidas en el inc. 2, la sindicatura debe ser colegiada en número

impar. Además el estatuto deberá reglamentar su constitución y funcionamiento, deberán llevar un libro de actas (art. 290)

II.1.d.1.a). Fiscalización obligatoria:

La sindicatura o consejo de vigilancia, son obligatorios en la sociedad cuyo capital alcance el importe fijado por el art. 299, inc. 2).

II.1.d.1.b). Fiscalización optativa:

La Ley General de Sociedades N° 19550, establece en su art. 280 que las sociedades anónimas *podrán* a través de su estatuto organizar un Consejo de Vigilancia, además el estatuto reglamentará la organización y funcionamiento del Consejo de Vigilancia (art. 281).

Organizado por el estatuto el Consejo de Vigilancia, se exime a la sociedad de la sindicatura prevista en los arts. 284 y siguientes de la LGS, en cuyo caso podrá ser reemplazada por una auditoría anual, contratada por el Consejo de Vigilancia y el informe de auditoría someterse a aprobación de la asamblea (art. 283).

II.1.d).1.2. Atribuciones y deberes del Consejo de Vigilancia

Entre las funciones que tendría el Consejo de Vigilancia en las sociedades anónimas se encontraría la fiscalización de la gestión del Directorio y las demás funciones y facultades asignadas por esta Ley al síndico.

II.1.d).1.3. Atribuciones y deberes de la sindicatura:

Están establecidos en el art. 294 de la LGS, entre los que se encuentran:

- la fiscalización de la administración de la sociedad, para lo cual examinará los libros y documentación por lo menos cada tres meses o cuando lo juzgue conveniente,
- verificar en igual forma y periodicidad las disponibilidades y títulos valores, así como las obligaciones y su cumplimiento; igualmente puede solicitar la confección de balances de comprobación;

➤ Vigilar que los órganos sociales (Directorio-Administración, Asamblea-Gobierno) den cumplimiento a la ley, estatuto, reglamento y decisiones asamblearias

Estas funciones se asimila a una auditoría de tipo contable y financiera regulada por las normas de auditoría prevista por la anterior RT 7-FACPCE hoy la RT 37 de la FACPCE llevado a cabo por un profesional Contador Público con título habilitante, al margen que según la LGS, además del contador público, puede ser síndico un profesional Abogado, también con título habilitante; o sociedad de responsabilidad solidaria constituida exclusivamente por estos profesionales (art. 285, inc.1).

Sólo que es mucho más rígido la LGS en cuanto a la responsabilidad de los síndicos, por cuanto son ilimitada y solidariamente responsables por el incumplimiento de las obligaciones impuestas por esta ley, el estatuto y reglamento (art.296); haciendo además, responsables solidariamente con los directores por los hechos y omisiones de éstos cuando el daño no se hubiera producido, si hubieran actuado conforme lo establecido en esta ley, estatuto, reglamento o decisiones asamblearias (art. 297).

Mientras que la responsabilidad del auditor regulado por la RT37 FACPCE importa una responsabilidad profesional por la labor de auditoría, dejando perfectamente diferenciada la responsabilidad de la administración de la empresa emisora de la información objeto de la auditoría respecto a la del contador. Responsabilidades que quedan plasmadas en el informe del auditor.

El CCCN en su art. 158 establece, respecto a las personas jurídicas de carácter privado, que los estatutos deben contener normas sobre el gobierno, administración y representación y si la ley la exige, sobre la fiscalización interna de la persona jurídica.

Este artículo no hace más que establecer de modo general la obligatoriedad de incluir normas sobre el gobierno, la administración y la representación, además, sobre la fiscalización en los supuestos en que sea una exigencia legal.

Este requisito ya es exigido por cada una de las leyes que rigen la persona jurídica de carácter privado, esto es LGS n° 19550, ley 20337 (Cooperativa), ley 20321 para mutuales, el CCCN art. 170 para las asociaciones civiles y el art. 195 del CCCN para las

Fundaciones. Al margen que estas mismas leyes incorporan, distintas normas especiales que delimitan la administración y la fiscalización.

II.1.d).2. Fiscalización estatal. Organismos de contralor Nacional o Provincial

II.1.d).2.a). Fiscalización estatal permanente

La Ley General de Sociedades⁶, exige para las personas jurídicas de carácter privado comprendidas en el art. 299 la fiscalización permanente por parte del estado en los siguientes momentos:

- en el momento de la constitución,
- durante su funcionamiento y
- al momento de la liquidación

El cumplimiento de la fiscalización estatal se encuentra en los organismos de contralor de cada jurisdicción, esto es el IGJ para la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, mientras que para el caso de la Provincia de Mendoza, estaría dado por la Dirección de Persona Jurídica (DPJ).

II.1.d).2.b) Fiscalización estatal limitada (art. 300 de la LGS):

La fiscalización de la autoridad de contralor, en las sociedades anónimas no comprendidas en el art. 299, se limita al contrato constitutivo, sus reformas y variaciones

⁶ LGS N° 19550, art. 299- Las sociedades anónimas, además del control de constitución, quedan sujetas a la fiscalización de la autoridad de contralor de su domicilio, durante su funcionamiento, disolución y liquidación, en cualquiera de los siguientes casos:

- 1°) Hagan oferta pública de sus acciones o debentures;
- 2°) Tengan capital social superior a pesos argentinos quinientos (\$a 500), monto éste que podrá ser actualizado por el Poder Ejecutivo, cada vez que lo estime necesario; (*Nota Infoleg: por art. 1° de la [Disposición N° 6/2006](#) de la Subsecretaría de Asuntos Registrales, B.O. 17/5/2006, se fija en PESOS DIEZ MILLONES (\$ 10.000.000.-) el monto a que se refiere este inciso*)
- 3°) Sean de economía mixta o se encuentren comprendidas en la Sección VI;
- 4°) Realicen operaciones de capitalización, ahorro o en cualquier forma requieran dinero o valores al público con promesas de prestaciones o beneficios futuros;
- 5°) Exploten concesiones o servicios públicos;
- 6°) Se trate de sociedad controlante de o controlada por otra sujeta a fiscalización, conforme a uno de los incisos anteriores.
- 7°) Se trate de Sociedades Anónimas Unipersonales. (*Inciso incorporado por punto 2.26 del Anexo II de la [Ley N° 26.994](#) B.O. 08/10/2014 Suplemento. Vigencia: 1° de agosto de 2015, texto según art. 1° de la [Ley N° 27.077](#) B.O. 19/12/2014*)

del capital a los efectos de los artículos 53 (valuación de los aportes en especie en las sociedades por acciones) y 167 de la LGS (aprobación de contrato constitutivo en sus aspectos legales y fiscales por parte de la autoridad de contralor).

II.2. Otra forma de participación estatal: Participación en empresas privadas

II.2.1 Fondo de Garantía de Sustentabilidad. Marco Regulatorio

Se encuentra regulado por las siguientes leyes:

- Ley 24.241-Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones, Capítulo V:

Inversiones arts. 74 a 81

El capítulo V de la ley citada establece la pauta de inversión de los fondos y su límite máxima para cada tipo de inversión

- Ley 26.222-Modifica la Ley 24.241 establece la libre opción del régimen jubilatorio⁷.

- Ley 26.425-Sist. Integrado Previsional Argentino. Régimen Previsional Público. Unificación⁸

⁷ **ARTICULO 5°** — Incorpórase al texto del artículo 74 de la Ley N° 24.241 y sus modificatorias, el siguiente inciso:

q) Títulos de deuda, certificados de participación en fideicomisos, activos u otros títulos valores representativos de deuda cuya finalidad sea financiar proyectos productivos o de infraestructura a mediano y largo plazo en la República Argentina. Deberán destinar a estas inversiones como mínimo el CINCO POR CIENTO (5%) de los activos totales del fondo y hasta un máximo del VEINTE POR CIENTO (20%). El PODER EJECUTIVO NACIONAL establecerá un cronograma que permita alcanzar estos valores en un plazo máximo de CINCO (5) años. Las inversiones señaladas en este inciso estarán sujetas a los requisitos y condiciones establecidos en el artículo 76.

ARTICULO 6° — Sustitúyese el segundo párrafo del artículo 77 de la Ley N° 24.241 y sus modificatorias, por el siguiente:

De dichas cuentas sólo podrán efectuarse extracciones destinadas a la realización de inversiones para el fondo, y al pago de las prestaciones, o de las comisiones, de los aportes mutuales previstos en el artículo 99, transferencias y traspasos que establece la presente ley.

⁸ **ARTICULO 12.** — Créase en el ámbito de la Administración Nacional de la Seguridad Social el Consejo del Fondo de Garantía de Sustentabilidad del Sistema Integrado Previsional Argentino, cuyo objeto será el monitoreo de los recursos del sistema y estará integrado por:

- a) Un representante de la ANSES;
- b) Un representante de la Jefatura de Gabinete de Ministros;

En el 2007 se crea por Decreto 897 el Fondo de Garantía de Sustentabilidad del Régimen Previsional Público de Reparto, cuya finalidad será la de:

✓ Atenuar el impacto financiero que sobre el régimen previsional público pudiera ejercer la evolución negativa de variables económicas y sociales.

✓ Constituirse como fondo de reserva a fin de instrumentar una adecuada inversión de los excedentes financieros del régimen previsional público garantizando el carácter previsional de los mismos.

✓ Contribuir a la preservación del valor y/o rentabilidad de los recursos del Fondo.

✓ Atender eventuales insuficiencias en el financiamiento del régimen previsional público a efectos de preservar la cuantía de las prestaciones previsionales.

✓ Procurar contribuir, con la aplicación de sus recursos, de acuerdo a criterios de seguridad y rentabilidad adecuados, al desarrollo sustentable de la economía nacional, a los efectos de garantizar el círculo virtuoso entre el crecimiento económico sostenible, el incremento de los recursos destinados al Sistema Integrado Previsional Argentino (SIPA) y la preservación de los activos de dicho Fondo. *(Inciso incorporado por art. 2º del Decreto N° 2103/2008 B.O. 9/12/2008. Vigencia: a partir de la fecha de su publicación en el Boletín Oficial.)*

El fondo se encuentra integrado por:

✓ Los recursos percibidos por la ADMINISTRACION NACIONAL DE LA SEGURIDAD SOCIAL (ANSES) que resulten de libre disponibilidad.

c) Dos integrantes del Organo Consultivo de Jubilados y Pensionados que funciona en el ámbito de la ANSES;

d) Tres representantes de las organizaciones de los trabajadores más representativas;

e) Dos representantes de las organizaciones empresariales más representativas;

f) Dos representantes de las entidades bancarias más representativas;

g) Dos representantes del Congreso de la Nación, uno por cada Cámara.

Los miembros integrantes de este consejo ejercerán su función con carácter ad honorem y serán designados por el Poder Ejecutivo nacional a propuesta de las entidades y organismos respectivos.

✓ Los bienes que reciba el Régimen Previsional Público como consecuencia de la transferencia de los saldos de las cuentas de capitalización en cumplimiento del artículo 3° del Decreto N° 313/07, reglamentario de la Ley N° 26.222.

✓ Las rentas provenientes de las inversiones que realice.

✓ Cualquier otro aporte que establezca el ESTADO NACIONAL mediante su previsión en la Ley de Presupuesto correspondiente al período de que se trate.

✓ Los bienes que reciba el SISTEMA INTEGRADO PREVISIONAL ARGENTINO (SIPA) como consecuencia de la transferencia de los saldos de las cuentas de capitalización en cumplimiento del artículo 7° de la Ley N° 26.425.

✓ Bienes que adquiera a título gratuito u oneroso y todo otro ingreso no previsto en los incisos anteriores provenientes de su administración, gestión u explotación comercial. (Inciso incorporado por art. 9° del Decreto N° 1723/2012 B.O. 21/9/2012)

Se fija como pauta de inversión, que los recursos del fondo se deben invertir en activos financieros nacionales incluyendo entre otros instrumentos cuentas remuneradas del país y la adquisición de títulos públicos o títulos valores locales de reconocida solvencia.

Este fondo se encuentra alcanzado por la Ley 24156-Administración Financiera de la Nación y su modificatoria. Es decir que es fiscalizado por la Sindicatura General de la Nación (SIGEN) como organismo de control interno y por la Auditoría General de la Nación (AGN) como organismo de control externo

Además el FGS está sujeto, a fin de garantizar transparencia en su funcionamiento y operatoria, al control de los siguientes órganos.

✓ Consejo del FGS (Incluye representantes de trabajadores, jubilados, empresarios, legisladores, Jefatura de Gabinete y ANSES.)

✓ Comisión Bicameral de Control de Fondos

✓ Gerencia de Control del FGS

✓ Gerencia Auditoría del FGS

A partir de la unificación del sistema de jubilaciones y pensiones al régimen público, el gobierno nacional, establece por el Decreto 1278 publicado en fecha 27/07/12,

que el titular de la Secretaría de Política Económica y Planificación del Desarrollo del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas de la Nación, será el encargado de "ejecutar las políticas y acciones" en las empresas donde el Estado nacional "tenga participaciones accionarias o de capital" y en las sociedades donde el Ministerio de Economía "posea tenencias accionarias o de capital".

Eso implica, que además de recibir los dividendos que le corresponde al estado nacional por la tenencia accionaria de empresas privadas, ejercerá los derechos patrimoniales y económicos derivados de las referidas acciones.

Por el citado Decreto se aprueba el Reglamento⁹ de Representantes y Directores designados por las acciones o participaciones accionarias del estado nacional cuyos

⁹ **Decreto 1278/12-Anexo I:** Reglamento de Representantes y Directores designados por las acciones o participaciones accionarias del estado nacional cuyos derechos políticos ejerce la secretaria de política económica y planificación del desarrollo del ministerio de economía y finanzas públicas Funciones, deberes y atribuciones:

ARTICULO 2º: Es función de los Representantes en las Asambleas de accionistas de sociedades o entidades, con relación a las acciones o participaciones sociales comprendidos en el artículo precedente:

a) Asistir a las reuniones de Asambleas Ordinarias, Extraordinarias y Especiales, o reuniones de socios convocadas por la Sociedad o Entidad.

b) Firmar el libro de Registro de Acciones.

c) Votar cada uno de los puntos del Orden del Día de acuerdo a lo establecido en las instrucciones impartidas por la SECRETARIA DE POLITICA ECONOMICA Y PLANIFICACION DEL DESARROLLO del MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS PUBLICAS y solicitar que se deje constancia en el Acta Asamblearia del sentido de su voto.

d) Remitir a la SECRETARIA DE POLITICA ECONOMICA Y PLANIFICACION DEL DESARROLLO del MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS PUBLICAS copia del Acta de Asamblea, comunicando los resultados y decisiones adoptadas.

ARTICULO 7º: Los Directores tendrán los siguientes deberes, sin perjuicio de los que establecen las Leyes N° 17.811, N° 19.550, N° 25.188 y N° 26.425:

a) Informar de inmediato a la SECRETARIA DE POLITICA ECONOMICA Y PLANIFICACION DEL DESARROLLO del MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS PUBLICAS las convocatorias a las reuniones de los órganos societarios (Asambleas, Directorios, Comité Ejecutivo y Comité de Auditoría), detallando el orden del día a tratar. En particular, deberán informar con suficiente antelación las Asambleas en las que se considere la designación de Directores e integración de la Comisión Fiscalizadora, para que se gestionen las propuestas pertinentes.

b) Velar porque las acciones que se lleven a cabo en cumplimiento del objeto social y en beneficio de la sociedad, contemplen las Directivas y Recomendaciones que imparta la SECRETARIA DE POLITICA ECONOMICA Y PLANIFICACION DEL DESARROLLO, de modo tal que la realización del interés societario se lleve a cabo resguardando el interés público comprometido en las participaciones societarias que detente el Estado Nacional.

c) Solicitar mensualmente informes de gestión de la empresa, analizar la documentación vinculada al Orden del Día establecido e informar a la SECRETARIA DE POLITICA ECONOMICA Y PLANIFICACION DEL DESARROLLO su opinión sobre los puntos que resulten relevantes o de interés para la gestión empresarial o las políticas de desarrollo económico que disponga la citada Secretaría de Estado.

derechos políticos ejerce la Secretaria de Política Económica y Planificación del Desarrollo del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, fijando entre otros asuntos las funciones, deberes y atribuciones tanto de los representantes como de los directores designados.

II.2.1.a). Derecho de preferencia de las acciones en poder del Estado Nacional.

Marco Legal. LGS n° 19550:

Las acciones serán siempre de igual valor, expresado en moneda argentina. El estatuto puede prever diversas clases con derechos diferentes; dentro de cada clase conferirán los mismos derechos. Es nula toda disposición en contrario. Los títulos pueden representar una o más acciones y ser al portador o nominativos; en este último caso, endosables o no.

El contrato constitutivo deberá dar cumplimiento a los requerimientos exigidos por el art. 11 de la LGS, además deberá prever:

➤ Respecto del capital social: la naturaleza, clases, modalidad de emisión y demás características de las acciones, y en su caso, su régimen de aumento.

d) Asistir a las reuniones convocadas por la SECRETARIA DE POLITICA ECONOMICA Y PLANIFICACION DEL DESARROLLO del MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS PUBLICAS, o el área que ésta indique.

e) Remitir a la SECRETARIA DE POLITICA ECONOMICA Y PLANIFICACION DEL DESARROLLO del MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS PUBLICAS, o al área que ésta indique, copia de las Actas de Directorio y de Asamblea, balances auditados, informes de gestión, presupuestos anuales e inversiones, entre otros, y prestar la colaboración necesaria para el cumplimiento de las acciones propias de la misma.

f) Informar a la SECRETARIA DE POLITICA ECONOMICA Y PLANIFICACION DEL DESARROLLO del MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS PUBLICAS, los hechos, actos, omisiones o conductas que sean de su conocimiento, susceptibles de acarrear perjuicios para el patrimonio público, lesionar el interés estatal, o que puedan configurar omisiones y/o transgresiones en materia tributaria, aduanera o previsional, o conductas dolosas pasibles de denuncia penal, sin perjuicio de las denuncias que se encuentre obligado a efectuar en su carácter de funcionario público, como también todo hecho que estime relevante para la gestión de la empresa o el cumplimiento de las Directivas y Recomendaciones emitidas por la citada Secretaría.

g) Dar pronto tratamiento a los pedidos de información y acceso a la documentación que le formule la SECRETARIA DE POLITICA ECONOMICA Y PLANIFICACION DEL DESARROLLO del MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS PUBLICAS.

h) Remitir a la SECRETARIA DE POLITICA ECONOMICA Y PLANIFICACION DEL DESARROLLO del MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS PUBLICAS, con la periodicidad que ésta establezca, un informe acerca del desempeño económico, financiero y de gestión de la sociedad en la que actúe.

➤ La suscripción del capital, el monto y la forma de integración y, si corresponde, el plazo para el pago del saldo adeudado, el que no puede exceder de dos (2) años.

➤ La elección de los integrantes de los órganos de administración y de fiscalización, fijándose el término de duración en los cargos.

➤ Todos los firmantes del contrato constitutivo se consideran fundadores.

El contrato constitutivo será presentado a la autoridad de contralor para verificar el cumplimiento de los requisitos legales y fiscales.

Por el art. 255 de la LGS se establece que los miembros del Directorio serán elegidos por la asamblea de accionista o por el Consejo de Vigilancia según corresponda. Para el caso de las sociedades comprendidas en el art. 299 tendrá como mínimo tres Directores. Además se faculta a la asamblea de accionista para determinar el número de Directores. El estatuto especificará el número mínimo, excepto para las comprendidas en el art.299, y máximo permitido.

Cuando existan diversas clases de acciones el estatuto puede prever que cada una de ellas elija uno o más directores, a cuyo efecto reglamentará la elección (art. 262).

Los accionistas tienen derecho a elegir hasta un tercio (1/3) de las vacantes a llenar en el directorio por el sistema de voto acumulativo (art. 263). El estatuto no puede derogar este derecho, ni reglamentarlo de manera que dificulte su ejercicio; pero se excluye en el supuesto previsto en el artículo 262.

II.2.1.b) Tenencia de acciones en empresas privadas

Se detalla a continuación la participación del Estado en empresas de carácter privado, como consecuencia de las inversiones realizadas conforme las pautas establecidas en la normativa citada. Dichos datos fueron extraídos de la página web del ANSES al 31/08/15

CUADRO N°2
II.2.3. FONDO DE GARANTÍA DE SUSTENTABILIDAD-ANSES
PARTICIPACIÓN EN EMPRESAS PRIVADAS

EMPRESA	CÓDIGO	TENENCIA FGS	PARTICIPACIÓN DEFGS SOBRE CAPITAL SOCIAL	VALOR EN CARTERA ELDEFGS (PESOS) AL 31-08-2015
Banco Macro S.A.	BMA	184.120.650	31,50%	\$11.448.143.303
San Miguel S.A	SAMI	17.371.072	26,96%	\$659.315.575
Gas Natural BAN	GBAN	86.691.181	26,63%	\$359.768.401
Consultatio S.A	CTIO	102.004.243	24,88%	\$2.019.684.011
Edenor S.A.	EDN	242.999.553	26,81%	\$2.202.450.749
Distribuidora de Gas Cuyana	DGCU2	52.852.416	26,12%	\$158.557.248
Siderar S.A.	ERAR	1.175.806.541	26,03%	\$6.389.215.163
Telecom Argentina S.A.	TECO2	246.018.839	24,99%	\$10.701.622.681
Transportadora de Gas del Sur S.A.	TGSU2	183.618.632	23,11%	\$2.128.654.077
Pampa Energía S.A.	PAMP	305.307.129	23,23%	\$2.707.860.519
Grupo Concesionario del Oeste	OEST	34.492.226	21,56%	\$129.345.848
Mirgor S.A.	MIRG	1.292.547	21,54%	\$276.604.994
Emdersa S.A.	EMDE	12.779.858	20,96%	\$1.227
Grupo Financiero Galicia S.A.	GGAL	264.221.559	20,32%	\$7.042.587.856

EMPRESA	CÓDIGO	TENENCIA FGS	PARTICIPACIÓN		VALOR EN CARTERA ELDELFGS (PESOS) AL 31-08-2015
			DELFGS	SOBRE CAPITAL SOCIAL	
Imp. y Exp. de La Patagonia S.A.	PATA	101.197.740		20,24%	\$1.467.367.230
Molinos Río de La Plata S.A.	MOLI	50.204.055		20.04%	\$1.716.860.019
Transener S.A.	TRAN	87.043.370		19,57%	\$439.569.019
Socotherm Americas S.A.	STHE	7.623.525		6,11%	\$2.691
Solvay Indupa S.A.	INDU	69.211.294		16,71%	\$79.592.988
Banco Patagonia S.A.	BPAT	109.976.022		15,29%	\$2.485.458.097
Endesa Costanera S.A.	CECO2	108.011.285		15,39%	\$365.078.143
Camuzzi Gas Pampeana S.A.	CGPA2	42.154.002		12,65%	\$78.827.984
Petrobrás Energía S.A.	PESA	239.277.004		11,85%	\$1.822.764.361
HOLCIM - Juan Minetti S.A.	JMIN	39.804.176		11,31%	\$358.237.584
Capex S.A.	CAPX	19.297.220		10,73%	\$8.877
Aluar Aluminio Argentino S.A.I.C.	ALUA	261.730.990		9,35%	\$1.946.257.815
Grupo Clarin S.A.	GCLA	25.866.395		9,00%	\$2.224.509.970
Metrovías S.A.	MVIA	1.171.375		8,55%	\$1.827.345
Metrogás S.A.	METR	46.249.934		8,13%	\$55.500
BBVA Bco Francés S.A.	FRAN	42.439.494		7,90%	\$2.883.203.416

EMPRESA	CÓDIGO	TENENCIA FGS	PARTICIPACIÓN	VALOR EN CARTERA
			DELFGS SOBRE CAPITAL SOCIAL	ELDEFGS (PESOS) AL 31-08-2015
Euromayor S.A.	EURO	3.279.884	6,25%	\$2.541.910
Quickfood S.A.	PATY	1.920.294	5,27%	\$16.322.499
Banco Hipotecario S.A.	BHIP	74.037.265	4,94%	\$370.186.325
IRSA S.A.	IRSA	25.914.834	4,48%	\$546.802.997
Central Puerto S.A.	CEPU2	3.499.080	1,75%	\$247.657.184
Cresud S.A.	CRES	17.862.157	3,56%	\$252.828.115
Alto Palermo S.A.	APSA	1.739.335	1,38%	\$172.194.125
Transportadora de Gas del Norte S.A.	TGNO4	3.192.459	0,73%	\$184
Ledesma S.A.	LEDE	1.663.636	0,38%	\$1.600
Y.P.F. S.A.	YPFD	57.593	0,00%	\$16.770.252
Alpargatas S.A.I.C.	ALPA	8.536	0,01%	\$34.144
Edesal Holding S.A.	EDLH	15.644.566	20,96%	\$1.502
Eggsa Holding S.A.	EGSH	6.362.717	20,96%	\$611
Edesa Holding S.A.	EDSH	14.689.663	20,96%	\$1.410
Petrobrás Argentina S.A.	PERE	239.277.004	11,85%%	\$1.641.488.103
Inversora Eléctrica de Bs.As. S.A	IEBA	645.556	2,09%	\$0

Fuente: Elaboración propia según datos del ANSES (<http://fgs.anses.gob.ar/participacion>; 03/04/2016)

II.2.2. Sujetos de carácter privado constituidos en la Provincia de Mendoza

A efectos de exponer la importancia del tema abordado, se mencionan algunas personas jurídicas de naturaleza privada constituidas en la Provincia de Mendoza:

1) Mendoza Fiduciaria SA.

a) Constitución.

1. Normas Legales:

- a) Ley de creación N°7378
- b) Estatuto Social
- c) Ley 19550 (hoy LGS-Ley General de Sociedades)

2. Del estatuto

a) Socios fundadores:

- AFTyC (Gobierno de Mendoza)
- Banco Regional de Cuyo S.A.
- Bolsa de Comercio de Mendoza S.A.
- Mercado de Valores de Mendoza

b) Objeto social: Actividades Fiduciaria regidas por la Ley 24.441

c) Capital Social

Cuadro N° 3: Capital Social

Cant. Acc.	Tipo	Dcho . Voto	V. N.	Capital Social	Capital Suscripto	Capital Integrado
3000	Escriturales y ordinarias	1	1.000	3.000.000	3.000.000	3.000.000

Fuente: Elaboración propia según datos del Estatuto Social de Mendoza Fiduciaria SA

d) Composición Capital Accionario:

Cuadro N°4: Composición del Capital

Clase	Accionista	Suscripción Acciones	Total Acciones Suscripta e Integradas	%
A	AFTyC	2910	\$ 2.910.000	97%
B	Bco. Regional de Cuyo S.A.	30	\$ 30.000	1%
	Bolsa de Comercio S.A	30	\$ 30.000	1%
	Mercado de Valores de Mendoza S.A	30	\$ 30.000	1%
	Total	3000	3.000.000	100%

Fuente: Elaboración propia según datos del Estatuto Social de Mendoza Fiduciaria SA

2) Cuyo Aval SGR

Es una sociedad comercial que tiene por objeto facilitar a las PyMEs mendocinas al acceso al financiamiento en las condiciones más ventajosa en cuanto a plazo, tasas, destino de los fondos. Esto se logra mediante la emisión de avales financieros, a ser presentados en:

- Entidades Financiera
- FTyC
- Mercados de Capitales
- Entre otros

¿Qué es una S.G.R.? Está compuesto por Socios Protectores que realizan aportes a un Fondo de Riesgo y Socios Partícipes (PyMEs) que reciben los certificados de garantías para mejorar sus opciones de financiamiento

a) Constitución.

1. Normas Legales:

- a) Ley de creación N° 6756
- b) Ley 24.467, T.II
- c) Estatuto Social
- d) Ley 19550 (hoy LGS-Ley General de Sociedades)

2. Del estatuto

a) Socios Protectores:

- AFTyC (Gobierno de Mendoza)
- Banco Supervielle
- COFAM
- UNCUYO (Universidad Nacional de Cuyo)
- Carlos Pierrini

b) Objeto social: Actividades regidas por la Ley 24.467

3) Agua y Saneamiento Mendoza S.A. (Aguas Mendocinas)

Empresa estatal que en la década del '90 como en el resto del país se procedió a privatizar, no corrió mejor suerte que las del resto de las empresas privatizadas la que por falta de inversión y control por parte de los Entes Reguladores creados al efecto, llevó a que en el año 2010, volviera a la órbita del Estado Provincial por Decreto N° 1737/10 y rectificatorio Decreto N° 1767/10 ambos ratificado por la Ley N° 8213.

Aysam es una Sociedad Anónima con Participación Estatal Mayoritaria en los términos de los art. 308 a 312 de la Ley 19.550, la composición del capital es: 90% propiedad del Estado mendocino y el 10% de los empleados, reemplaza a Obras Sanitarias Mendoza SA en la prestación de los servicios de provisión de agua potable y de saneamiento.

4) Energía Mendoza S.A. (EMESA)

EDEMSA (Empresa Distribuidora de Electricidad de Mendoza Sociedad Anónima) fue creada a partir de la Ley Provincial N° 6498 (de transformación del sector eléctrico provincial) y el Decreto Reglamentario 197/98.

Desde el 1° de agosto de 1998, tiene a su cargo –a través del contrato de concesión firmado el 15 de julio de 1998– el suministro y la comercialización de la energía eléctrica a los clientes ubicados en 11 departamentos de Mendoza. La actividad de distribución de energía, por sus características, está regulada a través del Ente Provincial Regulador de la Energía Eléctrica (Epre).

Al igual que la empresa anterior, ante la falta de inversiones y de control por parte del ente regulador (EPRE), se resuelve por la Ley 8423 crear la Empresa Mendocina de Energía Sociedad Anónima con Participación Estatal Mayoritaria, la que se regirá por los artículos Nros. 308 a 312 y concordantes de la Ley de Sociedades Comerciales N° 19.550, sus modificatorias y por la presente Ley.

Los accionistas iniciales de EMESA son:

a) El Estado Provincial, titular del noventa por ciento (90%) del Capital Societario.

b) Los Municipios que voluntariamente la conformen, los que serán titulares del diez por ciento (10%) del Capital Societario.

EMESA tendrá por objeto desarrollar las siguientes actividades, teniendo como principal fin la ejecución de la política energética establecida por los órganos competentes del Estado Provincial, debiendo propender al desarrollo armónico y equilibrado en materia energética de la Provincia y a la satisfacción de las necesidades en dicha materia de la población de Mendoza y de sus sectores productivos:

a) El estudio, investigación, prospección, administración, exploración y explotación de toda clase de recursos energéticos, cualquiera sea su fuente.

b) La producción, transporte, almacenamiento, distribución, comercialización e industrialización de todos los productos, subproductos y derivados directos e indirectos, obtenidos de la explotación referida en el inciso anterior.

c) La generación, transporte, distribución y comercialización de energía eléctrica.

d) La formulación y ejecución de proyectos de construcción, renovación, reactivación y/o ampliación de las obras necesarias para la exploración y explotación de todos los recursos energéticos, cualquiera sea su fuente.

e) La investigación y desarrollo de proyectos y el aprovechamiento de las energías alternativas renovables y sustentables ambientalmente.

f) La generación, transporte, distribución, almacenaje y comercialización de energías renovables: de biomasa, geotérmica, solar, eólica, de hidrógeno y cualquier otra forma de energía alternativa conocida o por conocer. Así como el desarrollo de tecnologías, producción y comercialización de plantas, centrales, equipos, tecnología, componentes, insumos y servicios para la generación y/o aprovechamiento para este tipo de energía.

En el desarrollo de dichas actividades EMESA deberá dar pleno cumplimiento a toda la normativa provincial y nacional vigente, especialmente a las Leyes Provinciales Nros. 5.961, 7.722 y concordantes, así como toda otra normativa legal y reglamentaria que resulte de aplicación al cuidado y control del medio ambiente.

5) Fundación Instituto Desarrollo Rural (IDR):

Interviene como agente pagador, recibe fondos públicos para la entrega de subsidios a productores, integra el Programa de fortalecimiento de la estructura productora ganadera.

6) Fundación Instituto Universitario de Seguridad Pública:

La Fundación tiene por finalidad atender el desarrollo de cursos y carreras especialmente de nivel superior, universitario y de posgrado para la formación y capacitación de recursos humanos que atiendan la problemática de Seguridad Pública, como también tareas de investigación referidas a la misma.

Recibe fondos públicos para el otorgamiento de becas, para gastos de funcionamiento de la Fundación y para el cumplimiento de sus fines.

7) Fundación Comisión Sanidad Animal Mendoza (Coprosamen)

La Fundación Coprosamen, es una entidad que tiene como objetivo llevar adelante las campañas de vacunación antiaftosa y brucelosis. Este ente sanitario provincial, es único en el país, porque además de su misión sanitaria aporta un trabajo constante al desarrollo del sector ganadero poniendo programas tales como, plan toro, plan selección de vientres, plan cepo a disposición.

Desde abril del 2002, esta Fundación por convenio con el Gobierno de la Provincia de Mendoza efectúa controles de calidad de los productos, lácteos cárnicos y sus derivados

que ingresan a la Provincia. Tiene 4 puestos de inspección en: Desaguadero, San Rafael, Gral. Alvear, recibiendo fondos públicos para el cumplimiento de sus fines.

8) Fundación ProMendoza:

Esta Fundación por Decreto 309/10 recibe fondos públicos para el desarrollo de mercados para empresas vitivinícola PyMES para lo cual destina los fondos para el desarrollo de actividades de capacitación, promoción y desarrollo de mercados establecido por el Subprograma denominado “Desarrollo de mercado para actividades vitivinícolas PyMES”

También por el Decreto 590/10 recibe fondos del Ministerio de Producción Tecnología e Innovación para realizar campaña de penetración en mercados internacionales con el objeto de promover la oferta exportable de los principales productores de Mendoza y fomentar la atracción de inversiones.

9) Fundación para el Desarrollo Económico y la Promoción Empresarial de Malargüe (FU.D.E.P.E.M.)

Surge como un proyecto de Incubadora de Empresas en el Departamento de Malargüe, se pone en marcha el 19 marzo del 2004 con la tarea de fortalecer, promocionar, apoyar y desarrollar la calidad de los emprendimientos de dicho Departamento en su etapa más temprana y contribuir a la mejora de los existentes.

Fu.D.E.P.E.M. son las siglas de Fundación para el Desarrollo Económico y la Promoción Empresarial de Malargüe, conformado por un Consejo Administrativo integrado por distintos actores de la sociedad, dispuestos a fomentar proyectos que impulsen el desarrollo local, como por ejemplo, ente ejecutora de la Incubadora de Empresas.

II.3. Consorcios Públicos. Marco Regulatorio

La figura del Consorcio es utilizado como instrumento legal para alentar el desarrollo local y regional fomentando el asociacionismo entre distintas organizaciones públicas y privadas y aún asociacionismo municipal. La creación de estos nuevos sujetos de gestión territorial, permite su identificación con la microrregión y el territorio,

constituyendo un espacio donde se conjuga el esfuerzo de comunidades cercanas, con una gran cantidad de beneficios para el conjunto de los ciudadanos (Ruiz, Omar, 2003, p. 4).

Así en la Provincia de Mendoza tenemos la Ley 6957 t.o. ley 7804, que en su artículo 1° estableció que los Municipios de la Provincia de Mendoza podrán formar consorcios entre sí, o entre uno o más Municipios con la Nación, o la Provincia, u otras Provincias para la promoción y/o concreción de emprendimientos de interés común, que tengan como fin el fomento territorial y desarrollo regional. Asimismo, podrán participar en la formación de los consorcios, personas de carácter privado, físicas o de existencia ideal, que pertenezcan al ámbito territorial del o de los entes estatales que los integren.

Los consorcios tendrán personalidad y plena capacidad jurídica y se rigen por la Ley citada, la Ley Orgánica de Municipalidades N°1079, la normativa provincial vigente, sus estatutos orgánicos y la normativa específica que haga a su objeto. Además establece que para la creación del consorcio, cada integrante deberá contar con la autorización pertinente, conforme a las normas vigentes en cada jurisdicción a la que pertenezca.

En general, estas asociaciones son de creación voluntaria, tienen personería jurídica propia y se constituyen como personas de derecho público o privado. Pueden recibir distintas denominaciones, formas y contenidos: Mancomunidades, Consorcios, Entes, Microrregiones, pero más allá de los distintos conceptos, estas figuras jurídicas pueden conceptualizarse como:

- ✓ una asociación de dos o más municipios o,
- ✓ municipios con personas jurídicas públicas o,
- ✓ Municipios con personas públicas no estatales o privadas,

Lo interesante de este tipo de asociaciones es que se agrupan por problemas o necesidades comunes para buscar soluciones consensuadas, por ejemplo: ejecución de obras, prestaciones de determinados servicios de competencia municipal, o razones de mera oportunidad o conveniencia.

En sus estatutos generalmente se señala el ámbito territorial de actuación, no es necesario que los municipios que las integran pertenezcan a una misma provincia, ni tampoco, que sean municipios limítrofes. Debe quedar claramente definidos su objeto, finalidad (tienen especificidad de fines y por lo común son en número limitado), composición de sus órganos de gobierno, reglas de funcionamiento, como así también los recursos con los que cuenta y su duración en el tiempo (ésta puede ser indefinida o limitada según se determine en sus propios estatutos).

Entre los fines más comunes, para el caso del Asociacionismo Municipal, se pueden citar:

- ✓ Abastecimiento de agua potable y tratamiento de líquidos cloacales
- ✓ Saneamiento
- ✓ Alumbrado público
- ✓ Gestión de residuos sólidos urbanos (recolección y disposición final)
- ✓ Protección del medio ambiente

En la provincia de Mendoza se crea el Consorcio de Gestión Local (CGL), recibe fondos públicos con destino al financiamiento de operatorias de microcréditos y transferencia metodológica, seguimiento y asistencia técnica a Organizaciones Ejecutivas. Además recibe fondos públicos para la promoción del microcrédito para el desarrollo de la economía social. Su marco legal estaría dado por la Ley Nac. N° 26.117¹⁰, Ley Prov.N°

¹⁰ Ley 26.117, artículo 1° - La presente ley tiene como objeto la promoción y regulación del microcrédito, a fin de estimular el desarrollo integral de las personas, los grupos de escasos recursos y el fortalecimiento institucional de organizaciones no lucrativas de la sociedad civil que colaboran en el cumplimiento de las políticas sociales.

Artículo 2° infine: Serán consideradas Instituciones de Microcrédito las asociaciones sin fines de lucro: asociaciones civiles, cooperativas, mutuales, fundaciones, comunidades indígenas, organizaciones gubernamentales y mixtas, que otorguen microcréditos, brinden capacitación y asistencia técnica a los emprendimientos de la Economía Social.

Artículo 21. - Invítase a las provincias a adherir a la política de otorgamiento de exenciones de impuestos y tasas en sus respectivas jurisdicciones, como así también a crear Fondos Provinciales o Municipales de Economía Social destinados a los mismos fines previstos en la presente ley.

7659¹¹ que adhiere a la Ley Nacional antes mencionada y por los Decretos 2607/07 y 1904/08.

El capital social está integrado por los siguientes sujetos:

- ✓ Ministerio de Desarrollo Humano, Familia y Comunidad
- ✓ Asociación Grupo Comunitario San Cayetano
- ✓ Instituto de Desarrollo Industrial, Tecnológico y de Servicios
- ✓ Cámara empresaria Comercio, Industria, Turismo y Servicio de la Capital
- ✓ Fundación Económica de Mendoza

- ✓ Fundación Contemporánea

- ✓ Fundación Grameen Mendoza

- ✓ Fundación el Prosumidor para el desarrollo local autosustentable.

El capital social se encuentra constituido por aportes Nacional, Provincial y aportes de entidades Privadas.

Este instrumento (consorcio público) ha sido utilizado, también en Europa más precisamente, por el sistema de salud de Cataluña para eficientizar la gestión de entidades con fines públicos y de propiedad estatal (local o regional) sin privatizar.

¹¹ Ley 7659, Artículo 1° - Adhiérese a la Ley Nacional 26117 denominada "Promoción del Microcrédito para el Desarrollo de la Economía Social", a fin de estimular el desarrollo integral de las personas, los grupos de escasos recursos y el fortalecimiento institucional de organizaciones no lucrativas de la sociedad civil que colaboran en el cumplimiento de las políticas sociales.

Artículo 2° - Autorízase a crear el "Fondo Provincial de Promoción del Microcrédito", con el objeto de acompañar y apoyar, en la Provincia de Mendoza, la política del Ministerio de Desarrollo Social de la Nación.

Artículo 3° - El Fondo Provincial de Promoción del Microcrédito dependerá del Ministerio de Desarrollo Social, que deberá designar al representante del mismo en el Comité Asesor de la Comisión Nacional de Coordinación del Programa, de acuerdo a lo establecido en el artículo 9° de la Ley 26.117.

Artículo 4° - Invítase a los Municipios de la Provincia de Mendoza a generar dentro de sus áreas Sociales Programas de Promoción al Microcrédito, de acuerdo a lo establecido en la Ley Nacional 26.117.

Artículo 5° - Las operaciones de Microcréditos reguladas por la presente ley, serán eximidas del Impuesto de Sellos y del Impuesto de Ingresos Brutos por el Gobierno de la Provincia de Mendoza.

Este fenómeno que se dio en la década del 90 en España, se conoció como la “*huida del derecho administrativo*”¹² ya que permitía a las empresas:

- ✓ Autonomía financiera
- ✓ Contratación con prestadores de servicios, proveedores de insumos y demás terceros bajo normas del derecho privado.
- ✓ No regirse por las normas de derecho público en lo que se refiere a contabilidad pública y normas sobre formación de la voluntad de las Administraciones Públicas agilizando y haciendo menos formal la toma de decisiones.

La gestión de la salud con técnicas empresariales surge como la respuesta lógica a la rigidez e ineficacia que resulta del derecho público. En nuestro país en cambio ha sido utilizado como herramienta para implementar políticas públicas, y a fin de atender con eficacia todas las funciones que involucran el bienestar general y que debe ser garantizado por el Estado.

II.4. Aspectos relevantes de los nuevos modelos de organización gerencial del estado

Se expone a continuación la siguiente tabla, a fin de resumir los aspectos más relevantes de los distintos tipos de sujetos de derecho privados que administran fondos públicos.

¹² Francisco José Villar Rojas (Asociación Nacional de Juristas de Salud) para las Jornadas de Economía de la Salud, el mismo expresaba que la “*huida del derecho administrativo*” como se denominó al proceso, permitía a las empresas obtener en mayor o menor grado

- ◆ Suficiente autonomía financiera para alcanzar una mayor disponibilidad sobre los fondos públicos que les fueran asignados (con controles a posteriori).
- ◆ Capacidad de generar recursos propios y, en ocasiones, escapar a las reglas de la contabilidad pública., inclusive con la posibilidad de evitar la aplicación de normas sobre formación de la voluntad de las Administraciones Públicas agilizando y haciendo menos formal la toma de decisiones.
- ◆ Un tercer efecto referido a la legislación de su actividad externa. Estas nuevas empresas contrataban con terceros bajo las normas del derecho privado (compra de bienes y contratación de servicios, régimen jurídico del personal, gestión del patrimonio, etc)

En esta última faceta, la que más nos interesa, las empresas huyen de la normativa de contrataciones del Estado, del estatuto sobre el funcionario y las leyes sobre el patrimonio

Tabla N° 1: Aspectos relevantes de los nuevos modelos de organización gerencial del estado

Tipo societario	Ley	Conformación Capital Social	Naturaleza Jurídica	Creación	Responsabilidad Estatal	Régimen aplicable	Controles a los que están sometidos
Soc. Economía Mixta	Decreto-Ley 15.349/46	Público y Privado, en cualquier proporción	Según la ley puede ser Persona de Derecho Público o de Derecho Privado.	Por ley en sentido formal.	Limitada a la integración de las acciones suscriptas.	Disposiciones de las S.A comerciales (Ley 19.550-LGS)	Honorable Tribunal de Cuentas -Fiscalía de estado (cuando correspondiere)-Auditoría Interna Provincial (cuando correspondiere)-Dirección Prov. De Personas Jurídicas-Fiscalización privada-Consejo de vigilancia (cuando correspondiere).
S.A. con particip. estatal mayoritaria	LGS 19.550 (art. 380 y ss)	Privado y Público -por lo menos en un 51%-	Personas Jurídica Públicas No Estatales (según clasificación de Gordillo)	Por ley en sentido Formal del PL Provincial o por ordenanzas de las comunas (Ley 12.929)	Limitada a la integración de las acciones suscriptas.	Sección VI Ley 19.550-LGS.	Honorable Tribunal de Cuentas -Fiscalía de estado (cuando correspondiere)- Auditoría Interna Provincial (cuando correspondiere)-Dirección Prov. De Personas Jurídicas-Fiscalización privada-Consejo de vigilancia (cuando correspondiere).
Sociedad del Estado	Ley 20.705	Exclusivamente público	Persona Jurídica Pública Estatal (según clasificación de Gordillo)	Por ley en sentido formal. Por decreto cuando se este transformando una sociedad existente.	Limitada a la integración de las acciones suscriptas.	Disposiciones de las S.A comerciales. (Ley 19.550-LGS)	Honorable Tribunal de Cuentas -Fiscalía de estado (cuando correspondiere)- Auditoría Interna Provincial (cuando correspondiere)-Dirección Prov. De Personas Jurídicas-Fiscalización privada-Consejo de vigilancia (cuando correspondiere).
Particip. Estatal en empresas privadas	LGS 19.550	Privado con participación estatal minoritaria	Persona jurídica privada	Ley 26425 y Decreto 1278/12	Limitada a la integración de las acciones suscriptas.	LGS N° 19550	SGEN-AGN-Anses (controles a través del Fondo de Garantía de Sustentabilidad)-Fiscalización privada-Consejo de vigilancia (cuando correspondiere).
Sociedades Anónimas	LSG 19550	Público y Privado minoritario	Persona jurídica privada	Ley 7378. Ley 6756. Ley 8213	Limitada a la integración de las acciones suscriptas.	Ley 24441. Ley 24467. LGS 19550	Honorable Tribunal de Cuentas -Fiscalía de estado (cuando correspondiere)- Auditoría Interna Provincial (cuando correspondiere)-Dirección Prov. De Personas Jurídicas-Fiscalización privada-Consejo de vigilancia (cuando correspondiere).
Asociaciones y Fundaciones	CCCN	Privado	Persona jurídica privada	Estatutos	Ninguna	CCCN y Ley 19.836	Contaduría General de la Provincia-Honorable Tribunal de Cuentas-Dirección de Persona Jurídica
Consortios Públicos	CCCN	Público y Privado	Persona Jurídica Estatal	Ley 26117 (Nacional) y Ley 7659 (Mendoza)	Limitada a la integración del capital social	CCCN	Contaduría General de la Provincia-Honorable Tribunal de Cuentas-Auditoría Interna de la Provincia

El manual de auditoría gubernamental propuesto en el capítulo III, describen en un solo cuerpo normativo, auditorías que comprende aspectos de legalidad, financiero

contable y de gestión (rendimiento) atendiendo en este último; los principios de economía, eficiencia y efectividad, con el propósito de contribuir a la buena gobernanza, la transparencia y la rendición de cuentas.

Su finalidad es asegurar.

- La correcta aplicación y cumplimiento de las normas y políticas fijadas por estos sujetos y que hubieran sido debidamente aprobadas por sus respectivos órganos sociales.

- El nombramiento de los Miembros del Directorio, Consejo de Administración, Comisión Directiva, etc. (según la forma jurídica que adopten) y de los principales ejecutivos, a fin de verificar que se hayan cumplido los requisitos que hubieren sido establecidos por los respectivos estatutos, sobre la idoneidad y capacidad necesarios para administrar efectivamente estos sujetos, sean estos S.A, Asociaciones, Fundaciones, Consorcios etc.

- La existencia o ausencia de sistemas de gestión que permitan disponer, en cualquier momento, de información oportuna, confiable y veraz, para la toma de decisiones.

- La existencia o ausencia de normas y procedimientos claros para identificar e impedir las transferencias u operaciones que hubieren sido restringidas por los órganos sociales de los respectivos sujetos, en razón de la vinculación o relación existente entre los accionistas, socios, directores, administradores y/o representantes, con terceras personas naturales o jurídicas, sus accionistas, socios, directores, administradores y/o representantes.

A través de estas auditorías, se persigue lograr no solo, el control de los recursos públicos, sino también asesorar y recomendar acciones prácticas y realizables tendientes a incrementar su productividad, optimizar el uso de los recursos, coadyuvar a la consecución de objetivos y metas, alcanzar mejores resultados en su gestión y fortalecer el funcionamiento de estas entidades.

Para ello es necesario tener un conocimiento integral del sujeto en cuestión (SA, Fundaciones, Consorcios, Asociaciones, etc.), para lo cual:

- Se debe tener un profundo conocimiento de la actividad de la institución o empresa, de lo contrario no se podría llevar a cabo procedimientos de auditoria y poder obtener resultados satisfactorios.

- Saber cuáles son sus ingresos, los costos de bienes o servicios que se producen o prestan.
- Saber cuáles son los gastos necesarios para producirlos o prestarlos.
- Saber cuáles son las principales fuentes de financiamiento.
- Saber cuáles son los sistemas de información con que cuenta y la información de las transacciones contables que realiza.

Su utilización no implica la realización de una auditoría de carácter integral, sino que puede ser aplicado a un tipo de auditoría específico, como por ejemplo en la realización de una auditoría de rendimiento o desempeño exclusivamente, será de aplicación la parte I-Conceptos Generales y Principios de la Auditoría del Sector Público y la parte II-Auditoría de Rendimiento o desempeño. Mientras que si se realiza una auditoría financiera y de cumplimiento se aplicará la parte I-Conceptos generales y Procedimientos y la parte III-Auditoría financiera y de cumplimientos

Para la elaboración del manual se ha indagado sobre la existencia de Manuales de auditoría en distintos países como Nicaragua, Costa Rica, Ecuador, República Dominicana, Bolivia.

Los mencionados países a través de sus órganos de fiscalización (EFS) y conforme a la competencia asignada por sus Constituciones Nacionales y Leyes de creación, se encuentran facultadas para dictar su propia normativa de control interno y externo con el fin de garantizar el uso adecuado de los recursos públicos, cualquiera sea el sujeto que los administre (organismos públicos y sujetos de derecho privado).

En general se encuentran definidos como manuales o guías de auditoría y se encuentran estructurados de la siguiente manera:

- I. Conceptos y Principios Generales
- II. Proceso de la Auditoría Gubernamental: Planificación-Ejecución-Conclusión
- III. Distintos tipos de Auditoría: Financiero, Cumplimiento, Gestión, Ambiental, Tecnología de la Información, Control Interno.
- IV. Normas sobre PT
- V. Normas sobre informes

VI. Comunicación

VII. Seguimiento de observaciones y recomendaciones

Los países indicados inclusive han actualizado sus manuales dentro del marco del programa de modernización del estado financiado con fondos provenientes del Banco Interamericano de Desarrollo (BID) y el Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento (BIRF), y han tomado como referencia las normas internacionales de auditoría para el Sector Público emitidas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI).

A modos de resumen, en la siguiente tabla se indica las EFS de cada país, su marco legal, el tipo de control y los sujetos de fiscalización

Tabla N° 2: Competencia de las EFS. Marco Regulatorio

País	Marco Legal	EFS	Tipo de Control	Sujeto de fiscalización
Costa Rica	CN Ley 7428	Contraloría General	Financiero Cumplimiento Gestión	Públicos y Privados
Nicaragua	CN Ley 681	Contraloría General de la República	Financiero Cumplimiento Gestión Ambiental Informática	Públicos y Privados
República Dominicana	CN Ley 10-04	Cámara de Cuentas	Financiero Cumplimiento Gestión	Públicos y Privados
Ecuador	CN Ley 73	Contraloría General del Estado	Financiero Cumplimiento Gestión	Públicos y Privados
Bolivia	CN Ley 1178	Contraloría General del Estado	Financiero Cumplimiento Gestión	Públicos y Privados
Argentina	CN Ley 24156	Auditoría General (AGN) Sindicatura General (SIGEN)	Financiero Cumplimiento Gestión	Públicos y Privados



MANUAL DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

CAPÍTULO III

Parte I:

**Conceptos Generales y Principios de la
Auditoría del Sector Público**



ÍNDICE DEL MANUAL DE AUDITORÍA

PARTE I: Conceptos Generales y Principios de la auditoría del Sector Público	61
INTRODUCCIÓN	63
CAPÍTULO I: Conceptos Generales	64
I.1. Concepto de Auditoría Gubernamental	64
I.2. Objetivo de Auditoría	66
I.3. Criterios de Auditoría	67
CAPÍTULO II: Principios de la Auditoría del Sector Público	69
II.1. Principios relacionados con los requerimientos organizacionales de las EFS	69
II.2: Principios relacionados con el proceso de Auditoría	75
II.2.1. Planificación	76
II.2.2. Ejecución: Realización de la Auditoría. Obtención de evidencia	87
II.2.3. Conclusión: Evaluación de hallazgos. Elaboración de Informes	93
CAPÍTULO III: Control de Calidad de las Auditorías	96
CAPÍTULO IV: Modelos	104
PARTE II: Auditoría de Gestión, Rendimiento o Desempeño	112
PARTE III: Auditoría Financiera y de Cumplimiento	137

Introducción

El propósito de este manual es proporcionar al auditor gubernamental en un solo cuerpo, normas y procedimientos que guíen el proceso de auditoría, receptando las metodologías, normas y procedimientos vigentes en la práctica internacional de auditoría, permitiendo flexibilizar su aplicabilidad según el tipo de auditoría y el sujeto de derecho privado a auditar y el criterio del auditor.

Este capítulo, se compone de tres partes:

Parte I: Está compuesto de tres capítulos, en el capítulo I se describe conceptos generales; en el capítulo II se desarrollan los principios de la auditoría del sector público conforme los lineamientos de la ISSAI 100, agrupados en “principios relacionados con los requerimientos organizacionales de las EFS” y “principios relacionados con el proceso de la auditoría”-(Planificación)-realización de la auditoría (ejecución)-elaboración de informes (conclusión). En el capítulo III se desarrolla el control de calidad de las auditorías. En el capítulo IV se exponen modelos de “programa de trabajo”, “cuestionario de control interno (marco conceptual COSO), y “matriz de prueba de cumplimiento” para verificar si los controles implementados por el ente fiscalizado funcionan.

Los modelos incluidos en la presente tesis, no pretende agotar las distintas casuísticas que se pueden presentar en una auditoría.

Parte II: Auditoría de gestión rendimiento o desempeño, en la cual se mencionan aspectos distintivos para este tipo de auditoría, atendiendo a las características que le son propia.

Parte III: Auditoría Financiera y de Cumplimiento, en la cual se mencionan aspectos distintivos para este tipo de auditoría, atendiendo a las características que le son propia.

Capítulo I:

Conceptos Generales

I.1 Concepto de auditoría gubernamental¹³:

Siguiendo los lineamientos de la ISSAI 100, podría definirse como un proceso sistemático en el que de manera objetiva se obtiene y se evalúa la evidencia para determinar si la información o las condiciones reales están de acuerdo con los criterios establecidos. La auditoría del sector público es esencial, ya que proporciona, a los órganos legislativos y de supervisión, a los encargados de la gobernanza y al público en general, información y evaluaciones independientes y objetivas concernientes a la administración y el desempeño de las políticas, programas u operaciones gubernamentales.

La auditoría del sector público ayuda a crear las condiciones adecuadas y a fortalecer la expectativa de que las entidades del sector público y los servidores públicos desempeñarán sus funciones de manera eficaz, eficiente y ética, y de acuerdo con las leyes y reglamentos aplicables.

El entorno de la auditoría del sector público es aquel en el que los gobiernos y otras entidades del sector público se responsabilizan sobre el uso de recursos provenientes de la tributación y otras fuentes, para la prestación de servicios a los ciudadanos y otros beneficiarios. De allí, la obligación de rendir cuentas de su gestión y desempeño, así como del uso de los recursos, tanto a quienes se los proporcionan como a quienes dependen de los servicios prestados utilizando tales recursos, incluyendo a los ciudadanos.

En este contexto las EFS juegan un papel importante en el mejoramiento de la administración pública destacando los principios de transparencia, rendición de cuentas, gobernanza y desempeño.

Atendiendo al concepto previamente indicado, este manual constituiría una herramienta, que recoge metodologías, normas y procedimientos que son de práctica internacional en auditoría, para ser aplicado a la labor de auditoría en las EFS de la Provincia, en tanto sea aprobado por sus máximas autoridades.

¹³ ISSAI 100–Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público, apartados 17 y 18

De acuerdo al enfoque que defina el equipo de auditoría podría abarcar aspectos de auditoría de regularidad financiera y cumplimiento normativo y de auditoría operativa o de gestión o como actualmente se denomina auditoría de desempeño:

Si el enfoque de la auditoría es la regularidad financiera, la labor de auditoría incluye:

- ✓ el examen y evaluación de los asientos contables y la expresión de la opinión que merezcan los estados contables y financieros que surjan de dichos registros.,
- ✓ la fiscalización de los sistemas y de las operaciones financieras,
- ✓ la valoración del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables,
- ✓ la fiscalización de los sistemas de control y de auditoría internos,
- ✓ la fiscalización de la razonabilidad de las decisiones administrativas adoptadas dentro de la entidad fiscalizada.

En el caso de tratarse de una fiscalización operacional, de gestión, rendimiento o desempeño, esto implica la realización de una auditoría con enfoque en la economía, la eficiencia y la eficacia, y comprende:

- ✓ el control de la economía de las actividades administrativas, de acuerdo con principios administrativos y prácticas administrativas razonables,
- ✓ el control de la eficiencia en la utilización de los recursos humanos, financieros y de cualquier otro tipo, junto con el examen de los sistemas de información, de las medidas de rendimiento y control, y de los procedimientos seguidos por las organizaciones fiscalizadas para corregir las deficiencias encontradas,
- ✓ el control de la eficacia con que se han llevado a cabo los objetivos de las organizaciones fiscalizadas y de los resultados alcanzados en relación con los pretendidos.

Es decir subyacen los principios de las tres “E”: Eficacia, Eficiencia y Economía, desarrollado en el presente manual en la parte II-Auditoría de gestión, rendimiento o desempeño.

Concluyendo se puede decir que la auditoría de desempeño puede ser parte de una auditoría más extensa que abarque aspectos de la auditoría financiera y de cumplimiento. No obstante, se tienen que tener presentes las características y elementos propios de la auditoría de rendimiento o desempeño.

En la auditoría de desempeño el trabajo se enfoca más en las actividades y resultados que en los informes y cuentas. Además, el objetivo principal es promover la economía, eficiencia y eficacia, más que informar sobre el cumplimiento (ISSAI 300, 14).

I.2. Objetivos de Auditoría ¹⁴

Los objetivos de la auditoría gubernamental, se refieren a lo que la auditoría tiene previsto lograr y estaría determinado por los objetivos de cada una de las auditorías que la componen, a saber:

1. Auditoría financiera: Se enfoca en determinar si la información financiera de una entidad se presenta en conformidad con el marco de referencia de emisión de información financiera y regulatorio aplicable.
2. Auditoría de Cumplimiento normativo: Se enfoca en determinar si un asunto en particular cumple con las regulaciones o autoridades identificadas como criterios.
3. Auditoría de desempeño: Se enfoca en determinar si las intervenciones, programas e instituciones se desempeñan en conformidad con los principios de economía, eficiencia y eficacia, y si existen áreas de mejora.

Dichos objetivos serán desarrollados en el Capítulo III-Manual de Auditoría, en la parte II-Auditoría de Gestión, rendimiento o desempeño y parte III-Auditoría Financiera y de Cumplimiento respectivamente.

¹⁴ ISSAI 100-Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público, 22-Tipos de Auditoría

Si bien las auditorías del sector público parten de objetivos que pueden ser distintos, dependiendo del tipo de auditoría que se realice, todas las auditorías del sector público contribuyen a la buena gobernanza, por las siguientes razones:

- ✓ porque proporcionan a los usuarios previstos (destinatarios) información independiente, objetiva y confiable, así como conclusiones u opiniones basadas en evidencia suficiente y apropiada relativa a las entidades públicas y a los sujetos de derecho privado que administran o hacen uso de los recursos públicos;
- ✓ porque mejoran la rendición de cuentas y la transparencia, promoviendo la mejora continua y la confianza sostenida en el uso apropiado de los fondos y bienes públicos, y en el desempeño de la administración tanto pública como privada atendiendo al sujeto fiscalizado;
- ✓ porque fortalecen la eficacia tanto de aquellos organismos que, dentro del marco constitucional, ejercen labores de supervisión general y funciones correctivas sobre el gobierno, como de los responsables de la administración de actividades financiadas con fondos públicos;
- ✓ porque crean incentivos para el cambio, proporcionando conocimiento, análisis completos y recomendaciones de mejora bien fundamentadas.

I.3. Criterios de Auditoría¹⁵

Los criterios de Auditoría sirven de orientación en la evaluación a realizar por el auditor y puede concebirse como normas, buenas prácticas o estándares propios de los programas o funciones a auditar que se emplean para determinar si un programa o actividad cumple o supera las expectativas.

Para un mejor entendimiento, desde el punto de vista financiero contable los criterios estarían conformados por las normas contables profesionales y de auditoría emitidas por los organismo que regulan el ejercicio de la profesión (Consejos Profesionales de cada Jurisdicción) y las normas internacionales de auditoría (NIA).

Del punto de vista de cumplimiento estaría conformado por las normas legales, reglamentarias, estatutarias vigentes. Mientras que del punto de vista de la gestión o

¹⁵ ISSAI 100,- -*Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público* 27-Criterios

desempeño, al no existir criterios definidos o estándar, los auditores deberían establecer los criterios adecuados que correspondan a las preguntas de auditoría y que se relacionen a los principios de economía, eficiencia y eficacia.

Los criterios de gestión deben reunir las siguientes características:

-Fiabilidad: Permiten conclusiones coherentes cuando son empleados por otros auditores en iguales circunstancias

-Objetividad: Están exentos de cualquier sesgo del auditor o la Dirección

-Utilidad: Originan resultados y conclusiones que satisfacen las necesidades de información los usuarios.

-Comprensibilidad: Se expresan con claridad y no dan lugar a interpretaciones significativas diferentes.

-Comparabilidad: Son coherentes con otros criterios utilizados en otros organismos o actividades similares y aún por auditores anteriores de la misma entidad fiscalizada.

-Integridad: El desarrollo de todos los criterios importantes deben ser adecuados para evaluar el rendimiento.

-Aceptabilidad: Son aquellos en los que suelen coincidir los expertos independientes en el campo o tema, las entidades fiscalizadas, el poder legislativo, los medios de comunicación y el público en general.

Capítulo II:

Principios de la Auditoría del Sector Público

Los principios fundamentales de la auditoría del sector público, siguiendo los lineamientos de la ISSAI 100, se agrupan en principios relacionados con los requerimientos organizacionales de las EFS, principios generales que el auditor debe considerar antes de comenzar y en más de un punto durante la auditoría, y principios relacionados con pasos específicos en el proceso de auditoría.

II.1 Principios relacionados con los requerimientos organizacionales de las EFS

Atendiendo a los lineamientos de la ISSAI 100, apoyados por la ISSAI 10 – Declaración de México sobre la Independencia de las EFS y la ISSAI 30 – Código de Ética-principios éticos de integridad, objetividad, competencia profesional y diligencia debida, confidencialidad y conducta profesional, los principios generales que rigen en una auditoría gubernamental son los siguientes:

✓ Ética e independencia¹⁶

Las EFS deben tener políticas que aborden principios éticos y la necesidad que los auditores adhieran a dichos principios en toda la labor de auditoría. Además estos deberán mantener su independencia durante toda su labor a fin de asegurar que sus informes son imparciales y que sean percibidos de esa manera por los usuarios previstos.

Entiéndase por usuarios previstos los individuos, organizaciones o áreas de las mismas para quienes el auditor elabora el informe de auditoría (pueden ser órganos legislativos o de vigilancia/supervisión, con facultades de gobernanza o el público en general).

Los Principios fundamentales de auditoría consagran los principios de carácter ético que han de tomarse en consideración antes de proceder a la auditoría (ISSAI 200, 2.2.1). Estos principios son los siguientes:

¹⁶ ISSAI 100, apartado 36: Los auditores deben cumplir con los requisitos éticos relevante y ser independientes

- a) Independencia, incluida la neutralidad política, de las EFS y de los auditores.
- b) Evitación de conflictos de intereses de los auditores con la entidad auditada.
- c) Las EFS y los auditores deben poseer la competencia profesional exigida.
- d) Los auditores y las EFS deben emplear la debida diligencia y el máximo interés para adecuar su actuación a los Principios fundamentales de auditoría.

Si, la EFS o el auditor no pudieran cumplir los Principios fundamentales de auditoría de carácter ético, por alguna razón, se deberán tomar las medidas necesarias para eliminar los factores que pudieran comprometer dicho cumplimiento antes de comenzar la auditoría. Estas medidas consistirán, por ejemplo, en la reasignación del personal adscrito a la auditoría, una formación complementaria o la participación de expertos.

✓ **Juicio profesional, diligencia debida y escepticismo¹⁷**

El auditor debe actuar con escepticismo y juicio profesional y ejercer la diligencia debida para garantizar que su conducta profesional sea la apropiada.

El escepticismo profesional significa mantener la distancia profesional y una actitud de alerta y de cuestionamiento al evaluar la suficiencia e idoneidad de la evidencia obtenida durante toda la auditoría. También implica permanecer abierto y receptivo a todos los puntos de vista y argumentos.

El juicio profesional implica la aplicación del conocimiento, habilidades y experiencia colectiva en el proceso de auditoría.

Diligencia debida significa que el auditor debe planear y conducir las auditorías de manera diligente. Los auditores deben evitar cualquier conducta que pueda desacreditar su trabajo.

¹⁷ ISSAI 100, Apartado 37: Los auditores deben mantener una conducta profesional apropiada mediante la aplicación del escepticismo profesional, juicio profesional y la diligencia debida durante toda la auditoría

✓ **Control de calidad**¹⁸

Las EFS deben implementar políticas y procedimientos sobre control de calidad, los cuales deben cumplir con las normas profesionales, a fin de garantizar que las auditorías se lleven a cabo consistentemente a un alto nivel. Los procedimientos de control de calidad deben abarcar asuntos tales como la dirección, revisión y supervisión del proceso de auditoría y la necesidad de hacer consultas para tomar decisiones sobre asuntos difíciles o contenciosos.

Este principio se encuentra desarrollado en el Capítulo III del presente Manual de Auditoría-I parte, atendiendo a las directrices previstas en la ISSAI 40 – Control de Calidad para las EFS.

✓ **Gestión y habilidades del equipo de auditoría**¹⁹

El equipo de auditoría debe poseer el conocimiento, las habilidades y la experiencia necesarios para completar la auditoría con éxito. Esto incluye comprender y tener experiencia práctica en el tipo de auditoría que se va a realizar, estar familiarizado con las normas y la legislación aplicables, conocer las operaciones de la entidad, y tener la capacidad y experiencia necesarias para ejercer el juicio profesional.

En todas las auditorías es común la necesidad de contratar personal calificado, ofrecer oportunidades de desarrollo y capacitación al personal, elaborar manuales y otras guías e instrucciones relacionadas con la conducción de las auditorías, y asignar suficientes recursos para la auditoría. Los auditores deben mantener su competencia profesional a través de un continuo desarrollo profesional.

Los objetivos de la auditoría interna son diferentes a los de la auditoría externa. Sin embargo, ambos tipos de auditoría promueven la buena gobernanza al contribuir a la transparencia y a la rendición de cuentas sobre el uso de los recursos públicos, así como

¹⁸ ISSAI 100, apartado 38: Los auditores deben realizar la auditoría de acuerdo con las normas profesionales sobre control de calidad

¹⁹ ISSAI 100, Apartado 39: Los auditores deben poseer o tener acceso a las habilidades necesarias

sobre la economía, eficiencia y eficacia de la administración pública. Esto brinda oportunidades de coordinación y cooperación, así como la posibilidad de eliminar la duplicación de esfuerzos.

Algunas EFS utilizan el trabajo de otros auditores a nivel estatal, provincial, regional, distrital o local, o de despachos de contadores públicos que han realizado trabajos de auditoría relacionados con el objetivo de la auditoría en cuestión. Se deben establecer acuerdos para garantizar que cualquiera de dichos trabajos se lleve a cabo en conformidad con las normas de auditoría del sector público.

Las auditorías pueden requerir de técnicas, métodos o habilidades especializadas de disciplinas no disponibles dentro de la EFS. En tales casos, se puede hacer uso de expertos para obtener el conocimiento o llevar a cabo tareas específicas o para otros propósitos.

✓ **Riesgo de auditoría** ²⁰

El riesgo de auditoría se refiere al riesgo de que el informe de auditoría pueda resultar inapropiado. Por tal motivo el auditor debe llevar a cabo los procedimientos para reducir o administrar el riesgo de llegar a conclusiones inadecuadas, reconociendo que las limitaciones inherentes a todas las auditorías implican que una auditoría nunca podrá proporcionar una certeza absoluta sobre la condición de la materia o asunto en cuestión.

Cuando el objetivo es proporcionar una seguridad razonable, el auditor debe reducir el riesgo de auditoría hasta un nivel aceptablemente bajo determinadas circunstancias de la auditoría.

La auditoría también puede tener como objetivo proporcionar una seguridad limitada, en cuyo caso el riesgo aceptable de no cumplir con los criterios es mayor que en una auditoría de seguridad razonable. Una auditoría de seguridad limitada proporciona un nivel de seguridad tal que, conforme al juicio profesional del auditor, será significativo para los usuarios previstos.

²⁰ ISSAI 100, Apartado 40: Los auditores deben gestionar el riesgo de proporcionar un informe que sea inapropiado bajo las circunstancias de la auditoría

El auditor debe tomar en cuenta tres distintas dimensiones del riesgo de auditoría – riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección – relacionados con la materia en cuestión y el formato de presentación de informe (si se incluye un dictamen o una conclusión), la significatividad relativa de estos riesgos dependen de la naturaleza del asunto / materia en cuestión, de si la auditoría debe proporcionar una seguridad razonable o limitada, y de si se trata de un trabajo de atestiguamiento o de un trabajo de elaboración de un informe directo.

El riesgo de auditoría comprende los siguientes riesgos:

- 1) Riesgo Inherente: riesgo propio del ente, su naturaleza, su estructura y su actividad
- 2) Riesgo de control: referido específicamente a la estructura y mecanismos de control interno, las reorganizaciones y los excesos de actividades y funciones son situaciones que encuadran dentro de este tipo de riesgos.
- 3) Riesgo de detección: vinculado a la falla en el planeamiento y la ejecución de la auditoría, concierne a la forma en que el auditor desarrolla la auditoría, por lo que es más fácil que el auditor disminuya al máximo tal riesgo.

✓ **Materialidad** ²¹

La materia o asunto en cuestión se refiere a la información, condición o actividad que se mide o se evalúa de acuerdo con ciertos criterios. Puede tomar diversas formas y tener diferentes características, dependiendo del objetivo de la auditoría. Una materia o asunto en cuestión apropiado se puede identificar y evaluar o medir de manera consistente conforme a criterios, de modo que puede someterse a procedimientos para reunir evidencia de auditoría suficiente y apropiada para sustentar el dictamen o conclusión de la auditoría (ISSAI 100, apartado 26).

La materialidad es relevante en todas las auditorías. Un asunto se puede juzgar importante o significativo si existe la posibilidad de que el conocimiento de él influya en las decisiones de los usuarios previstos.

²¹ ISSAI 100, Apartado 41: Los auditores deben considerar la materialidad durante todo el proceso de la auditoría

Determinar la materialidad es una cuestión de juicio profesional y depende de la interpretación del auditor sobre las necesidades de los usuarios. Este juicio puede relacionarse con un elemento individual o con un grupo de elementos tomados en su conjunto.

La materialidad a menudo se considera en términos de valor, pero también posee otros aspectos tanto cuantitativos como cualitativos. Las características inherentes de un elemento o grupo de elementos pueden hacer que un asunto sea importante por su propia naturaleza. Un asunto también puede ser importante debido al contexto dentro del cual ocurre.

Las consideraciones sobre la materialidad afectan las decisiones concernientes a la naturaleza, los tiempos de ejecución y el alcance de los procedimientos de la auditoría, así como la evaluación de los resultados de auditoría. Estas consideraciones pueden incluir las preocupaciones de las partes interesadas, el interés público, los requerimientos regulatorios y las consecuencias para la sociedad.

✓ **Documentación** ²²

La auditoría debe quedar documentada y debe incluir una estrategia y un plan de auditoría. Debe registrar los procedimientos realizados y la evidencia obtenida, y sustentar los resultados comunicados de la auditoría.

La documentación debe elaborarse con suficiente detalle para permitir que un auditor experimentado, sin conocimiento previo de la auditoría, comprenda:

- la naturaleza,
- los tiempos de ejecución,
- el alcance y los resultados de los procedimientos realizados,
- la evidencia obtenida en apoyo a las conclusiones y recomendaciones de auditoría,
- el razonamiento detrás de todos los asuntos significativos que requirieron del ejercicio del juicio profesional, y
- las conclusiones relacionadas.

²² ISSAI 100, Apartado 42: Los auditores deben preparar la documentación de auditoría con el suficiente detalle para proporcionar una comprensión clara del trabajo realizado, de las evidencias obtenidas y de las conclusiones alcanzadas.

✓ **Comunicación** ²³

A los efectos de mantener una relación de trabajo constructiva, es fundamental mantener informada a la entidad auditada sobre todos los asuntos relacionados con la auditoría.

La comunicación debe incluir la obtención de información relevante para la auditoría y la provisión a la administración y a los encargados de la gobernanza de observaciones y resultados oportunos durante todo el compromiso.

El auditor también puede tener la responsabilidad de comunicar los asuntos relacionados con la auditoría a otras partes interesadas, como órganos legislativos y de supervisión.

II.2. Principios relacionados con el proceso de auditoría

Toda auditoría implica un proceso que puede sintetizarse de la siguiente manera:

Etapa	Objetivo	Resultado
Planificación	-Establecer los términos de la auditoría -Comprensión -Conducir una evaluación de riesgos o análisis del problema -Identificar los riesgos de fraude -Desarrollar un plan de auditoría	Memorando de Planificación y Programas de Trabajo
Ejecución: Realización de la auditoría	-Realizar los procedimientos planeados de auditoría para obtener evidencia de la misma -Evaluar la evidencia de auditoría y obtener conclusiones	Evidencias documentadas en papeles de trabajo
Conclusión: Elaboración de Informes	-Preparar un informe con base en las conclusiones -Dar seguimiento a los asuntos reportados como relevantes	Informes de Auditoría Informe de seguimiento.

²³ ISSAI 100, Apartado 43: Los auditores deben establecer una comunicación eficaz durante todo el proceso de la auditor

II.2.1. Planificación

Para garantizar que la auditoría se conduzca de manera eficaz y eficiente, los auditores deben planear su trabajo. La planeación de una auditoría específica incluye aspectos estratégicos y operativos.

Estratégicamente, la planeación debe definir:

- ✓ el alcance: se relaciona con la materia y los criterios que los auditores utilizarán para evaluar e informar sobre el mismo, y está directamente relacionado con los objetivos.
- ✓ los objetivos: se refieren a lo que la auditoría tiene previsto lograr.
- ✓ el enfoque de la auditoría: describirá la naturaleza y alcance de los procedimientos que se usarán para reunir la evidencia de auditoría.

La auditoría debe planearse para reducir el riesgo de auditoría hasta un nivel aceptablemente bajo.

Operacionalmente, la planeación implica:

- ✓ establecer un cronograma para la auditoría y definir la naturaleza, tiempos y alcance de los procedimientos de auditoría.
- ✓ Durante la planeación, los auditores deben asignar a los miembros de su equipo de manera apropiada
- ✓ e identificar otros recursos que se pueden requerir, tal es el caso de expertos en la materia.

La planeación de auditoría debe ser sensible y reaccionar ante los cambios significativos en las circunstancias y condiciones. Es un proceso reiterativo que tiene lugar durante toda la auditoría.

En la etapa de planificación, los auditores deben considerar los siguientes aspectos:

1. Convenir claramente con el ente a fiscalizar los términos de la auditoría²⁴

Los términos de la auditoría deben ser formalmente acordados con el ente fiscalizador, puede incluir:

- ✓ el asunto, el alcance y los objetivos de la auditoría,
- ✓ el acceso a los datos,
- ✓ el informe que resultará de la auditoría,
- ✓ el proceso de auditoría,
- ✓ los contactos,
- ✓ así como las funciones y responsabilidades de las diferentes partes relacionadas en el compromiso.

2. Tener una comprensión ²⁵ clara de la naturaleza de la entidad/programa que se va a auditar, esto incluye:

- ✓ la comprensión de los objetivos,
- ✓ las operaciones, el entorno regulatorio,
- ✓ los controles internos,
- ✓ los sistemas financieros y de otra índole, y los procesos comerciales relevantes, así como la investigación de las posibles fuentes de evidencia de la auditoría.

El conocimiento se puede obtener a partir de la interacción regular con la administración, con los encargados de la gobernanza y con otras partes interesadas. Esto puede significar el consultar a expertos y examinar documentos (incluyendo estudios previos y otras fuentes) para lograr una amplia comprensión del asunto que se va a auditar y de su contexto.

En la práctica podría plasmarse de la siguiente manera:

²⁴ ISSAI 100, Apartado 44: Los auditores deben asegurarse de que los términos de la auditoría se establezcan con claridad. Las auditorías pueden ser requeridas por ley, solicitadas por un órgano legislativo o de supervisión, iniciadas por la EFS o llevadas a cabo por simple acuerdo con la entidad auditada. En todos los casos, el auditor, la dirección de la entidad auditada, los encargados de la gobernanza y otras partes, según sea el caso, deben llegar a un acuerdo formal común sobre los términos de la auditoría y sus respectivos papeles y responsabilidades.

²⁵ ISSAI 100, Apartado 45: Los auditores deben tener una comprensión clara de la naturaleza de la entidad/programa que se va a auditar

Para una primera auditoría, el auditor deberá obtener un conocimiento apropiado de la estructura del ente, sus operaciones, sistemas, su control interno, las normas legales que le son aplicables, las condiciones económicas propias y las del ramo de sus actividades, para ello deberá:

a) recopilar los antecedentes de la entidad sujeta a control:

- Estatutos
- Funciones y acciones
- Legislación y normativas
- Metas, objetivos y planes
- Presupuestos de acción y económicos

b) Obtener información de cada área en cuanto a su actividad y organización:

- Organigramas
- Manual de funciones
- Manual de procedimientos y circuitos administrativos
- Mecanismos de control interno
- Niveles de autorización, dotación equipamiento, etc.

c) Conocer los insumos utilizados y servicios prestados en todos sus aspectos: características, volumen, costos, mercado, opinión de los consumidores, proveedores,

d) Obtener información vinculada a la actividad y a la situación global a nivel nacional e internacional, de corresponder.

e) Con qué sistema de información cuenta el ente, cual es el software de sistemas con que opera, cuál es su naturaleza en cuanto la configuración y estructura de las operaciones computarizadas, que tipo de información produce y quien las utiliza.

Para el caso de auditorías recurrentes, se trata de aprovechar la información obrante de auditorías anteriores y relevar las modificaciones que se podrían haber producido en cada uno de los aspectos indicados, como por ej:

- Cambio en la conducción del ente
- Modificaciones en la estructura organizativa del ente
- Nuevos productos o servicios ofrecidos
- Nuevas líneas de negocio
- Transacciones inusuales, litigios
- Nuevas exigencias de organismos de control
- Nuevos clientes y/o nuevos proveedores

3. Conducir una evaluación de riesgos o un análisis del problema y revisar esto tanto como sea necesario para dar respuesta a los resultados de la auditoría ²⁶

En este aspecto, la naturaleza del riesgo varía según el objetivo de la auditoría, puede tratarse de diferentes tipos de deficiencias, desviaciones o representaciones erróneas que pudieran ocurrir en relación con la materia/asunto en cuestión.

Se deben considerar tanto los riesgos generales como los específicos.

- ✓ Esto se puede lograr mediante procedimientos que sirvan para obtener una comprensión de la entidad o el programa y su entorno, incluyendo los controles internos pertinentes.

Al respecto, el auditor debe evaluar la respuesta de la administración ante los riesgos identificados, incluyendo la implementación y diseño de los controles internos para enfrentarlos.

- ✓ En un análisis del problema, el auditor debe considerar los indicios reales de problemas o de desviaciones de lo que debería ser o esperarse. Este proceso incluye:
 - examinar varios indicadores de problema con el fin de definir los objetivos de la auditoría
 - La identificación de los riesgos y su impacto en la auditoría deben considerarse durante todo el proceso de la auditoría.

²⁶ ISSAI 100, Apartado 46: Los auditores deben conducir una evaluación de riesgos o un análisis del problema y revisar esto tanto como sea necesario para dar respuesta a los resultados de la auditoría.

4. Identificar y evaluar los riesgos de fraude que sean relevantes para los objetivos de auditoría (ISSAI 100, apartado 47)

- ✓ hacer averiguaciones y realizar procedimientos para identificar y responder a los riesgos de fraude que sean relevantes para los objetivos de la auditoría.
- ✓ Deben mantener una actitud de escepticismo profesional y estar alertas ante la posibilidad de fraude durante todo el proceso de auditoría.

A fin de determinar el alcance de la Auditoría y el riesgo asociado es fundamental evaluar el sistema de Control interno de la entidad fiscalizada, como herramienta de gestión, para asegurar la regularidad, la eficiencia y la eficacia de sus operaciones y actividades.

Para la evaluación del sistema de control interno de la entidad fiscalizada, se utilizará el marco conceptual establecido en el informe C.O.S.O²⁷, el cual consta de cinco componentes interrelacionados, derivados del estilo de la dirección, e integrados al proceso de gestión y 17 principios, a saber:

Componentes	Principios
I. Ambiente de Control	1. Demostrar compromiso con la integridad y valores éticos. 2. Ejercer responsabilidad de supervisión 3. Establecer estructura, autoridad y responsabilidad 4. Demostrar compromiso hacia la competencia 5. Hacer cumplir la rendición de cuentas
II. Evaluación de riesgo	6. Establecer objetivos adecuados 7. Identificar y analizar riesgos 8. Evaluar el riesgo de fraude 9. Identificar y analizar cambios significativos
III. Actividades de Control	10. Seleccionar y desarrollar actividades de control 11. Seleccionar y desarrollar controles generales sobre tecnología 12. Establecerlas a través de políticas y

²⁷ Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission. Marco Integral de Control Interno-Informe COSO. Fue elaborado y actualizado por el Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), el cual estuvo integrado por diversas agrupaciones profesionales designadas para establecer un marco conceptual de control interno que amalgamara las definiciones y los conceptos existentes hasta ese momento.

	procedimientos
IV. Información y Comunicación	13. Usar información relevante 14. Comunicar internamente 15. Comunicar externamente
V. Actividades de Monitoreo	16. Realizar evaluaciones concurrentes y/o separadas 17. Evaluar y comunicar deficiencias

En el capítulo IV del presente Manual de Auditoría-I parte, se encuentra desarrollada una propuesta técnica para la evaluación del sistema de control interno

Para evaluar el riesgo de auditoría, una herramienta interesante es elaborar una Matriz de Riesgo, para ello hay que definir:

- 1) Factores de riesgo (cuadro 1)
- 2) Asignar valor a los factores (cuadro 2)
- 3) Definir los indicadores (cuadro 2)
- 4) Asignar valor a los indicadores (Cuadro 2)
- 5) Evaluar el grado de exposición al riesgo de los indicadores (cuadro 3)
- 6) Establecer parámetros del nivel de riesgo (cuadro 4)

Se desarrolla a continuación un modelo para la evaluación del riesgo tener presente el detalle de cada factor según el Cuadro N°1, y luego con los valores de referencia del Cuadro N° 2 se debe completar el Cuadro N° 3.)

Cuadro N° 1 Graduación de factores de riesgo y justificación.

Factor	Descripción	Graduación
Tamaño	<i>(Se deben considerar como variables: el presupuesto, la planta de personal, volumen de transacciones y de documentación.)</i>	Grande, mediana, chica.
		<i>(justificar adecuadamente).</i>
Complejidad del ambiente (interno)	<i>Se deben considerar: la actividad de la organización, la complejidad de los procesos, el grado de incorporación de tecnología, el riesgo de fraude, si posee desarrollos propios o de terceros, etcétera.</i>	Muy compleja, poco compleja.
		<i>(justificar adecuadamente).</i>

Interés de la comunidad (sensibilidad externa)	<i>Se debe tener en cuenta el interés (percepción) de la comunidad sobre algunos aspectos que involucra al ente auditado..</i>	Alto interés o bajo interés
		<i>(justificar adecuadamente).</i>
Probabilidad de cambios significativos en el futuro.	<i>Ejemplos: cambios organizativos, de dependencias, de sistemas, de legislación, de tecnología, de políticas y objetivos, de autoridades, modificaciones de presupuesto, cambios en las necesidades de los usuarios/ciudadanos, etcétera.</i>	Existe o no existe
		<i>(justificar adecuadamente).</i>

Cuadro N° 2 Ponderación de los factores de Riesgo

Factor		Graduación		Valor Ponderado
Nombre	Ponderación	Grado	Valor asignado	Ponderación * Valor asignado
Tamaño	40%	grande	3	1,2
		mediana	2	0,8
		chica	1	0,4
Complejidad del ambiente (interno)	30%	muy compleja	2	0,6
		poco compleja	1	0,3
Interés de la comunidad (sensibilidad externa)	20%	alto interés	2	0,4
		bajo interés	1	0,2
Probabilidad de cambios significativos en el futuro.	10%	existe	2	0,2
		no existe	1	0,1

Cuadro N° 3 Determinación del Coeficiente de Riesgo

Factor	Valor Ponderado
Tamaño	<i>(colocar valor ponderado del Cuadro N°2)</i>
Complejidad del ambiente (interno)	<i>(colocar valor ponderado del Cuadro N°2)</i>

Interés de la comunidad (sensibilidad externa)	<i>(colocar valor ponderado del Cuadro N°2)</i>
Probabilidad de cambios significativos en el futuro.	<i>(colocar valor ponderado del Cuadro N°2)</i>
Coefficiente de Riesgo	<i>(Sumatoria de las filas anteriores)</i>

Conclusiones

(Realizar una análisis global en el que se detallen cuáles fueron los aspectos más importantes (materialidad) a auditar relativos a:

- *Estado de Ejecución Presupuestaria.*
- *Estado de Situación patrimonial*
- *Auditoría de cumplimiento de determinados procedimientos vinculados con el riesgo de control e inherente.*
- *La evaluación de riesgo. A su vez se determinará que el mismo es elevado medio o bajo de acuerdo al Cuadro N° 4*

Cuadro N° 4 Determinación de Riesgo

Coefficiente de Riesgo	Determinación de Riesgo
entre 1 y 1,4	bajo
entre 1,4 y 2	medio
entre 2 y 2,4	alto

- *Tener presente que lo expuesto en este apartado es la base de la planificación la que se deberá realizar una vez aprobado el presente papel de trabajo).*

Identificación de factores de riesgo ²⁸

Existen diversos factores que contribuyen a aumentar o disminuir el riesgo de auditoría, los cuales se mencionan sólo a modo de ejemplo:

- 1) Factores que contribuyen a aumentar el riesgo relacionados con la organización por no lograr algún objetivo o por un perjuicio patrimonial

²⁸Jaime I. Wolinsky, (mayo 2003) Manual De Auditoría Para La Gestión De Negocios-1ª Ed. Osmar D. Buyatti

- a) *El desconocimiento de la actividad*: si el personal no sabe cómo funciona la organización no sabrá identificar los mayores riesgos.
 - b) *El incumplimiento de los objetivos*: cuando el rumbo de la organización se aleja de los objetivos fijados por la alta dirección
 - c) *La cantidad y calidad del personal*: cuando el personal no es idóneo, no está capacitado, no está motivado o no está concientizado con el control.
 - d) *La complejidad propia de la actividad*: cuanto más compleja la actividad se requiere mayores controles
 - e) *Cambios que repercuten en la organización*: cambios políticos, sociales, económicos
 - f) *Competidores*: en un mercado competitivo existen productos de moda o están expuestos a publicidad adversa
 - g) *Normativas*: en un mercado regulado surgen nuevas exigencias, sanciones por incumplimiento
 - h) *Rotación de personal*: según el área que se trate, un alta o baja rotación de personal influye.
 - i) *Planificación de auditoría y muestreo*: si el auditor planificó mal o no realizó adecuadamente el proceso de selección de muestra.
- 2) Factores que contribuyen a disminuir el riesgo relacionados con la auditoría interna
- j) *Capacitación continua y debido conocimiento de la actividad y operaciones.*
 - k) *Tener actitud proactiva*
 - l) *Participar en la etapa de desarrollo de los proyectos*
 - m) *Relevar los objetivos de control en forma continua*
 - n) *Planificar las tareas de auditoría a través de la evaluación de riesgo.*
 - o) *Seleccionar muestra de auditoría en base a una metodología que sea demostrable (software de auditoría o método estadístico)*

Procedimientos de Auditoría

La selección de procedimientos dependerá de la evaluación del riesgo o del análisis del problema, para que la selección sea efectiva el auditor tiene que conocer toda la gama de procedimientos posibles de aplicar.

Los procedimientos posibles responden a dos grandes grupos: pruebas de controles (cumplimiento) y procedimientos sustantivos, y dentro de éstos, los procedimientos analíticos y las pruebas detalladas de transacciones y saldos.

Deberá considerarse cuales son los procedimientos que afectan directamente a los factores de riesgo identificados, cuales son los procedimientos requeridos por las normas de auditoría del país en que opera el ente, cuales son los procedimientos realizados por la auditoría interna cuando se desee confiar en ese trabajo y cuál será el alcance y oportunidad de los procedimientos a aplicar.

Los procedimientos seleccionados constituyen la base para la elaboración del programa de trabajo.

Pruebas de Cumplimiento

Los procedimientos de cumplimiento proporcionan evidencia de que los controles claves existen y que los mismos son aplicados efectiva y uniformemente. Aseguran la comprensión de los sistemas del ente y particularmente de los controles claves dentro de dicho sistemas.

Entre los procedimientos de cumplimiento podemos utilizar:

- *Inspección de documentación del sistema:* incluye el examen de manuales de operación, cursogramas y descripción de tareas.

Uso más frecuente: en la etapa de planificación para documentar la comprensión de los sistemas de información

- *Pruebas de reconstrucción*: Ayuda a comprender el flujo de datos dentro de los sistemas, los métodos que se utilizan para procesar dichos datos y los controles vigentes. Permite además identificar los cambios que se hayan producido o validar
- la permanencia del sistema sin modificaciones. Implica observación y seguimiento de unas pocas transacciones, confirmando con los empleados del ente las funciones de procesamiento realizadas y los controles realizados

Uso más frecuente:

- en la etapa de planificación confirmando la comprensión del auditor de la forma en que operan los sistemas del ente y como fluyen las transacciones y los documentos
- ayuda a identificar cambios y a realizar evaluaciones de los sistemas de control durante la planificación
- proporciona evidencia sobre la existencia y efectividad de los controles y funciones de procesamientos claves.
- Paso previo para la determinación de los controles claves, antes de observar su cumplimiento en forma exhaustiva.

- *Observaciones de determinados controles*: proporciona evidencia de que los controles existen, están en vigencia y operan en la forma esperada. Cuando la prueba se basa en observaciones se tiene que obtener satisfacción adicional de que los controles han operado en forma continua durante el periodo.

Uso más frecuente:

- Permite verificar el cumplimiento de controles claves a través de distintas pruebas
- Debe completarse con el análisis de los cambios en los sistemas probados

- *Técnica de datos de prueba*: implica el ingreso de transacciones “ficticias” en los sistemas computarizados del ente y la comparación de los resultados obtenidos con resultados predeterminados.

Uso más frecuente:

- para evaluar la lógica general de los procesos computarizados
- para evaluar la existencia y efectividad de controles claves

Pruebas Sustantivas

Estos procedimientos proporcionan evidencias directas sobre la validez de las transacciones y saldos incluidos en los registros contables o estados financieros y por lo tanto sobre la validez de las afirmaciones.

Entre los procedimientos sustantivos podemos utilizar:

- Indagaciones al personal de la empresa
- Procedimientos analíticos
- Inspección de documentos
- Observación física
- Confirmaciones externas

II.2.2. Ejecución: Realización de la Auditoría. Obtención de evidencia

Su finalidad es aplicar los procedimientos planificados y/o procedimientos alternativos, para el caso que los procedimientos planificados deban ser reemplazados o complementa con otros, ya sea por dificultades propias de la organización, de los sistemas o por ser más eficiente el examen, a fin obtener elementos de juicios válidos y suficientes para sustentar la opinión del auditor, estos elementos de juicio constituirán las *evidencias* del examen realizado.

La evidencia de auditoría consiste en cualquier información utilizada por el auditor para determinar si la materia/asunto en cuestión cumple con los criterios aplicables. La evidencia puede tomar diversas formas, tales como:

- ✓ registros de operaciones en papel y en forma electrónica,
- ✓ comunicaciones por escrito y en forma electrónica con gente externa,
- ✓ observaciones hechas por el auditor y testimonios orales o escritos hechos por la entidad auditada.

Los métodos para obtener la evidencia de auditoría pueden incluir la inspección, observación, indagación, confirmación, recálculo, repetición, procedimientos analíticos y/u otras técnicas de investigación. La evidencia debe ser tanto suficiente (en cantidad) para persuadir a una persona conocedora de que los resultados son razonables, como apropiada (en calidad) – es decir, relevante, válida y confiable.

La evaluación del auditor sobre la evidencia debe ser objetiva, justa y equilibrada. Los resultados preliminares deben comunicarse y tratarse con la entidad auditada para confirmar su validez. Asimismo, el auditor debe respetar todos los requerimientos respecto a la confidencialidad (ISSAI 100, 49).

La confiabilidad de las *evidencias* aumenta a medida de su objetividad, por lo que para que la evidencia sea aceptable, debe ser creíble y confiable. La calidad de la evidencia varía según la fuente que la origina.

En el presente cuadro se describe las distintas fuentes de evidencia y su grado de confiabilidad

Fuentes	MAYOR CONFIABILIDAD	MENOR CONFIABILIDAD
	Obtenidas de personas o hechos independientes de la organización.	Obtenida dentro de la organización.
	Producida por un sistema de control efectivo	Producida por un sistema de control débil
	Por conocimiento directo: observación, inspección o reconstrucción	Por conocimiento indirecto: trabajos de terceros (auditores internos)
	Documentada	Oral
	De la Gerencia superior	Del personal de menor nivel

Después de concluir los procedimientos de auditoría, el auditor revisará la documentación de la auditoría con el fin de determinar si el asunto ha sido auditado de manera suficiente y apropiada. Previo a formular las conclusiones, el auditor reconsiderará la evaluación inicial de riesgo y de materialidad en función a la evidencia recolectada, y determinará si es necesario realizar procedimientos adicionales (profundizar la auditoría).

El auditor deberá evaluar la evidencia de auditoría con el objetivo de obtener resultados/hallazgos. Al evaluar la evidencia de auditoría y la materialidad de los hallazgos, el auditor debe tomar en consideración tanto los factores cuantitativos como los cualitativos.

Con base en los resultados o hallazgos, el auditor debe ejercer su juicio profesional para llegar a una conclusión sobre el asunto o sobre la información de la materia (ISSAI 100, 50).

El objetivo es analizar los hallazgos y obtener una conclusión general de la entidad auditada, respecto a:

- la calidad, eficiencia, eficacia y economía de las operaciones económica, de la gestión administrativa, del control interno y de la gestión gerencial.

- La razonabilidad de los estados financieros

- El cumplimiento de leyes y normas administrativas y contables

- El impacto sobre el medio ambiente y la mitigación de riesgos

- Determinar los defectos, desvíos y problemas a fin de proponer mejoras, correcciones y soluciones.

Documentación

La labor de auditoría debe quedar plasmado por escrito en documentos, debidamente ordenados y codificados, ya que respaldaría la planificación, su cumplimiento, los procedimientos aplicados, sus resultados y la derivación de las conclusiones producto de los resultados obtenidos.

Papeles de Trabajo

Esos documentos escritos constituyen los papeles de trabajo que respaldarán el informe de auditoría, adquiere importancia porque hacen a la defensa y fundamento del informe emitido; facilitan la administración del trabajo, sirven de antecedente para futuras o posteriores auditorías, también para evaluar la calidad e intensidad del trabajo.

Los papeles de trabajo provienen de tres fuentes:

- Realizadas por el auditor: Confección de planillas de toma de inventario, arqueo de fondos, elaboración de cuestionario de control interno, otros.
- Obtenidas del ente: estatutos, reglamentos, organigramas, manuales de funciones, manuales de procedimientos, cursogramas, informes gerenciales, otros.
- Obtenidas de terceros: respuestas de circularizaciones realizadas a clientes, proveedores, confirmaciones de saldos bancarios, confirmaciones de organismos públicos, otros

En definitiva los papeles de trabajo son: “todo material recogido por el auditor en el curso de su investigación” (Patón, 1943, pag. 1621).

Características de los papeles de trabajo:

A) En cuanto a la forma

- Deben ser claros: Comprensibles no solo para el auditor sino para todos los que tengan acceso a ellos; para los miembros del equipo de trabajo, supervisores que controlan la calidad del trabajo, terceros involucrados eventualmente en su revisión, otros auditores, peritos y jueces.
- Ordenados en secuencia, supone un orden en el trabajo realizado.
- Deben estar correctamente relacionado entre sí, es decir analizados globalmente las conclusiones derivadas de la aplicación de un procedimiento a un componente puede derivar en análisis y conclusión en otro componente relacionado

B) En cuanto al soporte

Es indistinto que el soporte de los papeles de trabajo sea papel o archivo informático, ello va depender del criterio del auditor para mantener inalterable la

documentación del trabajo. Por ejemplo fotocopias de estatutos, organigrama; originales: respuestas de circularizaciones a clientes, proveedores, archivo digital: planillas con recálculos, escaneo de documentos importantes con firma de las autoridades

La utilización de programas integrales de auditoría permite generar papeles de trabajo automáticamente integrado, con tildes y marcas previamente establecidas por el auditor, además permiten hacer un control de calidad del trabajo realizado, como verificar la fecha de realización de los procedimientos, evitar alterar la fecha de emisión de los informes.

C) En cuanto al contenido

Depende del tipo de procedimiento y la etapa de la auditoría, no obstante debería contener:

- La planificación del trabajo
- La ejecución de los procedimientos planificados
- Las observaciones realizadas
- Las conclusiones derivadas de la ejecución de los procedimientos y de las observaciones realizadas.

Además deberá estar claramente identificado como contenido formal los siguientes datos:

- La empresa u organización auditada
- El trabajo que se realiza y sobre que informe
- Concepto o sector
- Fecha de la ejecución
- Responsable de la planificación, ejecución y de la supervisión de la auditoría
- Fuente de la información

Organización y Archivo

La documentación de las evidencias debe organizarse de tal manera que la documentación general que sirva para auditorías recurrentes, deben mantenerse en el tiempo a fin de no duplicar información pero tampoco omitirlas. Dicha información debe mantenerse separada de las evidencias generadas como consecuencia de la aplicación de

procedimientos sustantivos o de detalle realizado durante la auditoría, de allí que podemos hablar de dos tipos de archivos:

➤ **Legajo permanente:**

Es el legajo que contiene información relacionada con el conocimiento de la empresa o entidad, del objeto de la auditoría y del control interno de la misma. Además sería conveniente separarlo en secciones a fin de identificar los distintos elementos que hacen al conocimiento general de la empresa:

- 1) Antecedentes:
 - a) Descripción del negocio y del mercado
 - b) Estatutos y conformación de la administración
 - c) Operaciones y actividad del ente
- 2) Organización:
 - a) Organigrama
 - b) Manual de funciones
 - c) Procedimientos y circuitos administrativos
 - d) Entrevistas con los directivos
 - e) Contratos, convenios, avales
- 3) Control interno:
 - a) Análisis de políticas y objetivos
 - b) Indicadores de gestión
 - c) Cuestionarios de control interno
 - d) Entrevistas con el personal
 - e) Entrevistas con la auditoría interna
 - f) Descripción del sistema contable y otros sistemas de información (gestión)
 - g) Pruebas de cumplimiento realizadas para cada componente

➤ **Legajo transitorio o específico**

En este legajo se incorpora la documentación obtenida durante la auditoría del ejercicio corriente o sea del ejercicio en estudio. También se podría dividir en secciones.

1) Sección general:

Contiene la información relacionada con la administración de la auditoría y toda otra documentación que no sea específica de los distintos componentes

- a) Programas de trabajo y su cumplimiento
- b) Planilla de puntos pendientes de cumplimiento de auditorías anteriores
- c) Debilidades detectadas en la verificación de control interno
- d) Plan de cuentas
- e) Planillas de observaciones para la atención de los gerentes

2) Sección específica:

Contiene la documentación de cada componente auditado

- a) Contestación de circularizaciones o confirmaciones solicitadas a clientes, proveedores, entidades financieras, entidades públicas
- b) Inspecciones oculares: Inventarios de Bs. Cambio, Bienes de Uso
- c) Arqueos de fondos y valores
- d) Planillas de recálculos
- e) Copia de documentación respaldatorias importantes

II.2.3. Conclusión: Elaboración de Informes (ISSAI 100, 51)

Como parte del proceso de auditoría el auditor emite un informe con el objeto de comunicar a los interesados (entidad fiscalizada, direcciones, encargados de la gobernanza, públicos en general) los resultados de la auditoría, también el propósito es facilitar acciones de seguimientos a fin de que se tome las medidas correctivas que pudiera corresponder.

En algunas EFS, como las Cortes y Tribunales de Cuentas con autoridad jurisdiccional, esto puede incluir la emisión de informes jurídicamente vinculantes o decisiones judiciales.

Los informes deben ser fáciles de comprender, estar libres de vaguedades o ambigüedades y ser completos. Deben ser justos y objetivos, incluir solamente información

que esté sustentada por evidencia de auditoría suficiente y apropiada, y garantizar que los hallazgos se pongan en perspectiva y dentro de contexto.

La forma y el contenido de un informe dependerán de la naturaleza de la auditoría, los usuarios previstos, las normas aplicables y los requerimientos legales. El mandato de la EFS y otras leyes o regulaciones relevantes pueden especificar el diseño o redacción de los informes, los cuales pueden realizarse de forma breve o extensa.

Los informes en formato extenso generalmente describen en detalle el alcance, los hallazgos y las conclusiones de la auditoría, incluyendo las consecuencias potenciales y recomendaciones constructivas que permitan tomar acciones correctivas.

Los informes en formato breve son más condensados y generalmente se elaboran en un formato más estandarizado.

En los compromisos o trabajos de atestiguamiento, el informe de auditoría puede expresar un dictamen en cuanto a si la información de la materia, en todos los aspectos importantes (significativos), está libre de aspectos o representaciones erróneas y/o si la materia cumple, en todos los aspectos importantes, con los criterios establecidos. En un compromiso o trabajo de atestiguamiento, al informe de auditoría generalmente se le denomina Informe del Auditor.

En los compromisos directos, el informe de auditoría debe declarar los objetivos de auditoría y describir la manera en que se abordaron en la misma. Incluye los hallazgos y conclusiones sobre la materia y también puede incluir recomendaciones. También puede aportar información adicional sobre los criterios, metodología y fuentes de datos, y debe describir cualquier limitación en el alcance de la auditoría.

Siguiendo los lineamientos de la ISSAI 100-Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público, el informe de auditoría debe explicar la forma en que se usó la evidencia obtenida y el porqué de las conclusiones resultantes. Esto permitirá ofrecer a los usuarios previstos el grado de confianza necesario.

Dictamen

Cuando se utiliza un dictamen de auditoría para transmitir el nivel de seguridad, el dictamen debe estar en un formato estandarizado. El dictamen puede ser no modificado o modificado. Un dictamen no modificado se utiliza cuando se ha obtenido una seguridad limitada o razonable.

Un dictamen modificado puede ser:

Calificada (o con salvedad) – cuando el auditor está en desacuerdo o no es capaz de obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada acerca de ciertos elementos de la materia en cuestión, los cuales son o podrían ser importantes pero no generalizados;

Adversa – cuando el auditor, habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y apropiada, concluye que las desviaciones o las representaciones erróneas, sean individuales o en conjunto, son tanto importantes como generalizadas;

Abstención de opinión – cuando el auditor es incapaz de obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada debido a una incertidumbre o limitación en el alcance, lo que es tanto significativo como generalizado.

Cuando el dictamen es modificado, las razones deben ponerse en perspectiva explicando claramente, con referencia a los criterios aplicables, la naturaleza y magnitud de la modificación. Dependiendo del tipo de auditoría, también pueden incluirse en el informe tanto las recomendaciones para emprender acciones correctivas, como las que contribuyan a cualquier deficiencia detectada en los controles internos.

A efectos de disponer sobre modelos de informes, se remite a los modelos presentados en la ISSAI 4200- Directrices para las auditorías de cumplimiento asociadas a una auditoría de estados financieros. Apéndice 7 a 12

Seguimiento

Las EFS tiene que hacer el seguimiento de las cuestiones planteadas en un informe de auditoría a fin de verificar si la entidad auditada ha realizado acciones tendientes a subsanar las cuestiones planteadas. Si las acciones realizadas por la entidad fiscalizada son insuficientes o inadecuadas, el auditor podría elaborar un nuevo informe.

Capítulo III

Control de Calidad de las Auditorías

Las entidades fiscalizadoras superiores, a través de la ISSAI 40, cuenta con un marco general para la implementación de los principios claves de las normas internacionales de control de calidad (ISQC 1)²⁹ para implementar un sistema de control de calidad, incorporando procesos para la supervisión y monitoreo de la calidad, con el fin de ofrecer una garantía razonable de que la auditoría se ha llevado a cabo de acuerdo a las normas profesionales y los requerimientos legales y regulatorios, y que los reportes son adecuados.

Esta norma proporciona un marco de trabajo en relación a la implementación y mantenimiento de un sistema apropiado de control de calidad (procesos y procedimientos), que abarca todas las auditorías, garantías y otro trabajo realizado por las EFS.

Comprende aspectos organizacionales de la EFS de la calidad en las auditorías de las EFS, además proporciona otras guías emitidas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), incluyendo las guías sobre el control de calidad a nivel individual:

- ✓ para auditoría de estados financieros individuales-ISSAI 1000 –2999; ISSAI 1000, ISSAI 1220 y ISSAI 1620 proveen guías para las auditorías del control de calidad.
- ✓ para auditoría de cumplimiento-ISSAI 4000-4999; ISSAI 4100, sección 5.2 y ISSAI 4200, sección 5.2 provee una guía con respecto al control de calidad para las auditorías de cumplimiento
- ✓ para auditorías de desempeño-ISSAI 3000 – 3999 (Guía para las auditorías de desempeño); ISSAI 3100, sección 2.5 provee guía en respecto del control de calidad para las auditorías de desempeño.

²⁹ 1 ISQC 1, Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un nivel de seguridad y servicios relacionados, Federación Internacional de Contadores (IFAC).

Para la implementación de un sistema de control de calidad la EFS debería dar cumplimiento a los elementos del control de calidad:

(a) responsabilidad de los líderes de la entidad para la calidad de la misma:

El jefe de la EFS es responsable de implementar políticas y procedimientos de calidad y es el responsable del sistema de control de calidad, para el caso del Tribunal de Cuentas, la responsabilidad recaería en el órgano colegiado (Presidente y cuatro vocales). Se debe promover que la cultura de la calidad es esencial en el desempeño de todos los trabajos.

Estos pueden delegar la responsabilidad de administración del sistema de calidad en otras personas que posean experiencia suficiente y apropiada para asumir esa responsabilidad.

Además, deben asegurar los recursos necesarios para mantener el sistema de control de calidad y asegurarse que las políticas y procedimientos del control de calidad son claramente comunicadas a todo el personal de la EFS y a todos los que realizan trabajos para la EFS.

(b) requerimientos éticos relevantes;

La EFS debe garantizar que tanto ésta, como el personal que realiza el trabajo de auditoría, como el personal de dirección cumplen con los principios éticos implementados a través del Código de Ética. Además, asegurarse que existen políticas y procedimientos que refuercen los principios fundamentales de ética profesional como está definida en la ISSAI 30, por ejemplo:

- ✓ integridad;
- ✓ independencia, objetividad e imparcialidad;
- ✓ secreto profesional; y
- ✓ competencia.

Esas políticas y procedimientos podrían incluir entre otros la rotación de personal clave para reducir el riesgo que el auditor se familiarice con el ente auditado y pierda la

independencia, objetividad e imparcialidad en su labor. Además de incluir política y procedimientos que asegure la independencia de la EFS de todo el personal que realice el trabajo de auditoría.

En el caso concreto del Tribunal de Cuentas de Mendoza, el Código de Ética ha sido aprobado por Acuerdo N° 4733 y comunicado al personal a través de intranet (sistema de comunicación interna en red)

(c) aceptación y continuación de las relaciones con el cliente y trabajos específicos;

El cliente es concebido como los sujetos fiscalizados. Este principio conlleva a que la EFS debería establecer políticas y procedimientos que garanticen la aceptación de trabajos siempre que el organismo fiscalizador cuente con competencia para realizarlo, capacidades y con el tiempo y recursos para hacerlo. Además, asegurar que puede cumplir con los requerimientos éticos relevantes; y ha considerado la integridad del cliente que está siendo auditado y como tratar los riesgos a la calidad que surgen.

Las políticas y procedimientos deben establecer la gama de trabajos que va realizar, normalmente los trabajos que el organismo fiscalizador puede realizar son de tres tipos:

- ✓ Los trabajos que inevitablemente debe realizarse en virtud de su mandato (ej: Juicio de cuenta en el caso del Tribunal de Cuentas de la Provincia.
- ✓ Los trabajos que si bien debe realizarlos en virtud de su mandato, pero tiene la discrecionalidad respecto al programa, alcance y tipo de trabajo (ej. Etapa de Fiscalización con las auditorías in situ, los cuales abarcan ciertos aspectos previamente definidos en la Planificación estratégica anual del Tribunal de Cuentas.
- ✓ Los trabajos que voluntariamente aceptan realizar (ej. Auditorías especiales solicitadas por otros organismos de control como la SIGEN como por ejemplo: auditoría de obra pública financiadas con fondos nacionales.

La EFS debería fijar políticas y procedimientos que le permita identificar los riesgos que puede afectar la calidad de los trabajos y definir los mecanismos para mitigarlos.

Por ejemplo, la mayoría de las EFS normalmente cuenta con recursos escasos, por esa razón es importante elaborar programas de trabajo definiendo los recursos con los que va a disponer, sin que afecte la calidad del trabajo. Si estima que esos recursos son insuficientes deberá promover la forma de conseguirlos, ya sea poniendo en conocimiento del jefe de la EFS, de la Legislatura o de la autoridad presupuestaria.

Otras políticas y procedimientos a implementar para asegurar la calidad de las auditorías, podría consistir en:

- ✓ determinar cuidadosamente el alcance del trabajo que se realizará;
- ✓ asignar personal más experimentado al que usualmente se asignaría; y
- ✓ realizar una revisión de la calidad del trabajo de una manera más meticulosa antes de que el reporte sea emitido.

(d) recursos humanos;

La EFS debe implementar políticas y procedimientos que garantice que cuenta con recursos-referido al personal de la organización o personal contratado- competentes, capaces y comprometidos a los principios éticos necesarios para realizar trabajos conforme con los estándares profesionales, la ley y los requerimientos regulatorios correspondientes. Además, debe permitir a la EFS emitir reportes apropiados a las circunstancias.

Para ello el personal debe contar con la habilidad y experiencia suficiente para realizar la auditoría, las responsabilidades deben estar claramente asignadas, se debe promover el aprendizaje y el entrenamiento de todo el personal para favorecer el desarrollo profesional, asegurar que el personal tiene el apropiado conocimiento del ambiente del sector público en que las EFS opera y que tiene entendimiento del trabajo a realizar.

Las políticas y procedimientos relacionados a los recursos humanos deberían incluir:

- ✓ reclutamiento (y las competencias del personal reclutado);
- ✓ evaluación del desempeño;
- ✓ desarrollo Profesional;

- ✓ capacidades (incluyendo suficiente tiempo para realizar tareas con el estándar de calidad requerido);
- ✓ competencias (incluyendo ambos, éticas y competencias técnicas);
- ✓ desarrollo en la carrera;
- ✓ promoción;
- ✓ compensación; y
- ✓ la estimación de las necesidades del personal.

(e) trabajos de desempeño (realización del trabajo)

Las políticas y procedimientos deben ofrecer garantía razonable que sus auditorías y otros trabajos son realizados en conformidad con los estándares profesionales y los correspondientes requisitos legales y regulatorios, y que la EFS emita un reporte apropiado a las circunstancias. Estas políticas y procedimientos deben incluir:

- ✓ Asuntos relevantes que promuevan consistencia en la calidad del trabajo realizado; esto implica que:

-existen políticas, procedimientos y herramientas, como las metodologías de auditoría, para realizar la gama de trabajos que la EFS es responsable

-establecer políticas y procedimientos que incentiven alta calidad y desincentiven o prevengan la baja calidad. Esto incluye crear un ambiente que incentive el correcto uso del juicio profesional y promuevan mejoras a la calidad. Todo el trabajo realizado debe estar sujeto a revisiones como medio para contribuir a la calidad y promover el aprendizaje y el desarrollo del personal.

-deben de tener como objetivo el tratar de completar las auditorías y todos sus otros trabajos a tiempo, reconociendo que el valor del trabajo de la EFS disminuye si el trabajo no se realiza a tiempo.

-deben asegurarse que todo el trabajo realizado es documentado a tiempo (por ejemplo, los papeles de trabajo de auditoría).

-deben asegurarse que toda la documentación (por ejemplo, los papeles de trabajo de auditoría), es propiedad de la EFS, sin importar si el trabajo fue realizado por personal de la EFS o personal externalizado.

-buscar un balance entre la confidencialidad de la documentación y la necesidad de ser transparente y de rendir cuentas. Las EFS deben establecer procedimientos transparentes para tratar con peticiones de información en conformidad con la legislación en su jurisdicción.

✓ Responsabilidades de supervisión y responsabilidades de revisión.

-Las EFS deben asegurarse que existen políticas y procedimientos (como la supervisión y revisión de responsabilidades y revisiones de control de calidad en los compromisos) en todo el trabajo que realizan (incluyendo auditorías financieras, auditorías de desempeño, y auditorías de cumplimiento). Las EFS deben de reconocer la importancia de las revisiones de control de calidad en los compromisos y, cuando se realicen revisiones de control de calidad, cualquier asunto reportado debe estar satisfactoriamente resuelto antes que se emita el reporte de la EFS.

-deben asegurarse que se han seguido los apropiados procedimientos para verificar los resultados de la auditoría para asegurarse que los que están directamente afectados por el trabajo de la EFS tengan la oportunidad de comentar sobre los resultados antes de que el trabajo se finalice; sin importar si el trabajo fue realizado por personal de la EFS o personal externalizado.

-deben asegurarse que toda la documentación es retenida por los períodos especificados en las leyes, las regulaciones, los estándares y pautas profesionales.

(f) monitoreo.

La EFS debería implementar un sistema de monitoreo para proporcionar la seguridad razonables que las políticas y procedimientos definidos para la implementación del sistema de control de calidad son relevantes, adecuados y están operando efectivamente. Este elemento se cumpliría:

- ✓ Mediante la evaluación progresiva del sistema de control de calidad, a través de la revisión de una muestra de trabajo terminados de los distintos tipos de trabajo que puede realizar la EFS
- ✓ Que el proceso de monitoreo sea asignado a las personas experiencia y autoridad suficientes y apropiadas a la empresa para asumir esta responsabilidad
- ✓ Que los que están involucrados en la revisión sean independientes, es decir que no hayan intervenido en la auditoría, ni en ninguna de revisión de control de calidad de la auditoría

El proceso de monitoreo debe ser independiente y el resultado del mismo debería ser comunicado al jefe de la EFS a los efectos que tome las acciones correctivas que pudieran corresponder. El sistema de control de calidad requiere de constante monitoreo y un compromiso a mejoras continuas.

La EFS puede si considera conveniente, como otro medio de monitoreo, someterse a los comentarios de los sujetos fiscalizados de otras EFS respecto a los informes emitido por la institución; o al seguimiento de las recomendaciones o someterlo a revisión académica independiente.

Además de los elementos mencionados, es necesario:

- (g) documentar las políticas y procedimientos de control de calidad y
- (h) comunicarlas al personal de la entidad.
- (i) considerar los riesgos que pueda afectar la calidad del trabajo
- (j) implementar un sistema de control calidad para afrontarlos

Como conclusión, podríamos decir que el equipo de auditoría debe estar conformado por profesionales con competencia y cualificación exigida y el trabajo del equipo debe ser desarrollado bajo una dirección adecuada y sujeto a supervisión y revisión convenientemente.

El control de calidad estaría asegurado a través de la supervisión en todas las etapas de la auditoría, desde el inicio de la planificación, hasta la conclusión de la labor de

auditoría y el informe. La función de supervisión debe recaer en los profesionales más experimentados en el ejercicio de la auditoría.

La actividad de supervisión, incluye entre otras actividades:

- ✓ Instruir al equipo de auditoría en el desarrollo de las diferentes etapas del examen;
- ✓ Informarse de los problemas significativos;
- ✓ Revisar el trabajo realizado;
- ✓ Ayudar a resolver problemas técnicos y administrativos; y
- ✓ Asistir y entrenar oportunamente al equipo de auditoría.

Es conveniente dejar evidencia de la supervisión en los papeles de trabajo.

Capítulo IV

Modelos

I. Programa de Trabajo

PROGRAMA DE AUDITORIA DE RELEVAMIENTO DE CONTROL INTERNO						
EMPRESA/ONG XXXX S.A.		AUDITORIA A: 00/00/00				
o.	OPERACIÓN	HORAS ESTIMADAS	HORAS REALES	HECHO POR	EF. P/T	FECHA
	INTRODUCCIÓN					
	Evaluación del sistema de control interno implementado en la empresa/ONG					
	OBJETIVOS DE LA AUDITORIA					
	Relevamiento de Control Interno a fin de determinar la confiabilidad de los sistema de información implementados en la empresa/ONG					
	PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA APLICABLES A LA ETAPA PRELIMINAR					
	Recopilar los antecedentes de la entidad sujeta a control: ✓ Estatutos ✓ Funciones y acciones ✓ Legislación y normativas ✓ Metas, objetivos y planes ✓ Presupuestos de acción y económicos	2				
	Obtener información de cada área en cuanto a su actividad y organización: ✓ Organigramas ✓ Manual de funciones ✓ Manual de procedimientos y circuitos administrativos ✓ Mecanismos de control interno ✓ Niveles de autorización, dotación equipamiento, etc.	5				
	Conocer los insumos utilizados y servicios prestados en todos sus aspectos: características, volumen, costos, mercado, opinión de los consumidores, proveedores	5				
	Obtener información vinculada a la actividad y a la situación	3				

	global a nivel nacional e internacional, de corresponder.					
	Con qué sistema de información cuenta el ente, cual es el software de sistemas con que opera, cuál es su naturaleza en cuanto la configuración y estructura de las operaciones Computarizadas, que tipo de información produce y quien las utiliza.	10				
	Entrevista con la alta Dirección a fin de dar respuesta al cuestionario de Control Interno adjunto como modelo	5				
	Evaluación de CI: identificación de áreas críticas, evaluación de riesgo asociado, determinación del enfoque de auditoría para cada componente.	25				
	Elaboración Memorando de planificación, base para la elaboración de la <i>planificación detallada</i> en la que se determinarán los procedimientos específicos a realizar para cada componente.	25				

II. Cuestionario para evaluar el control interno. Marco conceptual informe COSO

EMPRESA/ONG:.....		
EJERCICIO:20.....		
FECHA: .../.../.....		
Componentes	Si	No
I. Ambiente de Control		
1. Demostrar compromiso con la integridad y valores éticos.		
<ul style="list-style-type: none"> ✓ Las funciones y responsabilidades de la Alta Dirección se encuentra establecidas por escrito? ✓ Están explicitados en documentos oficiales (debidamente aprobados por la alta Dirección) la misión, políticas, estrategias y objetivos de la organización? ✓ Se difunden estos documentos a todos los niveles de la organización y a la comunidad? ✓ Están explicitados en documentos oficiales (debidamente aprobados por la alta Dirección) las reglas que regirán la conducta apropiadas en los negocios y el comportamiento ético de todos los miembros de la organización: Directorio, funcionarios y empleados, que prevea los siguientes principios: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Respeto a la Ley ▪ Evitar conflictos de intereses entre sus miembros y el de la organización ▪ Conducirse con honestidad e integridad ▪ Mantenimiento de activos, transacciones, comunicaciones e información de la organización de manera precisa confidencial y segura. ▪ Tratar con justicia y equidad a toda persona que se vincule con la organización (clientes, proveedores, empleados, autoridades y comunidad en general). ✓ Se difunden estos documentos a todos los niveles de la organización y a la comunidad? ✓ Tratamiento de reclamos y quejas de terceros ✓ Políticas de Recursos Humanos: <ul style="list-style-type: none"> ▪ ¿Se han implementado políticas y procedimientos para la contratación de los empleados? ▪ Existe programas de capacitación permanentes para el personal del organismo? ▪ Existe rotación periódica del personal en el desempeño de tareas críticas desde el punto de vista del control interno de la organización? ✓ Políticas de no discriminación de ninguna clase ✓ Políticas claras de prevención de fraudes, conductas sospechosas, pre-delictivas o delictivas 		

2. Ejercer responsabilidad de supervisión		
<ul style="list-style-type: none"> ✓ Existen políticas para desarrollar y modificar los sistemas de información, incluyendo el procesamiento electrónico de datos y procedimientos de control. ✓ Existe un método eficaz para comunicar al personal las políticas, procedimientos, controles internos y requisitos legales y regulatorios? ✓ Asegura la gerencia que los sistemas de información y de control interno se encuentran adecuadamente diseñados, que se han realizado pruebas de cumplimiento sobre éstos y han sido aprobados? ✓ Vigila y supervisa la gerencia los sistemas de información y los controles internos. ✓ Ha establecido la gerencia un sistema de informes que determine los planes y los resultados del rendimiento actual? 		
3. Establecer estructura, autoridad y responsabilidad		
<ul style="list-style-type: none"> ✓ Existe un organigrama o gráfico de la organización? ✓ Existe un Manual de Organización u otro documento oficial que contenga: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Funciones de individuos ▪ Funciones por sectores ✓ Define el organigrama con claridad las líneas de: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Autoridad ▪ Responsabilidad ▪ Dependencia 		
4. Demostrar compromiso hacia la competencia		
<ul style="list-style-type: none"> ✓ Existen políticas definidas en cuanto a calidad de producto o servicio, precio, ventajas de financiación, etc; que asegure a la firma una relación sana pero competitiva frente a sus competidores? ✓ Hay franqueza y efectividad en la forma de tratar a los clientes, proveedores y otras partes externas, tanto en la información como en la comunicación sobre los productos? 		
5. Hacer cumplir la rendición de cuentas		
<ul style="list-style-type: none"> ✓ El organismo cumple en tiempo y forma con la rendición de cuentas exigidas por organismos de control externo, fiscalización, etc? 		
II. Evaluación de riesgo		
6. Establecer objetivos adecuados		
<ul style="list-style-type: none"> ✓ Los objetivos definidos por la alta dirección están de acuerdo con la misión y con los medios para alcanzarlos? ✓ Esos objetivos proporcionan una descripción y orientación hacia las metas a alcanzar, traducidas en objetivos específicos? ✓ Son comunicados a todo el personal? ✓ Son coherentes con las estrategias de la organización, con los planes o programas de negocio, los presupuestos, y el entorno interno y externo de la organización. ✓ Los objetivos específicos se vinculan con los objetivos globales definidos? ✓ Los objetivos específicos se relacionan entre sí, a fin de hacerlos coherentes con los 		

objetivos globales de la organización?		
7. Identificar y analizar riesgos		
<ul style="list-style-type: none"> ✓ Se encuentran adecuadamente definidos los factores críticos? ✓ Son adecuados los mecanismos para identificar los riesgos provenientes de fuentes externas y/o internas? ✓ Están identificados los riesgos significativos para cada objetivo importante a nivel de actividad? ✓ Es completo y relevante el proceso de análisis de riesgos? ✓ Se incluye en el análisis de riesgo, la estimación de los más significativos, la valoración de la probabilidad de su ocurrencia y la determinación de las acciones requeridas? 		
8. Evaluar el riesgo de fraude		
<ul style="list-style-type: none"> ✓ Se prevé mecanismos que alerten a la organización frente a operaciones impropias o sospechosas?, tales como: <ul style="list-style-type: none"> ▪ estándares o indicadores que permitan detectar tempranamente las señales de fraude ✓ Se prevé instrucciones a seguir en caso de dudas o reporte de actividades sospechosas? ✓ Existen en la organización programas de prevención y detección de fraude. 		
9. Identificar y analizar cambios significativos		
<ul style="list-style-type: none"> ✓ Se prevé mecanismos para prever, identificar y administrar los riesgos asociados con el cambio (entorno interno y externo, políticas, reestructuraciones, nuevos sistemas, procedimientos, tecnología, , a fin de neutralizar su impacto potencial 		
III. Actividades de Control		
<ul style="list-style-type: none"> ✓ Se lleva a cabo en toda la organización, en todos los niveles y en todas las funciones. Incluye una serie de actividades tales como: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Autorizaciones ▪ Aprobaciones ▪ Verificaciones ▪ Conciliaciones ▪ Revisiones de desempeño ▪ Seguridad de activos ▪ Segregación de tareas 		
10. Seleccionar y desarrollar actividades de control		
<ul style="list-style-type: none"> ✓ Se encuentra definida adecuadamente las líneas de autoridad y responsabilidad de los miembros de la organización? ✓ Se asegura como actividad de control la separación de funciones respecto a nivel de 		

<p>autorización, custodia física, y registración</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Se asegura el control por oposición ✓ Se prevé indicadores que permita evaluar la eficiencia, eficacia y economía en el uso de los recursos, cumplimiento de metas ✓ Existe una evaluación periódica al personal por parte de sus superiores? 		
<p>11. Seleccionar y desarrollar controles generales sobre tecnología</p>		
<ul style="list-style-type: none"> ✓ Cuáles son los medios tecnológicos con los que se procesa la información: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Manual ▪ Procesamiento electrónico propio ▪ Procesamiento electrónico de terceros ▪ Mixto ✓ Existen normas de seguridad referidas al procesamiento de los datos en los sistemas computarizados? ✓ Se encuentra el Centro de Cómputos en un nivel adecuado dentro de la organización? ✓ Existe una adecuada división de tareas dentro del sector, en que se refiere a: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Análisis y programación ▪ Operación del equipo ▪ Control de datos de entrada y salida de información ▪ Archivo ✓ Existe una adecuada administración y control sobre el uso de procesadores personales, en especial si se comparte información en red. ✓ Existen en los programas desarrollados controles incorporados, que eviten que se omitan registraciones, que se repitan, que se comentan errores matemáticos, que se ingrese información que no corresponda, y si se cumplen con las normas de AFIP, como por ej: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Validación de la información. Verificación de validez ▪ Comprobación de correlatividad ▪ Verificación de secuencia ▪ Verificación de paridad ▪ Dígitos control ▪ Verificaciones lógicas ▪ Doble lectura de caracteres y comparación ▪ Comprobaciones aritméticas ▪ Recuentos de registros ▪ Comparación de datos obtenidos por el proceso con totales predeterminados ▪ Comprobación por totales ▪ Partes de novedades: identificación del usuario, tiempo de utilización, 		

programas que utilizó		
12. Establecerlas a través de políticas y procedimientos		
<ul style="list-style-type: none"> ✓ Se establecen a través de políticas y procedimientos escritos debidamente aprobados por la alta dirección. ✓ Se difunden a todos los niveles de la organización? 		
IV. Información y Comunicación		
<ul style="list-style-type: none"> ✓ La información pertinente debe ser identificada, capturada y comunicada en la forma y en un tiempo que le permita a todos los miembros de la organización cumplir con sus responsabilidades 		
13. Usar información relevante		
<ul style="list-style-type: none"> ✓ Calidad: La información a proporcionar tanto interna como externamente garantiza la transparencia, fluidez e integridad de las operaciones? 		
14. Comunicación internamente		
<ul style="list-style-type: none"> ✓ Respecto al personal: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Conocen la misión de la organización, visión empresaria, estrategia de negocio, objetivos generales, objetivos particulares (s/responsabilidad) para poder alcanzarlos? ▪ Se informa a los empleados de sus funciones y responsabilidades 		
15. Comunicación externamente		
<ul style="list-style-type: none"> ✓ Respecto a los accionistas, asociados, clientes proveedores, público en general: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Se encuentra autorizada por la alta dirección el tipo de información a brindar a los actores indicados? 		
V. Actividades de Monitoreo		
<ul style="list-style-type: none"> ✓ Evalúa la calidad en el desempeño del sistema de control interno a través del tiempo? 		
16. Realizar evaluaciones concurrentes y/o separadas		
<ul style="list-style-type: none"> ✓ Se logra mediante actividades de monitoreo en marcha, evaluaciones separadas o una combinación de ambas?. 		
17. Evaluar y comunicar deficiencias		
<ul style="list-style-type: none"> ✓ Existe acciones correctivas para evitar desviaciones de las políticas y procedimientos aprobados? ✓ Existe un seguimiento que permita asegurarse de la implementación de las recomendaciones efectuadas en los informes de auditoría interna o externa? 		

III. Matriz de prueba de funcionamiento (cumplimiento)

Objetivo: asegurar que el control implementado por la entidad fiscalizada funciona (transacciones reales vs. las previstas)

Procedimientos: inspecciones oculares, observaciones de actividades, operaciones, relevamiento de puestos de trabajo, identificación de funciones, y responsabilidades.

Objetivo de Control	Riesgo (A/M/B)	Controles existentes	Cumplimiento del objetivo	Efecto/impacto	Recomendación
Autorización	Que se emitan Ordenes de Pago sin la correspondiente autorización.	Existe un régimen de firmas y en el proceso se establece el cumplimiento del mismo.	Se cumple el objetivo de	Ninguno	Ninguna
Integridad del ingreso	Que alguna venta no se registrada	Existe como norma de procedimiento que los vendedores entreguen al final del día las Notas de Pedido emitidas	No se cumple el objetivo de control	Que el vendedor no entregue todas las notas de pedidos emitidas	Prenumerar los formularios y llevar un registro cronológico y correlativo de las notas de pedidos entregadas y un registro de los formularios sin utilizar



AUDITORÍA DE GESTIÓN RENDIMIENTO O DESEMPEÑO

Parte II: Aspectos diferenciales



INDICE

Introducción	114
Definición de Auditoría de gestión, rendimiento o desempeño	116
Construcción de indicadores	121
Importancia de la auditoría de gestión, rendimiento o desempeño	123
Diferencias básicas entre la auditoría de gestión y la auditoría financiera	123
Metodología de la auditoría del rendimiento	125
Objetivos de una auditoría de gestión, cumplimiento o desempeño. Corto Plazo. Largo Plazo	126
Alcance de la auditoría de gestión	128
Enfoque de auditoría: Orientado a Resultado. Orientado a Problema	129
Materia y Criterios. Riesgo de Auditoría	130
Procesos de la auditoría de gestión. Planeación. Ejecución. Conclusión. Aspectos particulares	133
Seguimiento de las Recomendaciones	135
Actuación del Tribunal de Cuentas y otros organismos de control	135

Introducción

El propósito del desarrollo de esta parte del manual de auditoría gubernamental, está destinada a proporcionar elementos distintivos, entendiéndose por tal las características propias de una auditoría de gestión rendimiento o desempeño o más precisamente aspectos diferenciales propios de una auditoría de gestión, rendimiento o desempeño atendiendo las normas internacionales ISSAI 3000 e ISSAI 3100.

Los otros aspectos que son comunes a los demás tipos de auditoría es de aplicación la parte I-Conceptos Generales y Principios de la auditoría del Sector Público. Se empezará definiendo conceptualmente lo que se entiende por auditoría de gestión, rendimiento o desempeño, desarrollando además los conceptos de economía eficiencia y efectividad y los aspectos que tienen en cuenta cada uno de esos conceptos.

Sin pretender agotar ni simplificar la auditoría de desempeño a la construcción de indicadores, solo se desarrolla algunos aspectos a tener en cuenta al momento de definir llevar a cabo mediciones en la auditoría. Se destaca además, la importancia de la auditoría de rendimiento o desempeño y su diferenciación con la auditorías financiera y de cumplimiento.

Posteriormente se define los objetivos de una auditoría de gestión, cumplimiento o desempeño, los cuales pueden ser de corto plazo o largo plazo.

Otro aspecto a considerar en este tipo de auditoría al igual que los otros tipos de auditoría es definir el alcance de la auditoría, siendo en la auditoría de gestión de alcance ilimitado.

Asimismo, se define el enfoque de la auditoría, el cual puede estar orientado a “resultado”, en este enfoque las deficiencias se definen como desviaciones de las normas y los criterios y las recomendaciones estarían orientadas a eliminar esas desviaciones.

También el enfoque puede estar orientado a “problema”, en este caso la deficiencia o el indicio del problema suele ser el punto inicial de la auditoría y no la conclusión de la misma.

Otro tema importante, es definir los criterios de auditoría los cuales pueden ser de naturaleza cuantitativa o cualitativa, deben ser confiables, objetivos, útiles y completos.

La selección de los temas a ser auditados en una auditoría de gestión, rendimiento o desempeño, debe hacerse atendiendo a la significatividad de los aspectos involucrado (materialidad) y tiene que tender a un beneficio para la empresa o entidad auditada, para las finanzas públicas y para el público en general.

Los procesos de este tipo de auditoría como en los otros tipos de auditoría está dado por la planeación o planificación, la ejecución y la conclusión, desarrollados en la parte I- Conceptos Generales y Principios de la auditoría del Sector Público. No obstante, en el punto Procesos de la auditoría apartado c) se detalla la planificación para una auditoría de desempeño.

Asimismo, se desarrolla la importancia de implementar en los entes fiscalizadores superiores, un sistema de seguimiento de las recomendaciones como sistema de retroalimentación que no sólo es útil para el ente fiscalizador sino también, para el auditor público en el desarrollo de su labor, para la misma EFS y para el público en general porque contribuye a la transparencia y rendición de cuenta en la administración de los fondos públicos.

Finalmente se expone la actuación del Tribunal en las auditorías de gestión, la competencia que le corresponde a las Entidades Fiscalizadoras Superiores de la Provincia y el propósito de este trabajo.

Definición de Auditoría de gestión, rendimiento o desempeño³⁰:

Siguiendo la definición de la ISSAI 300, apartado 9, es la revisión independiente, objetiva y confiable, sobre si los sistemas de información, acciones, actividades, programas, del ente auditado (organizaciones del gobierno) se realizan conforme los principios de economía, eficiencia y eficacia.

Otra definición para la Auditoría de Desempeño: es una revisión independiente y objetiva de los proyectos, sistemas, programas u organizaciones gubernamentales, en cuanto a uno o más de los tres aspectos de economía, eficiencia y eficacia, busca conducir al ente fiscalizado a la mejora de sus sistemas, programa, actividades (ISSAI 3100, 2.1-7).

También podría ser definida de un modo más amplio, como el examen integral o una parte de la gestión de un ente o empresa, realizado por un profesional independiente, con el propósito de evaluar la eficiencia de sus resultados; para lo cual se toma en cuenta las metas y objetivos fijados, los recursos financieros, humanos y materiales empleados, la organización y coordinación de dichos recursos y los controles establecidos; para determinar las causas de los desvíos y formular recomendaciones a sus máximas autoridades ejecutivas respecto a las acciones que se deben tomar para mejorar el logro de las metas, mejorar el costo invertido para lograrlas y mejorar la eficiencia con que se están realizando.

Cualquiera sea su definición, la auditoría de gestión busca examinar la economía, eficiencia y la eficacia conforme las normas de auditoría (NA 1.0.40), una auditoría individual de gestión puede tener como objetivo examinar uno o más de uno de estos tres aspectos (ISSAI 3000-3100).

Economía:

Según la ISSAI 300, apartado 11, este principio significa minimizar los costos de los recursos. Los recursos utilizados deben estar disponibles a su debido tiempo, en

³⁰ ISSAI 300-Principios Fundamentales de la auditoría de Desempeño. **Apartado 9.** Tal como la llevan a cabo las EFS, la Auditoría de Desempeño es una revisión independiente, objetiva y confiable sobre si las acciones, sistemas, operaciones, programas, actividades u organizaciones del gobierno operan de acuerdo con los principios de economía, eficiencia y eficacia, y sobre si existen áreas de mejora.

cantidades y calidad apropiadas y al mejor precio. Sólo se podrá medir si existen criterios razonables para hacerlo

La fiscalización de la economía puede responder a las siguientes preguntas:

-¿Los medios elegidos o los equipos adquiridos representan los usos más económicos de los fondos públicos? –input

-¿Los recursos materiales, humanos y financieros se han utilizado en forma económica?

-¿Las actividades de gestión se realizaron conforme los principios correctos de administración y las políticas adecuadas de gestión?

El sistema de contabilidad es el medio utilizado por las empresas o entidades para medir los costos invertidos para alcanzar las metas, objetivos o resultados deseados. Se miden en términos monetarios.

Los objetivos de una auditoría de economía están orientados a determinar los términos y condiciones en que los entes fiscalizados usan los recursos públicos asignados, proporcionando una base para mejorar la asignación de recursos y su administración por parte de estos entes.

Eficiencia

Según la ISSAI 300, apartado 11, este principio significa obtener el máximo de los recursos disponibles. Se refiere a la relación entre recursos utilizados y productos entregados, en términos de cantidad, calidad y oportunidad.

Está vinculado con la economía y significa aprovechar lo mejor posible los recursos disponibles.

Se refiere a la relación entre los servicios o bienes producidos y los recursos utilizados para producirlos. Una operación es eficiente cuando produce el máximo de “producto”, para una cantidad dada de “insumo” o requiere el mínimo de “insumo” para una calidad y cantidad de “producto” determinada. El objetivo es incrementar la productividad.

Se expresa en términos porcentuales (relativos) y se relaciona con los siguientes términos:

a) Productividad o Rentabilidad:

Es la capacidad que tienen los capitales (propio o ajeno) invertidos en una empresa o entidad de generar una renta o utilidad a favor de las mismas.

En el sector público estaría por la capacidad en retribuir en servicio los tributos o impuestos (cualquiera sea la forma) que pagan los contribuyentes.

b) Estándares de desempeño o medida de comparación. Indicadores:

Uno de los requerimientos que necesita una auditoría de gestión es establecer estándares de desempeño o medidas de comparación, contra los cuales confrontar la relación entre metas logradas (eficacia-efectividad) y costos invertidos para lograrlo (economía-economicidad)

Esos estándares pueden ser **índices planeados** previamente determinados por la empresa, la entidad o el gobierno, y que deben lograrse en el futuro. También pueden ser **índices históricos** establecidos por la entidad o el auditor sobre la base de hechos sucedidos en el pasado, por lo menos durante los tres últimos años.

La fiscalización de la eficiencia permite formular juicio apelando a una comparación con:

- Actividades similares
- Otros periodos de tiempo
- Una norma que haya adoptado de manera explícita
- La mejor práctica (aplicada como norma)

Cuando son complejas las cuestiones y no existen normas, pueden basarse en los mejores argumentos e información disponibles de conformidad con el análisis realizado con la auditoría

La fiscalización de eficiencia abarca aspectos como la comprobación de si:

- Se emplean los recursos (humanos, financieros y materiales) de manera eficiente.
- El ente fiscalizado se gestiona, regula, organiza, ejecuta, supervisa y evalúa eficientemente.
- Las actividades desarrolladas son coherentes con los objetivos y requisitos estipulados.
- Los servicios prestados son de buena calidad y están orientados al cliente y se prestan en momento oportuno.
- Los objetivos se cumplen con una relación de costo-eficacia adecuada.

Esta relación (costo-eficacia) se vincula con la capacidad de la entidad, programa u operaciones de obtener un determinado producto a un costo razonable. Además, en una auditoría de eficiencia se analiza la relación entre costo-producto, expresado como el costo por unidad de producto obtenido, o bien puede comprender el análisis del tiempo en el cual se obtiene el producto, el cual no siempre coincide con el tiempo óptimo que se requiere para optimizar la producción.

En algunos casos es difícil separar ambos conceptos (eficiencia y economía), en cuanto la economía se comprueba si:

- Se ajusta a prácticas correctas de aprovisionamiento
- Se adquiere el tipo, calidad y cantidad de recursos a un costo apropiado
- Se mantiene adecuadamente los recursos

Mientras que con la fiscalización de la eficiencia se comprueba si:

- los recursos se han utilizado de manera óptima o satisfactoria para la obtención del producto en tiempo oportuno.
- Ha establecido un sistema de control de gestión
- La empresa o entidad cumple con los requisitos legales o reglamentario que rigen las compras, el mantenimiento y el uso de los recursos

La eficiencia se especifica de dos maneras posibles:

- Si podría haberse obtenido los mismos resultados utilizando menos recursos.

-Si se podría haber usado los mismos recursos para lograr los mejores resultados en calidad y cantidad.

Los objetivos de auditoría para evaluar la eficiencia, están orientados a detectar cualquier práctica ineficiente o antieconómica, incluyendo deficiencias en los sistemas de información gerencial, procedimientos administrativos o la estructura organizativa, que tienen como efecto disminuir la eficiencia o evaluando la calidad tanto en los servicios que prestan como en los bienes que adquieren.

Eficacia

Según la ISSAI 300, apartado 11, este principio refiere a cumplir los objetivos planteados y lograr los resultados previstos.

En otras palabras, es el grado de cumplimiento de las metas, puede estar expresado en cantidad, calidad, tiempo. Es importante que la entidad fiscalizada cuente con una planificación detallada, un sistema de información e instrumentos de gestión que le permita conocer de forma confiable y oportuna, la situación en un momento determinado y los desvíos respecto a las metas proyectadas. Si el ente no cuenta con esto, muy difícil medir la eficacia.

Conceptualmente consiste en lograr los objetivos propuestos, las metas programadas o los resultados deseados.

Los objetivos estratégicos de una organización pueden estar establecidos por la Ley que lo crea u ordena su creación, y las metas por los planes o programas.

El logro de los objetivos estratégicos es responsabilidad del titular de la entidad, para lo cual deberá apoyarse en el sistema de control interno, siendo necesario desarrollar esos objetivos fijando metas o resultados periódicos a alcanzar. Dichas metas pueden ser mensurables (cuantitativas) o bien cualitativas.

La eficacia mide el logro de las metas, las metas mensurables son la que se pueden cuantificar fácilmente y las que se deben lograr en un determinado tiempo, ejemplo: cantidad de pasaporte emitir en una hora, cantidad de paciente a atender en una hora. Estas

metas deben estar claramente señaladas en los programas operativos, en los presupuestos anuales o en otros documentos.

Con respecto a la metas cualitativas, estas son difíciles de cuantificar y tienen un alto grado de subjetividad, ejemplo mejorar los servicios al cliente, mejorar la calidad de capacitación, mejorar la calidad de producción. Al igual que las metas cuantitativas estas deben ser identificadas por el auditor para poder determinar tanto los estándares de desempeño o criterio de medición, como las técnicas que usará en el proceso de evaluación de su eficacia.

Lo ideal es expresar en términos cuantitativos, las metas cualitativas. Por lo general se expresan en términos cuantitativos de unidades físicas.

Los objetivos de auditoría para evaluar la eficacia, están relacionado con determinar el nivel de cumplimiento de las metas propuestas y si se están desarrollando exclusivamente aquellos programas o actividades legalmente permitidos.

Construcción de indicadores

Para construir indicadores es importante responder las siguientes preguntas:

¿Qué se quiere medir? Esta pregunta responde el nivel al que se quiere llegar. *Es tener claridad de lo que se pretende abordar.*

¿A qué nivel de profundidad se quiere llegar? Permite determinar la cantidad de indicadores o el nivel de correlación al que se debe llegar. *¿Para qué medir lo que no se va a usar?*

¿Con qué información se cuenta? Establece los límites o posibilidades de construcción de indicadores. *No se construyen indicadores de los que no se obtendrán resultados.*

¿De dónde se obtendrá la información? Es un punto clave, pues la confiabilidad de la información y la rapidez con que se obtenga, son factores que tienen injerencia en el momento de hacer análisis. *Si la información no es confiable o no se puede tener a tiempo, es algo que retrasa el ejercicio de la auditoría.*

Los indicadores de gestión son fuente de medición de cualquier proceso, sea este de tipo general o particular, son claves al momento de entender una organización o de evaluar el comportamiento y rendimiento de una organización. Es importante, tener claridad de lo que se quiere medir, el nivel de profundidad y la información que se pretende utilizar.

Según que etapa del proceso se quiere medir, los indicadores pueden clasificarse

Según qué miden (dimensiones del desempeño)	Según etapa del proceso productivo:
• Eficacia	• Insumo
• Calidad	• Proceso
• Eficiencia	• Producto (Bienes y Servicios)
• Economía	• Resultado (intermedio y final)

El auditor de gestión debe conocer las actividades vinculadas a la producción de bienes y servicios de la entidad o empresa fiscalizada. Dichas actividades corresponden a las necesarias para generar los productos finales de la institución, por ej:

- ❖ procedimientos de compra
- ❖ licitaciones
- ❖ procesos tecnológicos
- ❖ administración financiera
- ❖ administración de RRHH

Algunos ejemplos de los indicadores en el ámbito de los procesos

- ❖ Porcentaje de ejecución del presupuesto
- ❖ Porcentaje de gasto en Recursos Humanos respecto de gasto total
- ❖ Porcentaje de gasto corriente respecto de gasto total
- ❖ Porcentaje de productos entregados respecto de lo programado
- ❖ Porcentaje de compras de insumos efectuadas dentro del tiempo programado
- ❖ Porcentaje de licitaciones adjudicadas respecto de licitaciones totales
- ❖ Porcentaje de ingresos propios percibidos respecto de los programados

❖ Porcentaje de subsidios asignados

Luego se debe definir aquellos procesos que son claves para la generación de los productos (bienes y/o servicios):

- ❖ procedimientos de compra
- ❖ Adquisición de insumos –contratación de empresas proveedoras
- ❖ Licitaciones
- ❖ Externalización de servicios -subcontratación de empresas que proveen los productos
- ❖ procesos tecnológicos
- ❖ Implementación de servicios por internet -procesos para generar productos

Importancia de la auditoría de gestión, rendimiento o desempeño

La importancia de este tipo de auditoría, es el impacto que produce en la actividad del ente fiscalizado. En el corto plazo el impacto se traduce en la promoción o mejora en la eficacia, economicidad y eficiencia de las actividades, producto de la implementación de medidas correctivas recomendadas o sugeridas por el auditor.

En el mediano y largo plazo el impacto podría traducirse en el aumento de la rentabilidad para las entidades con fines de lucro, o mejoras en las prestaciones de servicios a la comunidad para las entidades sin fines de lucro.

Diferencias básicas entre la auditoría de gestión y la auditoría financiera

Tradicionalmente hasta 1960, la auditoría estaba orientada principalmente al examen de los estados contables o estados financieros. Con el surgimiento de la auditoría operacional como nuevo campo en el ejercicio de la profesión, se denominó a la auditoría tradicional como auditoría financiera la cual presenta diferencias respecto a la auditoría operacional o de gestión en relación con el objetivo, alcance, enfoque, criterios o parámetros de medición, el método aplicado, los interesados, quien lo ejecuta, el contenido del informe y el objetivo de la evaluación de control interno.

A continuación se confecciona un cuadro comparativo de las diferencias mencionadas³¹:

En cuanto a:	Auditoría Financiera	Auditoría Operacional o de gestión
Objetivo	Informe con opinión sobre la razonabilidad de los estados contables	Informe sobre la evaluación de la gestión y el cumplimiento de principios de economía, eficiencia y eficacia. Recomendaciones para mejorar la gestión
Alcance	Limitado a las operaciones financieras	Ilimitado, puede cubrir todas las operaciones o actividades de la empresa o ente auditado.
Orientación	Hacia la situación financiera y resultado de las operaciones de la entidad o empresa auditada, desde el punto de vista retrospectivo.	Hacia las operaciones o actividades de la empresa o ente auditado, en el presente con proyección del futuro.
Medición	Normas internacionales de información financiera (NIIF)	No existe criterio de medición de aceptación general
Método	Normas internacionales de auditoría (NIA) emitidas por la Federación internacional de contadores (IFAC) y la normas de auditoría local, en este caso la RT 37-FACPCE	Se determina de acuerdo al criterio del auditor, pero pueden adaptarse a normas de auditoría generalmente aceptadas.

³¹ Fuente: Elaboración propia según datos extraídos de los siguientes documentos: ISSAI 200-PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DE AUDITORÍA FINANCIERA; ISSAI 300-PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DE AUDITORÍA DE DESEMPEÑO; ISSAI 400 PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DE AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO; RT37-Normas de Auditoría FCPCE.

Destinatarios	Principalmente externo como: Gobierno, Bancos, entidades crediticias, inversores potenciales	Del punto de vista Interno: La alta dirección. Del punto de vista externo: accionistas, gobierno, comunidad para el caso de los sujetos de derecho privado que administran fondos públicos.
Quienes lo realizan	Los contadores públicos con personal de apoyo de la misma profesión	Profesionales de distintas disciplinas (equipo interdisciplinario)
Contenido del informe	Está relacionado con los estados financieros	Está relacionado con cualquier aspecto de importancia de la administración o de las operaciones de la entidad o empresa auditada.
Objetivos de la evaluación del sistema de control interno	Determinar la naturaleza y alcance de los procedimientos de auditoría a emplear.	Determinar las áreas débiles o críticas más importante para orientar hacia ellas los esfuerzos de auditoría
Planeación	Puede realizarse en la oficina antes del trabajo de campo	Se efectúa en el campo

Metodología de la auditoría del rendimiento³²

Las auditorías del rendimiento implican diversos pasos durante el proceso de recolección de datos, por ejemplo:

- Planificación (el proceso de definir las cuestiones o los problemas que van a estudiarse)
- Preguntas de fiscalización (las preguntas que van a responderse)
- Diseño del estudio (la información necesaria y el estudio que va a realizarse)
- Programa de fiscalización (el tipo de investigaciones que van a llevarse a cabo)
- Recogida de datos (las técnicas de recogida de datos que van a utilizarse)

³² ISSAI 3000-Directrices de Auditoría de Rendimiento

-Análisis (las explicaciones y las relaciones que van a examinarse)

Aunque estos pasos constituyen la metodología de la auditoría del rendimiento, debe señalarse que una auditoría del rendimiento también tiene que estar siempre basada en la intuición, la experiencia, la imaginación, la creatividad, etc. de cada persona, es decir, en procesos o acontecimientos que no pueden “seguirse o aplicarse de forma mecánica”.

Objetivos de una auditoría de desempeño

Los objetivos de este tipo de auditoría, siguiendo lo preceptuado por la ISSAI 3100, punto 2.2 apartado 9, estaría orientado a examinar una o más de las siguientes tres afirmaciones:

- ✓ la economía de las actividades, de conformidad con principios y prácticas administrativas precisas, así como con políticas de gestión;
- ✓ la eficiencia en la utilización de recursos humanos, financieros y de otro tipo, lo que incluye la evaluación de los sistemas de información, las medidas de desempeño y los arreglos de supervisión, así como los procedimientos seguidos por los entes auditados para remediar las deficiencias identificadas, y
- ✓ la eficacia del desempeño en relación con el logro de los objetivos del ente auditado, y la auditoría del impacto real de las actividades en comparación con el impacto previsto.

En general, los objetivos estarían orientados a:

a) Establecer el grado de cumplimiento de los deberes y atribuciones de los entes que perciben fondos del Estado.

b) Determinar si tales funciones se han ejecutado de manera económica, eficiente y eficaz.

c) Determinar si los objetivos y metas propuestas han sido logrados.

d) Determinar si se desarrollan los programas, metas o actividades legalmente autorizadas.

e) Proporcionar una base para mejorar la asignación de recursos y la administración de estos por parte de los entes fiscalizados.

f) Mejorar la calidad de la información sobre los resultados de la administración del ente fiscalizado que se encuentra a disposición de los funcionarios, legisladores y público en general.

g) Alentar a la administración del ente fiscalizado a producir procesos tendientes a brindar información sobre la economía, eficiencia y eficacia, desarrollando metas y objetivos específicos y mensurables.

h) Evaluar el cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias, estatutarias, como así también los planes, normas y procedimientos establecidos.

i) Determinar el grado en que el ente fiscalizado y sus directivos controlan y evalúan la calidad tanto de los servicios prestados o bienes producidos, como los bienes o insumos adquiridos por estos.

Los objetivos pueden ser de corto plazo o mediano plazo.

Corto Plazo:

Diagnosticar y formular recomendaciones profesionales para mejorar la eficacia, la economía y la eficiencia de las operaciones.

Esto se logra al finalizar la auditoría de gestión al presentar en el informe las áreas críticas u operaciones afectadas y sugerir recomendaciones o acciones tendientes a subsanarlas.

Mediano Plazo:

Cuando se logra en la actividad de la empresa una mejora económica como por ejemplo un incremento en la rentabilidad, y en un ente sin fines de lucro por mejoras en la prestación de servicio a la comunidad.

Como conclusión podríamos decir que la auditoría de desempeño puede superponerse con otras auditorías (auditorías combinadas), pero esta auditoría debería ser capaz de indicar cuál realizarse. No obstante y siguiendo lo establecido por la ISSAI 300- apartado 14, el objetivo³³ principal del trabajo de auditoría, es promover la economía, eficiencia y eficacia, más que informar sobre el cumplimiento, debiendo tenerse en cuenta que la auditoría de desempeño se enfoca en la actividad y los resultados más que en los informes o cuentas.

Por último, la auditoría de desempeño promueve la buena gobernanza (económica, eficaz y eficiente). Además promueve a la rendición de cuentas al asistir a los responsables de la gobernanza y de las tareas de supervisión para mejorar el desempeño. Por último promueve la transparencia al proporcionar a los usuarios previstos y al público en general una visión de la administración y los resultados de las diferentes actividades del gobierno. (ISSAI 300, punto 12)

Alcance de la auditoría de gestión

El alcance de este tipo de auditoría es ilimitado, ya que comprende todas las actividades u operaciones de la entidad, sin considerar que sean financieras o no, y los hallazgos cubren todos los aspectos internos y externos que lo interrelacionan (NA 4.0.4, 4.0.21 y 2.2.16)

Esta ilimitación y la diversidad de hallazgos que pueden encontrarse, implica que la auditoría de gestión pueda requerir de profesionales de distintas disciplinas, generalmente es un trabajo interdisciplinario.

³³ ISSAI 300-Principios Fundamentales de la auditoría de desempeño, **Apartado 14**. Al tratar sobre las superposiciones entre los tipos de auditoría (o auditorías combinadas) se deben considerar los siguientes puntos: -Los elementos de la auditoría de desempeño pueden ser parte de una auditoría más extensa que abarque también aspectos de la auditoría de cumplimiento y financiera. -En caso de una superposición, se deben observar todas las normas pertinentes. Esto puede no ser factible en todos los casos, ya que diferentes normas pueden contener diferentes prioridades. -En dichos casos, el objetivo primario de la auditoría debe guiar a los auditores en cuanto a qué normas aplicar. Para determinar si las consideraciones de desempeño constituyen el objetivo principal del trabajo de auditoría, debe tenerse en cuenta que la auditoría de desempeño se enfoca en la actividad y los resultados más que en los informes o cuentas y que el objetivo principal es promover la economía, eficiencia y eficacia, más que informar sobre el cumplimiento.

El alcance de la auditoría debe definir claramente la extensión, tiempo y naturaleza de la auditoría que se llevará a cabo. Cuando las leyes, regulaciones y otros requerimientos de cumplimiento correspondientes al ente fiscalizador tengan el potencial de impactar de manera significativa las cuestiones de auditoría, la auditoría debería diseñarse atendiendo este asunto, a fin de emitir las conclusiones al respecto.

A fin de determinar la extensión y alcance de la auditoría, los auditores normalmente evalúan la confiabilidad de los controles internos que ayudan en la conducción de los asuntos de la entidad auditada. La medida de esa evaluación depende de los objetivos de la auditoría. Más aún, deben estar alerta de situaciones o transacciones que podrían ser indicativas de actos ilegales o abusos, y deben determinar el grado en la que tales actos afectan los resultados de la auditoría.

Una herramienta útil para la evaluación de control interno, es el modelo desarrollado en el Capítulo III-Parte I Conceptos Generales y Principios de la auditoría del Sector Público-Capítulo IV-Modelos, apartado II-Cuestionario de para la evaluación de control interno (modelo COSO) y apartado III-Matriz de prueba de funcionamiento de los controles implementados por el ente fiscalizado.

Enfoque de auditoría:

Orientado a resultado:

Trata cuestiones como:

- ¿Cuál es el rendimiento obtenido o que resultados se han logrado?
- ¿Se han cumplido los requisitos o los objetivos?

En este enfoque se estudia el rendimiento, que hace referencia a la economía, eficiencia y eficacia y se relacionan los hallazgos con las normas establecidas (metas, objetivos, reglamentaciones) o los criterios previamente establecidos. En este enfoque, es probable que las deficiencias se definan como desviaciones de las normas y los criterios, las recomendaciones estarían orientadas a eliminar esas desviaciones.

Orientado a problema

Está principalmente orientado a la verificación y análisis de problemas, por lo general sin hacer referencia a criterios previamente definidos. En este enfoque, la deficiencia o el indicio del problema suele ser el punto inicial de la auditoría y no la conclusión. Por ejemplo un aumento creciente de los costos que requiere mayor recursos para cubrirlos, la falta de claridad en la asignación de responsabilidades, tiempo de esperas prolongadas, críticas del estilo de la dirección, deficiencias en los servicios y en la orientación al cliente.

Identificado el problema, se procede a analizar las causas desde distintas perspectivas (economía, eficiencia y eficacia) y presta atención a interrogantes como:

-¿Los problemas encontrados existen realmente? Como pueden entenderse y cuáles son sus causas?

Se formulan y comprueban hipótesis sobre las causas y sus consecuencias. La perspectiva es analítica e instrumental. El propósito es proporcionar información actualizada del problema y cómo afrontarlos. El auditor no tiene límites en su análisis.

Normalmente la fiscalización está vinculada con la rendición de cuentas, pero en la auditoría del rendimiento no siempre es así. La auditoría del rendimiento no debe ceñirse a normas excesivamente detalladas y racionalizadas. Esto puede obstaculizar la creatividad y la profesionalidad. Es un trabajo de investigación que exige flexibilidad, imaginación y capacidad analítica. Los procedimientos, métodos y normas excesivamente detallados pueden obstaculizar en la práctica el funcionamiento de la auditoría del rendimiento.

Materia y Criterios de auditoría

Previo a definir los criterios, hay que definir la materia es decir el objeto de la auditoría de desempeño, puede consistir en:

- ✓ Programas
- ✓ Entidades
- ✓ Fondos específicos

- ✓ Actividades (con producto, resultado e impacto)
- ✓ Situaciones existentes (causas y consecuencias)

Algunos ejemplos podrían ser la prestación de servicios por las partes responsables o los efectos de las políticas y regulaciones gubernamentales sobre la administración, las partes interesadas, los negocios, los ciudadanos y la sociedad. La materia en cuestión se define por el objetivo y se formula en las preguntas de auditoría (ISSAI 300, punto 19).

Las auditorías de desempeño deberán contar con criterios de auditoría adecuados que den enfoque a la misma y proporcionen una base para el desarrollo de los hallazgos de auditoría. Constituyen punto de referencia para evaluar el tema en cuestión, se trata de normas razonables y específicas, contra las cuales se pueden evaluar y valorar la economía, la eficiencia y la eficacia de las operaciones. Los criterios de auditoría, que pueden ser de naturaleza cuantitativa o cualitativa, deben ser confiables, objetivos, útiles y completos.

Debería ser posible identificar la fuente del criterio de auditoría utilizado. Los objetivos, la pregunta y el enfoque de la auditoría determinan la relevancia y el tipo de criterios adecuados, y la confianza del usuario en los hallazgos y las conclusiones de una auditoría de desempeño dependen, en gran parte, de los criterios. Por ello, es crucial seleccionar criterios fiables y objetivos.

Los criterios pueden ser generales o específicos, enfocarse en *qué debe ser* de acuerdo a las leyes, regulaciones u objetivos; lo *que se espera*, de acuerdo a buenos principios, conocimiento científico y buenas prácticas; o lo que *podría ser* (dadas mejores condiciones)-(ISSAI 300, punto 27)

Riesgo de Auditoría

Siguiendo lo establecido en la ISSAI 300, punto 28. Los auditores deben gestionar activamente el riesgo de auditoría, este riesgo consiste en obtener conclusiones incorrectas o incompletas, proporcionando información desequilibrada o sin agregar valor a los usuarios.

Los temas en la auditoría de desempeño pueden ser complejos y políticamente sensibles; evitando dichos temas se puede reducir el riesgo de imprecisión y no completitud, se podría también limitar la posibilidad de agregar valor.

El riesgo de que una auditoría no agregue valor varía desde la probabilidad de no ser capaz de proporcionar nueva información o perspectivas, al riesgo de descuidar factores importantes y, como consecuencia, no ser capaz de proporcionar a los usuarios del informe de auditoría del conocimiento o recomendaciones útiles que puedan hacer una contribución real para mejorar el desempeño.

Entre los factores que pueden contribuir a aumentar el riesgo de auditoría, se podría mencionar:

- ✓ carecer de acceso a información de calidad,
- ✓ obtener información incorrecta (por ejemplo, debido a un fraude o a prácticas irregulares),
- ✓ no ser capaz de poner todos los hallazgos en perspectiva, y
- ✓ no recopilar o abordar los argumentos más relevantes.

Los auditores deben gestionar activamente el riesgo, gestionar el riesgo de auditoría es parte integral de todo el proceso y metodología de la auditoría de desempeño. Los documentos de planeación de la auditoría deben indicar los riesgos posibles o conocidos del trabajo de auditoría previsto, y mostrar cómo se deben manejar.

En auditoría de desempeño, puede ser útil la evaluación de control interno³⁴ implementado por el ente fiscalizado, a efecto de determinar si los objetivos de implementado se encuentran alineados a la misión, política y objetivos organizacionales, si los mismos se encuentran documentados y si se encuentran definidos para cada área y distintos niveles de la organización. Además si tales objetivos comprende aspectos:

- ✓ operativos

³⁴ Normas Generales de Control Interno para el Sector Público Nacional-SIGEN. Control Interno: El control interno es un proceso llevado a cabo por las autoridades superiores y el resto del personal de la entidad, diseñado con el objetivo de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de los objetivos organizacionales -tanto en relación con la gestión operativa, con la generación de información y con el cumplimiento de la normativa-.

- ✓ de información (todo informe o reporte producidos por la organización)
- ✓ de cumplimiento normativo y regulatorio

Asimismo, si el ente fiscalizado tiene previsto un sistema de identificación de riesgos (de fraude, ante cambios externos o internos) que pueda afectar la consecución de los objetivos organizacionales, si los mismos son evaluados, que mecanismo y/o acciones tiene previsto la organización para mitigar el riesgo (actividades de control), si los mismos son efectivos (indicadores de desempeño, monitoreo y revisión permanente)

Procesos de la auditoría de gestión

Como en cualquier tipo de auditoría, los procesos estarían dados por la planeación, ejecución y conclusión. Para lo cual se remite a la parte I: Conceptos Generales y Procedimientos del presente trabajo, atendiendo a los siguientes aspectos, que son propios de la auditoría de rendimiento:

a) Los auditados deben ser notificados sobre los aspectos clave de la auditoría, incluyendo el objetivo, las cuestiones y el alcance, antes de empezar con la fase de recolección de datos (ISSAI 300/1.4), o después de completar la planeación de la auditoría.

b) Los auditores deben mantener buenas relaciones profesionales con las partes involucradas, promover el libre y franco intercambio de información, en la medida en que los requisitos de confidencialidad lo permitan, y llevar a cabo debates en una atmósfera de respeto mutuo y comprensión de las funciones y responsabilidades respectivas de cada una de las partes interesadas. El proceso de comunicación entre el auditor y el ente auditado comienza en la etapa de planeación de la auditoría y continúa durante todo el proceso de la misma, mediante un proceso constructivo de interacción, al mismo tiempo en que los diferentes resultados, argumentos y evaluación de perspectivas son evaluados. En caso de importantes hallazgos de auditoría realizados durante la misma, éstos deben ser comunicados a aquellas personas encargadas de la gobernanza corporativa, de manera oportuna (ISSAI 3100.25). En este último punto aspecto, considerando el tema objeto de la presente tesis, la comunicación debería hacerse a las máximas autoridades de la entidad fiscalizada

c) En este tipo de auditoría, el proceso de planeación comprende las siguientes etapas³⁵:

- selección de temas
- estudio preliminar
- diseño de la auditoría

1) Selección de temas

En esta etapa el proceso de selección de los temas debe tratar de maximizar el impacto esperado de la auditoría, teniendo en cuenta las capacidades de auditoría (por ejemplo, recursos humanos y las habilidades profesionales), además deben ser lo suficientemente significativos, auditables y congruentes con el mandato de la EFS.

Los procesos de planificación estratégica y establecimiento del programa anual de auditorías, son herramientas útiles para establecer prioridades.

2) Estudio Preliminar o previo

La auditoría del desempeño por lo general requiere que el conocimiento específico, sustantivo y metodológico de la auditoría se adquiera antes de la realización de la auditoría ("estudio previo").

El propósito del estudio previo es determinar si existen las condiciones necesarias para efectuar un estudio principal, y si existen, presentar una propuesta de auditoría junto con un plan de trabajo.

En primer lugar, la planificación operativa debe ser una herramienta que oriente el proceso de ejecución. Además, aporta los conocimientos básicos y la información que se necesitan para comprender la entidad, el programa, la función o actividad. Normalmente el estudio previo debe llevarse a cabo en un período breve.

3) Diseño de la auditoría (ISSAI 300, 37)

El diseño puede ser abordado en diversas etapas:

³⁵ ISSAI 300-Principios Fundamentales de la Auditoría de Desempeño.35-Principios relacionados con el proceso de auditoría

- decidir el diseño general de auditoría (qué preguntas hacer, por ejemplo, explicativo / descriptivo / evaluativo);
- determinar el nivel de observación (por ejemplo, mirar un proceso o archivos individuales);
- definir la metodología (por ejemplo, análisis completo o de una muestra);
- decidir qué técnicas de recolección de datos va ser aplicado (por ejemplo, entrevista o grupo de enfoque).

La fase de planificación también debe incluir el trabajo de investigación dirigido a la creación de conocimiento, probando varios diseños de auditoría y verificando si los datos necesarios están disponibles. Esto hace que sea más fácil elegir el método más apropiado de auditoría.

Seguimiento de las recomendaciones

El seguimiento del informe de auditoría debe ser parte del proceso de auditoría, ya que es una herramienta importante utilizada para fortalecer el impacto de la auditoría y mejorar el futuro trabajo auditor. Además se debe brindar el tiempo suficiente para que el ente auditado implemente la acción apropiada. (ISSAI 3100.36)

La prioridad de las tareas de seguimiento debe evaluarse como parte de la estrategia global de auditoría de la EFS (ISSAI 3000, 5.5)

Actuación del Tribunal de Cuentas en la Auditoría de Gestión

Conforme la Constitución Provincial y la Ley Orgánica 1.003, el Tribunal no tiene competencia para llevar a cabo auditoría de Gestión es decir no puede expedirse sobre la economía eficiencia y efectividad en el uso o administración de los recursos público sean estos administrados por entes públicos y/o privados.

No obstante y como fue desarrollado en el presente trabajo, la auditoría de gestión ha sido otorgado por la Ley de Administración Financiera de la Provincia (Ley 8706) a la Auditoría Interna Provincial, será la será la Contaduría General de la Provincia, la que determinará la forma y periodicidad que los sujetos de derecho privado rendirán cuenta ante la misma.

Por lo expuesto, el propósito de esta tesis es aportar a los organismos de control de la Provincia, en un solo cuerpo los procedimientos y técnicas de auditoría conforme las directrices y lineamientos establecidos por las normas internacionales de las Entidades Fiscalizadora Superiores (ISSAI), emitido por la Organización Internacional en Entidades fiscalizadora superiores (INTOSAI), conforme a sus respectivas competencias.



AUDITORÍA FINANCIERA Y DE CUMPLIMIENTO

Parte III: Aspectos diferenciales



INDICE

Introducción	139
Concepto de Auditoría Financiera y de Cumplimiento	141
Objetivos de una auditoría	142
Criterios de Auditoría	143
Procesos de la auditoría. Planeación. Ejecución. Conclusión.	145
Seguimiento de las recomendaciones	145
Actuación del Tribunal	146
Apéndice I: Indicadores	148

Introducción

El propósito del desarrollo de esta parte del manual de auditoría gubernamental, está destinada a proporcionar elementos distintivos, entendiéndose por tal las características propias de una auditoría financiera y de cumplimiento, más precisamente los aspectos diferenciales propios de para este tipo de auditoría

Para el desarrollo de esta parte del manual se ha tomado como base las directrices emanadas de las normas ISSAI 4200 para las auditorías de cumplimiento asociadas a una auditoría de estados financieros, ya que se refieren a situaciones en que la auditoría de cumplimiento se acompaña de una auditoría de los estados financieros. El fundamento estaría dado en función al mandato asignado al Tribunal de Cuentas, en virtud de la Constitución Provincial y su Ley Orgánica, cuyo control que realiza es de legalidad (cumplimiento) y financiero (percepción e inversión de los fondos públicos).

Los Principios fundamentales de auditoría de la INTOSAI (denominados en el texto ISSAI 100 – ISSAI 400 y previamente “Normas de auditoría de la INTOSAI”), fueron concebidas para facilitar a los auditores del sector público una orientación completa en su tarea de auditar estados financieros y a las EFS a aplicar esos principios, que se complementan con las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI (ISSAI 1000-2999, denominadas en el texto “Directrices de auditoría financiera”).

El propósito de este trabajo, es contribuir a que el trabajo de los auditores público y del Tribunal sea realizado en forma efectiva, eficiente y oportuna en pos de asegurar la transparencia y la rendición de cuentas de los entes o sujetos de derecho privado y el uso eficiente de los recursos públicos.

Por ser el ente fiscalizado un sujeto de derecho privado, se toma en cuenta en el presente trabajo las disposiciones de las normas de auditoría emanada de los consejos profesionales en ciencias económicas, actualmente en vigencia la RT37 que recepta las normas internacionales de auditoría (NIA). Además, las normas internacionales de contabilidad receptadas por las normas contables emanadas de los Consejos Profesionales en Ciencias Económicas. Asimismo, los Acuerdos emanados por el Tribunal de Cuentas de

la Provincia de Mendoza que reglamenta las rendiciones de cuentas de estos tipos de sujetos, respetando las normas propias que rigen sus respectivas actividades y figura jurídicas, así como las normas contables aprobadas por los Consejos Profesionales en Ciencias Económicas, que receptan las normas internacionales de contabilidad.

En esta parte del Manual, se desarrolla un concepto de auditoría financiera, objetivos y criterios dentro del marco de las NIA, la ISSAI 4200, y la ISSAI 200. Dentro de los criterios se indican normativa propia del Tribunal de Cuentas para estos tipos de sujetos, normativa propia de los entes u organismos de derecho privado y normativa que debe tener en cuenta el auditor público en el desarrollo de su labor.

Los demás aspectos que hacen al proceso de auditoría: Planeamiento, ejecución y conclusión es de aplicación la parte I del presente manual.

Al final de esta parte del manual, se desarrolla la importancia de realizar el seguimiento de los hallazgos que justificaron la emisión del informe del auditor a fin de contribuir con el mejoramiento de los sistemas de control e información del ente auditado, como la utilidad del mismo para la planificación de auditorías posteriores.

Finalmente se expone la actuación del Tribunal en este aspecto.

Concepto de auditoría financiera

Siguiendo las directrices previstas en la NIA 200 en su párrafo 11 establece que, al llevar a cabo una auditoría de estados financieros, el objetivo del auditor reside en obtener garantías razonables de que los estados financieros en conjunto están libres de incorrecciones significativas, ya sea por fraude o error, con el fin de permitirle emitir una opinión sobre si los estados financieros han sido elaborados, en todos los aspectos significativos, de acuerdo con el marco de información financiera aplicable y en comunicar los hechos sobre la base de sus propias constataciones (ISSAI 4200, 3.29).

Por lo que podría definirse y atendiendo a lo indicado por la norma citada, como: el estudio, evaluación o verificación de los estados financieros preparados por la administración del ente fiscalizado con el propósito de emitir una opinión respecto a la razonabilidad de dichos estados en sus aspectos significativos, de conformidad con las normas contables profesionales nacionales y/o internacionales de informes financieros.

Además comprende la evaluación del control interno y del cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias, estatutarias y contractuales aplicables al ente auditado.

Los estados contables sujetos a revisión en una auditoría financiera estaría dado por:

- Balance General
- Estado de Resultado
- Estado de Origen y aplicación de fondos
- Estado de Evolución del Patrimonio Neto
- Ejecución de Presupuesto de Recursos y Gastos
- Además de los exigidos por la EFS conforme a su mandato

El propósito es verificar los siguientes aspectos:

Veracidad: La existencia o propiedad de los bienes y derecho del ente auditado

Integridad: que todas las transacciones estén registradas e incluidas en los estados financieros, si los mismos están imputados correctamente en la cuenta y en el período que corresponde.

Valuación y exposición: si están correctamente medidos y expuestos conforme las norma contables que le son aplicables y si reflejan los hechos y circunstancias que afectan la medición

Objetivos de Auditoría³⁶

Conforme las pautas establecidas establecida por la ISSAI 200, apartado 4, los objetivos podría incluir la auditoría de:

- ✓ Las cuentas y otros informes financieros de Estados y entidades, no preparados necesariamente de conformidad con un marco general de emisión de información financiera;
- ✓ Presupuestos, secciones de presupuestos, consignaciones y otras decisiones tomadas sobre la asignación de recursos, así como la aplicación de los mismos;
- ✓ Políticas, programas o actividades definidas por su base legal o fuente de financiamiento;
- ✓ Áreas de responsabilidad legalmente definidas, como las responsabilidades de los ministerios, y
- ✓ Categorías de ingresos o pagos o activos o pasivos.

Atendiendo, el mandato que la Constitución Provincial y la Ley 1003 (Ley orgánica) le otorga al Tribunal de Cuentas de la Provincia de Mendoza, el objetivo estaría dado en el

³⁶ ISSAI 200, 4: La auditoría financiera se enfoca en determinar si la información financiera de una entidad se presenta de conformidad con la emisión de información financiera y el marco regulatorio aplicable. El alcance de las auditorías financieras en el sector público puede estar definido por el mandato de las EFS como una serie de objetivos de auditoría adicionales a los objetivos de una auditoría de estados financieros preparados de conformidad con un marco de emisión de información financiera.

control de la percepción e inversión de los recursos públicos y el cumplimiento normativo, observando los siguientes aspectos:

- ✓ el examen y evaluación de los asientos contables y la expresión de la opinión que merezcan las cuentas y los estados financieros,
- ✓ la certificación de la Cuenta General del ejercicio (rendición de cuenta anual),
- ✓ la fiscalización de los sistemas y de las operaciones financieras,
- ✓ la valoración del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables,
- ✓ la fiscalización de los sistemas de control y de auditoría internos,
- ✓ la fiscalización de la razonabilidad de las decisiones administrativas adoptadas dentro de la entidad fiscalizada (responsabilidad).
- ✓ comunicar las desviaciones de cumplimiento a los organismos competentes o iniciar el proceso conducente a la emisión de un fallo formal sobre aspectos relacionados con la función jurisdiccional del tribunal, como la identificación de la autoridad o del agente responsables y la determinación de posibles infracciones (ISSAI 4200, 3.31). Dichas infracciones podrán dar lugar a sanciones como multas para el caso de incumplimiento normativo y/o cargo para el caso que se haya producido un daño patrimonial al erario público.

Criterios de Auditoría³⁷

Del punto de vista financiero contable los criterios estarían conformados por las normas contables profesionales y de auditoría emitidas por los organismo que regulan el ejercicio de la profesión (Consejos Profesionales de cada Jurisdicción). Asimismo, las

³⁷ ISSAI 200-Principios Fundamentales de la Auditoría Financiera; **Apartado 21.** Sin un marco de emisión de información financiera aceptable, la administración no tendrá una base apropiada para la preparación de los estados financieros, y el auditor carecerá de **criterios adecuados** para auditarlos. Los criterios adecuados deben ser formales. Por ejemplo, en la preparación de los estados financieros, los criterios pueden ser las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (*IPSAS*, por sus siglas en inglés), las Normas Internacionales de Información Financiera (*IFRS*, por sus siglas en inglés) u otros marcos nacionales o internacionales de emisión de información financiera para uso en el sector público. **Apartado 36-Criterios adecuados:** Son los parámetros o puntos de referencia utilizados para evaluar o medir la materia/asunto en cuestión, incluyendo, cuando resultan relevantes, los parámetros para su presentación y divulgación. Los criterios usados en la preparación de los estados financieros normalmente son formales y pueden ser las *IPSAS*, las *IFRS* u otros marcos nacionales de emisión de información financiera para uso en el sector público.

normas internacionales de contabilidad (NIC) y de auditoría (NIA). Del punto de vista legal estaría conformados por las normas legales, reglamentarias, estatutarias vigentes.

A continuación se detallan las normas que los auditores deben conocer para el ejercicio de su profesión, por pertenecer al Tribunal de Cuentas de la Provincia (EFS):

- ✓ Ley 1003: Ley orgánica del Tribunal de Cuentas de la Provincia de Mendoza.
- ✓ Ley 8706: Ley de Administración Financiera de la Provincia de Mendoza.
- ✓ Decreto Provincia n° 1.000/15. Reglamentario de la Ley 8706.
- ✓ Ley de Presupuesto vigente.
- ✓ Códigos de ética de los profesionales correspondientes: Contadores, Lic. Administración, Lic. Economía, Abogados, Arquitectos, Ingenieros, Bioquímicos.
- ✓ Leyes de carrera de los profesionales indicados.
- ✓ Decreto 560/73. Estatuto del Empleado Público.
- ✓ Acuerdo n° 4733. Normas Éticas obligatorias para el personal del Tribunal de Cuentas de Mendoza.
- ✓ Informe COSO 2013: Nuevo Marco Integrado de Control Interno.
- ✓ Normas Internacionales para la Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAIs)

Además, se detallan las normas a considerar por auditor atendiendo al carácter de sujeto de derecho privado de los entes a fiscalizar:

- ✓ Acuerdo n° 5673: Pautas para la Registración Contable y Rendición de Cuentas de los fondos que administran las personas jurídicas de derecho privado que en forma permanente o temporaria reciban subsidios o subvenciones del Estado Provincial.
- ✓ Código Civil y Comercial. Modificaciones de la Ley 19550 Fundaciones y Asociaciones.

- ✓ Ley 19550 Sociedades Comerciales
- ✓ Disposiciones particulares de las Instituciones a auditar (Leyes de creación, Estatutos, Actas de Asamblea).
- ✓ Resolución Técnica N° 37 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (Normas de Auditoría).
- ✓ Normas Técnicas Profesionales emitidas por la Federación Argentina de Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Mendoza (Valuación Exposición).
- ✓ Normas Internacionales de Contabilidad (NIC).
- ✓ Disposiciones de la D.P.J (Dirección de Personas Jurídicas de la Provincia de Mendoza) como organismo de contralor de la Sociedades Anónimas, Fundaciones, Asociaciones sin fines de Lucro)-Constitución, Funcionamiento y Liquidación.
- ✓ Disposiciones de la Dirección Provincial de Cooperativas
- ✓ Disposiciones de AFIP en materia tributaria Nacional.
- ✓ Disposiciones ATM (Administración Tributaria Mendoza) en materia tributaria provincial.

Procesos de la auditoría. Planeación. Ejecución. Conclusión.

Como en cualquier tipo de auditoría, los procesos estarían dados por la planeación, ejecución y conclusión. Para lo cual se remite a la parte I: Conceptos Generales y Procedimientos del presente trabajo.

Seguimiento de las recomendaciones.

Los Principios fundamentales de auditoría insisten en la comunicación de recomendaciones constructivas y en la realización del seguimiento necesario para corregir las insuficiencias detectadas (ISSAI 400, 4.0.26).

La necesidad de proceder al seguimiento de actos de incumplimiento notificados anteriormente variará según la naturaleza del incumplimiento y de las circunstancias concretas, lo cual puede requerir la presentación por parte del auditor de un informe oficial a la entidad auditada o a otros organismos competentes.

Otros procesos de seguimiento pueden consistir en informes, revisiones y evaluaciones de ámbito interno elaborados por la entidad auditada o terceros, una auditoría de seguimiento, conferencias y seminarios organizados por o para la entidad auditada, etc.

Al llevar a cabo tareas de seguimiento, el auditor debe adoptar un enfoque imparcial e independiente. Éste debe determinar si las acciones tomadas sobre los hallazgos y recomendaciones corrigen las condiciones resaltadas como lo indica la ISSAI 400, 26.

Es importante que los auditores realicen el seguimiento de los casos de incumplimiento a fin de que la entidad fiscalizada implemente las acciones correctivas necesarias para su cumplimiento, además proporciona una retroalimentación valiosa a la entidad auditada, a los usuarios del informe de auditoría y al auditor para la planeación de auditorías futuras. En las auditorías que se llevan a cabo regularmente, los procesos de seguimiento pueden formar parte de la evaluación de riesgos para el año siguiente (ISSAI 400, 60).

Actuación del Tribunal

En el ámbito del Tribunal de Cuentas, se realizan auditorías durante el ejercicio económico, esto es la etapa de fiscalización, a través de las cuales se emiten los informes de auditoría in situ y contables, a través de los cuales se informan las falencias detectadas ya sea como fallas de control interno, incumplimiento normativo o deficiencias financieras que son comunicadas al ente fiscalizado para mejorar sus sistemas de control interno y corregir las demás falencias detectadas.

Notificado dicho informe, se otorga un plazo de 10 días para su descargo. En base a los elementos aportados por el ente fiscalizado, el auditor emite el informe de seguimiento correspondiente. El objetivo de las auditorías en la etapa de fiscalización es acercar el control al momento más cercano de ocurrencia de los hechos, ya que el control ejercido por

el Tribunal es a posteriori, a fin de contribuir a la transparencia y evitar hechos de corrupción.

Luego en la etapa del juicio de cuentas, y presentada la rendición anual el auditor emite el Informe General en el que el auditor informa todas las falencias no corregidas en la etapa de fiscalización. Se notifica al ente fiscalizado para su descargo otorgando un plazo de 20 días.

Vencido el plazo el auditor emite el “Informe Complementario” considerando los elementos aportados por el ente. Dicho informe es remitido a la Secretaría relatora del Tribunal para dictaminar. Dicho dictamen junto con el informe del auditor es analizado por el Honorable Cuerpo del Tribunal integrado por el Presidente (abogado) y cuatro vocales (contadores) para su aprobación o desaprobación, para lo cual se emite el Fallo correspondiente.

El Fallo del tribunal puede dar Instrucciones a cumplir por el ente fiscalizado cuyo seguimiento debe realizarlo el auditor del ejercicio siguiente, e informarlo dentro del plazo establecido en el fallo. O bien sanciones de multa o cargo para las falencias que no han sido salvadas a juicio del Honorable Cuerpo.

En caso que se detecten hechos o actos que hagan presumir la comisión de un delito se le da vista a la Fiscalía de Estado, para que ésta deduzca las acciones que corresponda, ante el juez competente, contra sus autores y cómplices y sin perjuicio de las providencias, que adopte el Tribunal, de acuerdo a las circunstancias (art. 52 Ley 1003).

Los Fallos del Tribunal de Cuentas son inapelables y solo pueden ser recurridos (recursos de inconstitucionalidad y de revisión) ante la Suprema Corte de Justicia de la Provincia (art. 50 Ley 1003)

Lo desarrollado en este apartado, es un resumen de la actuación de Tribunal en este aspecto.

Apéndice I

Indicadores Financieros

Liquidez:

Mide la capacidad de una empresa para pagar deudas en el corto plazo

Ratio	Fórmula	Objetivo
Liquidez corriente	$\frac{\text{Activo Corriente}}{\text{Pasivo Corriente}}$	Mide la capacidad de pagar deudas en el corto plazo
Líquides Acida	$\frac{\text{Activo Corriente} - \text{Bs. Cambio}}{\text{Pasivo Corriente}}$	Mide la capacidad de pagar deudas en el plazo
Capital de Trabajo	$\text{Activo Corriente} - \text{Pasivo Corriente}$	Mide la capacidad en términos monetarios de pagar deuda en el corto plazo

Gestión:

Define el desempeño de las distintas área operativa de la organización

Ratio	Fórmula	Objetivo
Rotación cobranza	$\frac{\text{Ventas}}{\text{Cuentas por Cobrar}}$	Mide cuantas veces se logra dar y recuperar los créditos al año.
Rotación Proveedores	$\frac{\text{Costo de Venta}}{\text{Proveedores}}$	Mide cuantas veces se logra obtener y pagar créditos al año
Rotación Inventario	$\frac{\text{Costo de Ventas}}{\text{Bienes de Cambio}}$	Mide el n° de veces que los inventarios rotan en el año
Eficiencia Uso Activo	$\frac{\text{Ventas}}{\text{Activo}}$	Mide el monto de ventas generado por el activo

Solvencia:

Analiza las obligaciones de la empresa tanto a corto como a largo plazo y muestra la proporción del patrimonio que se encuentra comprometida con los acreedores.

Ratio	Fórmula	Objetivo
Endeudamiento	$\frac{\text{Pasivo}}{\text{PN}}$	Mide el grado de propiedad de la empresa.
Respaldo	$\frac{\text{Pasivo no Corriente} + \text{Patrimonio}}{\text{Activo no corriente}}$	Mide la manera como ha financiado la empresa sus activos de largo plazo
Cobertura	$\frac{\text{UAII} + \text{Depreciación}}{\text{Intereses}}$	Mide cuantas veces el efectivo generado cubre el pago de intereses

Rentabilidad:

Mide el rendimiento de la empresa en unidad de tiempo

Ratio	Fórmula	Objetivo
Margen Bruto	$\frac{\text{Utilidad Bruta}}{\text{Ventas}}$	% de las ventas que cubre el costo de venta
Margen Neto	$\frac{\text{Utilidad Neta}}{\text{Ventas}}$	% de las ventas que representa la utilidad de la empresa
Rentabilidad del Activo	$\frac{\text{Utilidad Neta}}{\text{Activo}}$	Mide la generación de rentabilidad que ofrece el activo
Rentabilidad del Patrimonio	$\frac{\text{Utilidad Neta}}{\text{Patrimonio}}$	Mide la generación de rentabilidad que ofrece el patrimonio

Otros indicadores

Eficacia:

Indicador	Fórmula	Objetivo
Efectividad en el uso de las instalaciones	$\frac{\text{Volumen de Producción}}{\text{Volumen programado}} \times 100$	Mide el grado de cumplimiento del programa de producción. Se mide en %
Efectividad en las Ventas	$\frac{\text{Volumen vendido}}{\text{Volumen planificado de ventas}} \times 100$	Mide el grado de cumplimiento del plan de ventas en término de volumen despachados (mercado interno y externo). Se mide en %

Eficiencia:

Establece la relación entre la producción física del bien o servicio y los insumos utilizados para alcanzar el nivel de producto. Se mide en %

Indicador	Fórmula	Objetivo
Eficiencia	$\frac{\text{Recursos planificados}}{\text{Recursos utilizados}} \times 100$	Maximizar las metas trazadas con la utilización mínima de recursos
Uso Capacidad Instalada	$\frac{\text{Volumen de Producción}}{\text{Capacidad instalada}} \times 100$	Indica el uso racional las instalaciones productivas con base en la capacidad instalada.
Nivel de Inventarios	$\frac{\text{Costo de Inventarios}}{\text{Ventas Netas}} \times 100$	Permite conocer el uso racional del capital invertido en insumos (bs.) en relación con las ventas netas

Calidad:

Productos o servicios que satisfacen plenamente las necesidades de todos aquellos que están involucrados con el proceso. Se mide en %

Indicador	Fórmula	Objetivo
Rendimiento de calidad	$\frac{\text{Volumen de Producción conforme}}{\text{Volumen total producido}} \times 100$	Mide la calidad de los procesos, permitiendo detectar las deficiencias en etapas próximas en su origen.
Calidad de Uso	$\frac{\text{Volumen reclamado por calidad}}{\text{Volumen total de ventas}} \times 100$	Mide la calidad de los productos con base en la aceptación de los clientes

Productividad:

Relación entre el producto o servicio y uno o más recursos utilizados en el proceso de producción (mano de obra, energía, materiales, etc).

Indicador	Fórmula	Objetivo
Productividad de Mano de Obra	$\frac{\text{Volumen de Producción conforme}}{\text{Hs. Hombre trabajadas}} \times 100$	Mide la contribución de la MO al volumen de producción. Se mide en toneladas * hs. hombre
Costo Unitario de Producción	$\frac{\text{Costo total de Producción (bs.)}}{\text{Volumen de Producción conforme}} \times 100$	Resume la globalidad de los costos incluidos en la producción. Se mide en \$ por tonelada producida conforme
Productividad del Capital	$\frac{\text{Volumen de Producción conforme}}{\text{Activo total promedio}} \times 100$	Mide la productividad de los activos de la empresa. Se expresa como toneladas producidas conforme por cada \$ de activo

CONCLUSIÓN

Hasta el año 1930, predominaba en el mundo una visión clásica- liberal en el que el Estado no tenía ninguna intervención en la economía, sólo se limitaba a establecer el orden externo y a prestar el servicio de defensa y justicia, funciones que se financiaban con los derechos de exportación de productos agrícolas.

A partir del año 1930 y siguiendo la corriente moderna que comienza con dos hechos históricos importantes como la primera guerra mundial y la crisis económica mundial, se empieza a vislumbrar una mayor participación del Estado.

Esta corriente llega hasta los años 70 donde se comienza a valorar el rol del mercado, y se propende a que el Estado tenga una menor participación, circunscribiendo su actuación a hacer cumplir las leyes. No obstante, en el mundo se producen cambios en el orden internacional, con un fuerte proceso de globalización, avances tecnológicos y alto grado de comunicación que transfiere información en forma acelerada, generando en el rol del Estado otras responsabilidades intermedias distintas a aquellas que establecían los liberales y los intervencionistas.

Aparece el Estado inductor, promotor del desarrollo económico y social, con un mínimo de regulación en los servicios públicos esenciales. Se enfatiza la protección del medio ambiente, y existe una mayor integración regional e internacional que trae aparejado la celebración de acuerdos internacionales.

La década del 90 marca el inicio de una profunda reforma y ajuste del aparato estatal y de las políticas públicas, fundamentalmente las de regulación económica. La primera reforma del Estado priorizó el ajuste de las cuentas públicas y la desregulación del sistema económico. Las Leyes de Emergencia Económica y de Reforma del Estado fueron la base de las políticas de privatización de las empresas públicas y venta o concesión de activos del Estado, desregulación de distintos mercados (implicó la eliminación de numerosos organismos estatales: Junta Nacional de Granos, de Carnes, etc.), descentralización de servicios y bienes del Estado Nacional hacia los estados provinciales (sistema educativo, puertos, empresas e inmuebles).

Los estados provinciales debieron ajustar las cuentas fiscales e iniciar un proceso de privatización de sus bancos, empresas y servicios públicos y de transferencia de las cajas previsionales al Estado Nacional (ANSeS).

El proceso privatizador abarcó una gama importante de sectores: canales de televisión, empresas petroquímicas, ramales ferroviarios, sector de telecomunicaciones, aviación, petróleo, rutas nacionales, siderurgia, electricidad, aguas y servicios cloacales, gas, subterráneos, Caja Nacional de Ahorro y Seguro, Banco Hipotecario Nacional y centrales hidroeléctricas.

Con la crisis que vivió el país a partir del 2.001 y con una nueva administración Nacional, algunas de las empresas privatizadas, vuelven a la órbita del sector público, este fenómeno Nacional se produce también tanto a nivel provincial como municipal.

A efecto de cumplir con el nuevo rol del Estado, de ampliar sus funciones en pos del interés general, se ha dado participación al sector privado, mediante la constitución con aporte estatal de personas jurídicas de carácter privado, como por ejemplo: Sociedades Anónimas con Participación Estatal Mayoritaria, Sociedades de Garantía Recíprocas cuya participación estatal no llega al 50% del capital accionario, Consorcios, Fundaciones, Asociaciones, etc.

Los fondos que se transfieren por el Estado a los sujetos de derecho privado, se han incrementado en los últimos años, llegando a ser muy significativos, tal como ha sido desarrollado en el presente trabajo. Esto ha implicado una mayor cantidad de actividades efectuadas por estos entes, las cuales indican un mayor grado de intervención de distintos actores del sector privados en la implementación de políticas oficiales, inclusive hasta en el otorgamiento de subsidios, que antes entregaba directamente el Gobierno.

Como consecuencia de esa transferencia de fondo al sector privado, surge la necesidad por parte de la sociedad en su conjunto, además de los mismos funcionarios público, de exigir la rendición de cuenta de la percepción e inversión de los fondos públicos a estos sujetos; por la cual adquiere mayor importancia el rol de los organismos de control.

Como consecuencia de ello, también surge la necesidad de profundizar y agudizar los controles por parte de los entes de control (EFS) a fin de asegurar la transparencia y evitar hechos de corrupción, creando un sistema de control y procedimientos de auditoría que asegure el control oportuno y eficiente de la percepción e inversión de los fondos públicos que son administrados por los sujetos de derecho privado.

Para lo cual sería necesario:

- Fortalecer los organismos de control, tanto interno como externo, con los recursos humanos, financieros y tecnológicos necesarios, para realizar no sólo auditorías de cumplimiento y financiera como es el caso del Tribunal de Cuentas al cual pertenezco, sino también auditorías de rendimiento atendiendo a los principios de economía eficiencia y efectividad, para el caso de la Auditoría Interna Provincial, creada por la Ley 8706 (Administración Financiera Provincial) y Contaduría General de la Provincia.

- Se introduzca en el ámbito de competencia de las Entidades Fiscalizadoras Superiores la forma y periodicidad de la rendición de cuenta de estos sujetos de derecho privado, a fin de asegurar el control adecuado de la percepción e inversión de los fondos públicos (Reglamentación).

- Las Entidades Fiscalizadoras Superiores de la provincia deberían definir normas y procedimientos de auditoría siguiendo los lineamientos de las normas internacionales de auditoría emitidas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores, y en la medida de lo posible diseñar en un solo cuerpo normativo un manual de auditoría gubernamental a ser aplicado al control de estos sujetos, que contemple, no sólo auditorías de cumplimiento y financiera sino también auditorías de rendimiento atendiendo a los principios de economía, eficiencia y efectividad.

Por lo antes dicho, el propósito de este trabajo, consiste en proponer a los organismos de control de la Provincia (EFS), una herramienta que contenga normas, procedimientos y prácticas de auditoría siguiendo las directrices de las normas de auditoría internacional para las entidades fiscalizadores superiores (ISSAIS) emitidas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI).

BIBLIOGRAFIA

- Auditoría General de la Nación (1995), Manual de Procedimientos de Auditoría de Gestión de Empresas y Soc. del Estado, Bs. As., AGN.
- Contraloría General del Estado de Ecuador (2014). Normas de Control Interno.
- Cámara de Cuentas de la República Dominicana (2010). Guía para el sujeto de fiscalización.
- Contraloría General de la República de Nicaragua (2009). Manual de Auditoría Gubernamental.
- Contraloría General de la República de Costa Rica (2009). Manual de Normas de auditoría del sector público.
- Contraloría General del estado de Bolivia (2012). Normas de Auditoría Gubernamental.
- Informe de auditoría N° 5 "MANUAL DE AUDITORIA" del Centro de Estudio Científico y Técnico
- FACPCE, Normas Técnicas Profesionales
- Fowler Newton, Enrique, (2005) "Tratado de Auditoría Tomo I y Tomo II, Bs. As. 3° ed., La Ley
- H. Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires (1995). Manual de Procedimientos e instrumentos básicos de Auditoría Gubernamental para la aplicación de controles por las Delegaciones del Honorable Tribunal de Cuentas de la Prov. de Buenos Aires.
- Sindicatura General de la Nación (2014). Normas Generales de Control Interno para el Sector Público Nacional
- Lic. Norberto Zeller y Otro. Reseñas del proceso de Reforma del Estado (1989-1996). En revista Instituto Nacional de Administración Pública. Serie I. Desarrollo Institucional y Reforma del Estado. Doc. n°58 (1997), Bs. As., INAP.

- Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores-INTOSAI (2001), Código de Ética y Normas de Auditoría: INTOSAI
- Oszlak, Oscar (2001), Nuevos Modelos Institucionales para la gestión Pública, experiencias comparadas y aplicaciones potenciales al caso argentino, Bs. As.
- Pane, Olga y Francesc, José María (2000), Consorcios, fundaciones y Empresas Públicas en atención primaria, en revista “Cuaderno de Gestión”
- Slosse, Carlos y Otros (2008), “Auditoría”, Bs. As. 1º Ed., La Ley
- Trimmeliti, Alejandra (2004), Proyecto de Tesis: Manual de Auditoría Integral de una Sociedad Anónima con Participación Estatal Mayoritaria, ubicada en la Provincia de Buenos Aires.. www.lapiedad.org.ar
- Eulogio J. Alfaráz, (2008) “Auditoría Interna y Gobierno Corporativo”, Bs. As., Aplicación tributaria S.A.
- Cossio, Juan José (H); Villaverde, José Carlos; Passamonte, Jorge Horacio; Grau, Leonardo Andrés (2001), “Auditoría y Organización de entes sin fines de lucro”, Bs. As., Osmar D Buyatti
- Schuster, José Alberto (1993), “Control Interno”, Santa Fe de Bogotá, Colombia; Ed. Presencia Lda.
- Wainstein, Mario; Casal, Armando M (2006), “Informes de Auditoría y Servicios relacionados”, Buenos Aires, Errepar SA
- Verón, Alberto Victor (2007); “Auditoría, Sindicatura y Consejo de Vigilancia”, Buenos Aires, La Ley
- Montanini, Gustavo (2009); “Auditoría”, Buenos Aires, Errepar SA