

UNIVERSIDAD NACIONAL DE SAN MARTIN

ESCUELA DE POLÍTICA Y GOBIERNO

Maestría en Auditoría Gubernamental

Promoción: 2014 – 2015

Nombre y Apellido: **Marcela Alejandra Stile Gaiad**

Título de la Tesis:

**“EI CONTROL SOBRE LOS INGRESOS PÚBLICOS EN EL
ÁMBITO LOCAL DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES”**

Director de Tesis:

Cr. Gustavo Germán Murdolo

Buenos Aires, 2017

Dedicatoria:

A Mi Hermana, mi compañera, quien me bancó en la cruzada

A mi mamá y a mi papá, por enseñarme que el estudio es una fuente permanente de superación

Al Vos, el amor de mi vida, que fuiste quien me introdujo en la auditoría gubernamental

Agradecimientos:

En primer lugar a MEM, María Estela Moreno, por ser quien sin querer me metió en esto y por “manijearme” y estimularme para que llegue al último escalón.

A Guillermo Schweinheim, quien con una gran generosidad intelectual le dio a este trabajo, un toque de distinción.

A mi Amiga y colega, Mariana Laura, por ser mi compañera de aventuras, de largas charlas, quien me alentó y me contuvo cuando flaqueaba.

A mis compañeros de la Maestría, por su compañerismo y camaradería. A la Maestría le debo esto último también.

A mi familia y amigos por la comprensión recibida durante el tiempo dedicado a esta tesis.

A Juan Martín Elortegui, mi coequiper, compañero y amigo, por ayudarme en la búsqueda de fallos y normativa, y ser un gran motor impulsor.

A Milva Benítez por ser mi correctora preferida, quien tuvo la especial asistencia de “Fidel”.

A Carlos Di Pietro y Federico Núñez Zambrano, por ayudarme a darle color a mis mapas.

A Gustavo y Alberto y todos los chicos del estudio (Gonza, Marian, Rocio, Emy y Mony), por aceptar mis ausencias prolongadas.

A mi Amiga incondicional Susana y a Fanny, Marina, Vero y Mony, por estar siempre. Obvio también a Fernando, Gustavo, Carlos y Julio.

A los encuestados, grandes colegas, que me permitieron darle un valor agregado a este trabajo: Dr. Ricardo José Cinquetti, Dr. Walter Gustavo Blanco, Dr. Gabriel Enrique Bernini, Dr. Rubén Enrique Recalde, Lic. Haydee Amelia Schattis, Dr. Claudio Giordanelli, Dr. Marcelo Saúl Martinelli, Dra. Adriana Noemí Nadal, Dra. Karina

Viviana Centioni, Dr. Adrián Eduardo Zapata, Dra. Adriana Guedes, Dra. Gisella Primus, Dr. Martin Funes, Dr. Adrián Chabonnier, Dra. Claudia Agnes, Dr. Alberto Raúl Pfeiffer, Dr. Fernando Aguirre, Dr. Gustavo Adolfo Ficosseco, Dr. Néstor Stechina, Dr. César Aramayo, Lic. Ariel Rearte, Dr. Carlos Enrique Pereyra, y todos aquellos que me brindaron información y no quisieron revelar su identidad.

A las autoridades del Tribunal de Cuentas de la provincia de Buenos Aires, institución que avaló mi postulación al programa, y en especial al Dr. Gustavo Enrique Fernández.

A la Asociación del Personal de Organismos de Control (APOC) por el apoyo y la beca otorgada para cursar la Maestría.

Al personal de la UNSAM y del Centro de Estudio “La Piedad” por su buena predisposición y calidez.

A todos aquellos que me dieron información sólo porque creyeron que podía serme útil.

Infinitamente... Gracias!

ÍNDICE

Prólogo	9
Introducción	11
Capítulo 1 – La estructura de los Ingresos Públicos en los municipios de la provincia de Buenos Aires	
1.1. Los Recursos municipales. Conceptos y características	17
1.2. Consideraciones generales sobre los sistemas tributarios municipales	18
1.3. El Sistema de ingresos públicos	26
1.3.1. La Reforma administrativa financiera en la provincia Buenos Aires.	26
1.3.2. Sistema de Ingresos Públicos. Antecedentes	30
1.3.3. El Órgano Rector del Sistema de Ingresos Públicos. Funciones y Responsabilidades	34
1.3.4. Cuenta corriente única por contribuyente	37
1.3.5. El problema de la rendición de cuentas	37
1.4 El control de los Ingresos Públicos en el Tribunal de Cuentas de la provincia de Buenos Aires	39
1.4.1. El Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires y control de los recursos municipales	39
1.4.2 Como se realiza hoy la auditoría de Ingresos en las Municipalidades de la provincia de Buenos Aires	43
1.4.3. Relevamiento de las prácticas de control en la provincia de Buenos Aires	45
Capítulo 2 - El control de los Ingresos Públicos: Experiencia comparada	
2.1. Modelos de Órganos de Control Externo	54
2.2. República Argentina. Auditoría General de la Nación	56
2.3. Provincia de Córdoba	59
2.4. Provincia de Mendoza	61
2.5. Provincia de Salta	65
2.6. La realidad del control de ingresos en otros países	68
2.6.1 España	68
2.6.2. Colombia	71
2.7. Cuadro resumen comparativo	73

Capítulo 3 – Guía de Buenas Prácticas para llevar adelante el control de ingresos públicos en el ámbito local de la provincia de Buenos Aires	76
3.1. Introducción	78
3.2. La guía	79
3.2.1. Fase I	80
3.2.2. Fase II	83
3.2.3. Fase III	97
Conclusiones	101
Bibliografía	105
Glosario	109
Acrónimos	114
Cuadros y anexos	115
Anexo I -Encuesta realizada a los responsables de los Sistemas de Ingresos Públicos.	115
Anexo II - Resultado de la encuesta hecha a los Responsables del Órgano Rector del Sistema de Ingresos Públicos	115
Anexo III - Listado de tasas municipales. Año 2008	119
Anexo IV – Relevancia de la recaudación propia en el total de Ingresos municipales – Período 2010 – 2011	123
Anexo V – Relevamiento de fallos – Período 2011 – 2013	127
Anexo VI - Implementación del sistema de ingresos públicos en los municipios de la provincia de buenos aires (2016)	131
Anexo VII – Sistema de Ingresos Públicos integrado al Macrosistema	131
Anexo VIII – AGN – Relevamiento de informes relacionados con Ingresos Públicos – Período 2011 – 2015	131

PRÓLOGO

El presente trabajo pretende efectuar un aporte al control externo de los recursos públicos en el ámbito municipal de la provincia de Buenos Aires. A priori, su justificación se encuentra en el escaso interés que representa para los auditores el control de ingresos siendo estos paradójicamente la piedra basal del presupuesto de los municipios. Por lo general, los auditores de los organismos de control externo dedican gran parte de su trabajo a la fiscalización de las erogaciones evaluando su control interno, el régimen de contrataciones vigente, la ejecución presupuestaria, etc., olvidando que los ingresos, cualquiera sea su naturaleza, son los que soportan la financiación del correspondiente presupuesto de gasto.

La necesidad de que los órganos de contralor externo dediquen el mismo esfuerzo y profundidad, a controlar los ingresos, que destinan a controlar las erogaciones, no es algo nuevo. Es un tema que se viene planteando en todos los ámbitos profesionales.

El interés y reconocimiento de la importancia de fiscalizar los ingresos públicos, fue puesto de manifiesto en la Declaración de Lima, de octubre de 1977, sobre criterios de las normas de auditoría, aprobada en el seno del IX INCOSAI. Dentro de este marco, se comenzaron a formular propuestas por parte de diferentes Entidades de fiscalización tanto interna como externo, en diferentes países y provincias, generando reacciones aisladas y tibias. La cuestión fue planteada en el Tribunal de Cuentas de Mendoza, la Sindicatura de Salta, en Colombia, la Contraloría General de la República.

Resumiendo, la presente tesis presenta una serie de lineamientos para la planificación del control externo de los ingresos públicos en el ámbito local de la provincia de Buenos Aires, los cuales se inspiran en un relevamiento del estado de evolución de este tipo de práctica de auditoría para una muestra de países y provincias argentinas, tomando las mejores prácticas y experiencias de los equipos de auditores.

A continuación, la propuesta.

INTRODUCCIÓN

“A pesar de que los ingresos han estado postergados como objeto de la fiscalización externa, su control externo resulta cada vez más necesario, tanto por razones atinentes al cumplimiento de los objetivos de estabilidad y lucha contra la corrupción, como desde el punto de vista de la justicia y la solidaridad a la hora de contribuir a la financiación del gasto público...”
(LÓPEZ DÍAZ, 2008)

En las últimas décadas se ha comenzado a generar profundos cambios en las sociedades contemporáneas. Estas transformaciones se han desarrollado en diferentes ámbitos: científico, cultural y sociopolítico. El resultado de este proceso de cambios fue la aparición de nuevas formas de organización económica y de organización del poder.

En la Argentina este proceso de transformación que se experimenta a nivel mundial comienza hacia fines de los años 80. Estas transformaciones se encuentran asociadas al cambio del contexto, y fuertemente condicionadas por el mismo, traen aparejadas políticas: de **reforma económica** (apertura, desregulación, privatizaciones), de **reforma del Estado** (reducción, equilibrio fiscal, descentralización), de **integración económica regional**; **reforma educativa**, etc.

En este proceso de transformaciones los municipios juegan un papel esencial. Es importante advertir la importancia de las funciones que cumplen los mismos en este contexto. Se transformaron progresivamente en centros de desarrollo tanto político y económico, como social y cultural.

Los municipios de la provincia de Buenos Aires pasaron de ser simples proveedores de servicios urbanos a convertirse en articuladores del desarrollo socioeconómico y productivo local. Esto, a su vez, les generó mayores demandas por parte de la ciudadanía y los obligó a generar nuevos recursos y optimizar la recaudación de los existentes. Para garantizar estos nuevos desafíos es necesario que las entidades fiscalizadoras fortalezcan e intensifiquen los mecanismos de control de los recursos públicos y le concedan la misma importancia que le otorgan al control del gasto.

El “control de los ingresos públicos”, resulta complejo debido a la dificultad para establecer una metodología razonable y eficaz; la competencia de órganos diferentes en su realización; el marco legal paradójico, y la escasa sensibilidad ciudadana.

Se puede sostener que son mucho más los interrogantes que las certezas a la hora de plantear o sugerir la redacción de lineamientos en lo que se refiere al control de los ingresos públicos. De la búsqueda de puntos de vista, trabajos y normas técnicas sobre el tema se puede considerar que, en general, existe poco interés por parte de los especialistas y de los auditores, en relación con el control de los ingresos públicos.

Por ello resulta interesante reflexionar acerca de esta dimensión del control, sus objetivos, su función social y el rol de los órganos de control.

También es significativo poner luz sobre qué papel juegan los entes gubernamentales en este escenario.

Se sabe que los gobiernos deben llevar a cabo una serie de actividades económicas para contar con **recursos** con los cuales hacer satisfacer a las necesidades colectivas. Los ingresos públicos constituyen una contribución coactiva del patrimonio de los ciudadanos para este fin, motivo por el que su control resulta fundamental para evitar actuaciones fraudulentas.

Los órganos de control deben tener muy presentes que dentro de sus atribuciones, el control de los ingresos públicos es muy importante por lo que deben darle la misma importancia que al control de operaciones de gastos.

Algunas de las razones que **permiten significar** el control de los ingresos públicos son las que a continuación se describen.

El **control de legalidad** sobre los ingresos públicos resulta básico como medio para evitar actuaciones fraudulentas. Es curioso que se preste más atención a los riesgos derivados de las actividades gubernamentales materializadas en pagos y no se le dé la misma atención a otras actuaciones sustancialmente idénticas, aunque formalmente adopten otro procedimiento de gestión. Así, por ejemplo, el pago de un subsidio materializado a través de una transferencia atraerá mayor interés de los auditores. Sin embargo, esa misma subvención traducida en una desgravación o exención tributaria pasará casi desapercibida. Si se analizan los efectos negativos derivados de las exenciones se pondrá luz sobre los riesgos que derivan de tales situaciones, como ejemplo, se pueden citar la prórroga en el cobro de los tributos, la determinación de deudas derivadas de inspecciones, el otorgamiento de exenciones y condonaciones entre otras. No hay que olvidar tampoco los riesgos que provienen del cálculo de las liquidaciones en general (fijación de la base imponible, tipo a aplicar, desgravaciones y deducciones, aplicación o no de recargos, sanciones e intereses, etc.). También hay que tener en cuenta que los contribuyentes disponen de amplias facultades de garantía y

salvaguarda de sus intereses ante el accionar del fisco, pero es imprescindible también que el Estado lleve adelante un control riguroso para vigilar y defender en todos estos casos los intereses públicos, que también pueden ser dañados por actuaciones irregulares de los responsables de los órganos de recaudación de ingresos.

Además, otra cuestión importante en las tareas de auditoría es el control sobre la gestión de los ingresos públicos (prescripciones; procesos de juicios de apremio; eliminación de intereses; determinación de tributos personalizada; entre otros).

Los ejemplos, antes mencionados, son más que demostrativos respecto de la importancia que debe tener el control de los ingresos públicos. Sin embargo a todas luces los organismos de control aún no enfocan sus esfuerzos y actividades a la fiscalización de ingresos públicos.

Situados en este contexto es que se plantea la necesidad de ampliar y ahondar sobre las tareas control de los ingresos públicos en el ámbito de los municipios de la provincia de Buenos Aires, así como la conveniencia de elaborar un soporte metodológico idóneo, que permita llevar a cabo las mismas de manera eficaz.

Tras introducir algunas referencias sobre la importancia del control de los ingresos públicos, es preciso situar la investigación en la provincia de Buenos Aires. Se puede afirmar que se está frente a **un contexto complejo** en lo relacionado con el control de los ingresos públicos, dado que el tema ofrece innumerables aspectos a considerar, entre ellos: la limitación de solo un aspecto de control “la legalidad”; los diferentes niveles desde los que puede abordarse; la dificultad para establecer una metodología razonable, eficaz, homogénea; la existencia de diferentes órganos con competencia para llevar adelante el control y la fiscalización: Honorable Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires (HTC); Direcciones de Rentas; Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA); Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP); un marco legal heterogéneo (135 ordenanzas fiscales).

Por otro lado si se analiza la situación normativa actual del HTC, paradójicamente, el desarrollo del Plan Estratégico y la puesta en vigencia del Manual de Control Externo (MACOEX), esto no ha traído aparejado el mejoramiento del control de los ingresos, no es un punto relevante.

Pero este **contexto complejo**, no debe convertirse en excusa para dejar de lado este aspecto de la actividad gubernamental; no puede ser un impedimento sino el punto de partida para el desarrollo de lineamientos para el control de los ingresos públicos.

La presente tesis busca confeccionar lineamientos de auditoría para el control de ingresos públicos en el ámbito local de la provincia de Buenos Aires.¹

El objetivo general de esta tesis consistió en desarrollar una serie de lineamientos para el control de los ingresos públicos en la provincia de Buenos Aires, alineados a las propuestas de modernización y estándares internacionales en que se encuentran el HTC y otras Entidades de Fiscalización Superiores (EFS) nacionales, de manera de brindar un aporte para la unificación de criterios en el ámbito de control de los municipios bonaerenses, sobre la metodología a utilizar en la auditoría de ingresos públicos.

Los objetivos específicos fueron:

- Analizar el estado de situación del Honorable Tribunal de Cuentas de la provincia de Buenos Aires.
- Analizar las experiencias sobre auditoría de los ingresos públicos locales, provinciales, nacionales.
- Redactar una propuesta de lineamientos para realizar auditorías Ingresos públicos en el ámbito de la provincia de Buenos Aires.

La estrategia de investigación en relación a la estructura de los recursos públicos, la relevancia de la recaudación de los recursos municipales en el total recaudado, el tratamiento del control de ingresos en los fallos emitidos por el HTC (Capítulo I), consistió en establecer una “inferencia descriptiva”.

Para ello se trabajó a partir de la colección y el análisis de bibliografía sobre la materia, y del relevamiento de fallos publicados en el sitio oficial del HTC², con el objetivo de determinar qué relevancia le da el Tribunal de Cuentas al control de Ingresos.

Se colectaron y relevaron las ordenanzas fiscales e impositivas de las comunas bonaerenses de los ejercicios 2010 y 2011, para conocer la estructura de los sistemas tributarios municipales de la provincia de Buenos Aires. Se emplearon los datos de las ejecuciones presupuestarias municipales correspondientes al mismo periodo. Información que fue obtenida de la Dirección Provincial de Coordinación Municipal y Programas de Desarrollo (DPCM) del Ministerio de Economía de la provincia de Buenos Aires.

¹ Los lineamientos son considerados en la profesión como una guía de buenas prácticas que facilitan la tarea auditoría a los equipos de auditores.

²Sitio de Honorable Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires: www.htc.gba.gov.ar

Además también, se realizó una encuesta, por correo electrónico, a responsables de los sistemas de ingresos públicos de las municipalidades de la provincia de Buenos Aires, para indagar cuales son los sistemas de registración utilizados y la integración al núcleo contable básico.³(Anexo I)

Se analizaron los fallos emitidos por el HTC durante los años 2011, 2012 y 2013.

Para concretar esta meta se desarrolló la siguiente metodología:

- 1) Observación de las tareas de auditorías en la relación con los ingresos públicos.
- 2) Observación y análisis de los fallos, detección de observaciones sobre ingresos.
- 3) Verificación de la continuidad o cancelación de las observaciones.
- 4) Comparación de los resultados obtenidos.

Universo y Muestra. Universo: El universo incluye la totalidad de los fallos emitidos por el T. Cuentas sobre las cuales del Gobierno Central, de las Entidades autárquicas, de los Municipios y los Organismos descentralizados.⁴

Muestra: selección de los fallos emitidos sobre las cuentas de los ciento treinta y cinco municipios de la provincia de Buenos Aires.

Las técnicas utilizadas son: recolección de datos; análisis documental; comparación de datos.

Este desarrollo permitió tener una visión más clara y amplia, respecto de la situación actual dentro del Tribunal de Cuentas con relación al control de los ingresos públicos.

Asimismo, a fin de construir un marco referencial, se relevó la labor de auditoría y los modelos de control para una muestra de provincias argentinas (Mendoza, Salta y Córdoba) y de otros países (Colombia y España), tomando como base los informes y normas publicados en sus páginas web, indagando enfoques, procedimientos y seguimiento de los lineamientos de las normas internacionales de auditoría (NIA)

³ El instrumento de relevamiento fue un cuestionario enviado a los responsables de los sistemas de ingresos públicos. De los 135 encuestados respondieron 46.

⁴ Los fallos se obtuvieron del sitio oficial del T. de Cuentas <http://www.htc.gba.gov.ar/fallos>, (con acceso en julio 2016)

Finalmente, el diseño de los lineamientos se realizó a partir de leyes y normas técnicas vigentes, las buenas prácticas de los casos estudiados, la experiencia de otros auditores.

Esta tesis se estructura en tres capítulos. En el primero se analiza la estructura de los ingresos públicos de los municipios de la provincia de Buenos Aires (se tomaron datos estadísticos información que fue provista por la Dirección Provincial de Coordinación Municipal (DPCM) del Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires), se relevaron y analizaron las ordenanzas fiscales e impositivas de los 135 de la provincia de Buenos Aires, y la estructura y funciones del Órgano responsable del Sistema de Ingresos Públicos. Luego, se describe la situación actual del control de los ingresos públicos en el Honorable Tribunal de Cuentas de la provincia de Buenos Aires. A continuación, se analiza las técnicas aplicadas en otras jurisdicciones, como Mendoza, Córdoba, Salta, España y Colombia. Por último, se desarrollan los lineamientos para el control externo de los ingresos públicos en el ámbito local de la provincia de Buenos Aires.

CAPÍTULO 1

La Estructura de los Ingresos Públicos en los municipios de la provincia de Buenos Aires

“Todo Gobierno debe tener poder, bastante para dar cumplimiento a las obligaciones que se le imponen y de que es responsable. Las rentas son el resorte para llenar estos objetos, elemento sin el que la máquina del estado quedaría paralizada, porque sin la unión y consolidación de rentas de ciertos intereses y medios, no puede haber en política existencia nacional, y la creación de aquellas en relación a las necesidades del país y a sus recursos, es una parte esencial de la constitución” (Dr. José Benjamín Gorostiaga – Congreso Constituyente de 1853) (De Vedia, 1963)

1.1. Los recursos municipales. Conceptos y características

Los municipios bonaerenses cuentan entre sus ingresos con recursos provenientes de distintas fuentes. Por un lado, perciben ingresos de otras jurisdicciones, principalmente transferencias asociadas a la participación de impuestos nacionales y provinciales, a la retribución por la administración descentralizada de impuestos provinciales y a la participación en juegos de azar. Por otra parte, también obtienen recursos generados por la propia jurisdicción, los cuales se encuentran compuestos por los fondos derivados de las potestades tributarias delegadas por la Provincia para el cumplimiento de sus funciones específicas. Estos últimos recursos están regulados por la Constitución Provincial⁵ y por la Ley Orgánica de las Municipalidades de la Provincia de Buenos (LOM)⁶, de donde emergen las facultades y atribuciones tributarias de las comunas.

Así, los municipios pueden recurrir a más de treinta conceptos para obtener fondos (art. 226 LOM), siempre que respeten los límites establecidos por la Ley de Coparticipación Municipal⁷. Según ésta, los municipios no pueden establecer gravámenes sobre los ingresos brutos o netos, gastos o inversiones de la industria, el comercio y los servicios, a excepción de las tasas por derecho de construcción de

⁵ Constitución de la provincia de Buenos Aires. 1994.

⁶ Decreto Ley N° 6.759/58 y modificatorias.

⁷ Ley 10.559.

inmuebles o delineación, derecho a los espectáculos públicos, habilitación de comercio e industria, inspección de seguridad e higiene y extracción de minerales. Dentro de ese marco legal, las características cualitativas y cuantitativas de las tasas, derechos, contribuciones y demás obligaciones que se cobran en cada municipio son definidas por la propia comuna, mediante ordenanzas fiscales e impositivas que son sancionadas por el Concejo Deliberante y, en caso de disponer aumentos o creación de impuestos, aprobadas por una asamblea conformada por concejales y grandes contribuyentes⁸. En consecuencia, en la práctica las municipalidades detentan amplias facultades impositivas, **lo que ha conducido a que los recursos propios de los municipios estén compuestos por una amplia variedad de tasas.**

1.2. Consideraciones generales sobre los sistemas tributarios municipales

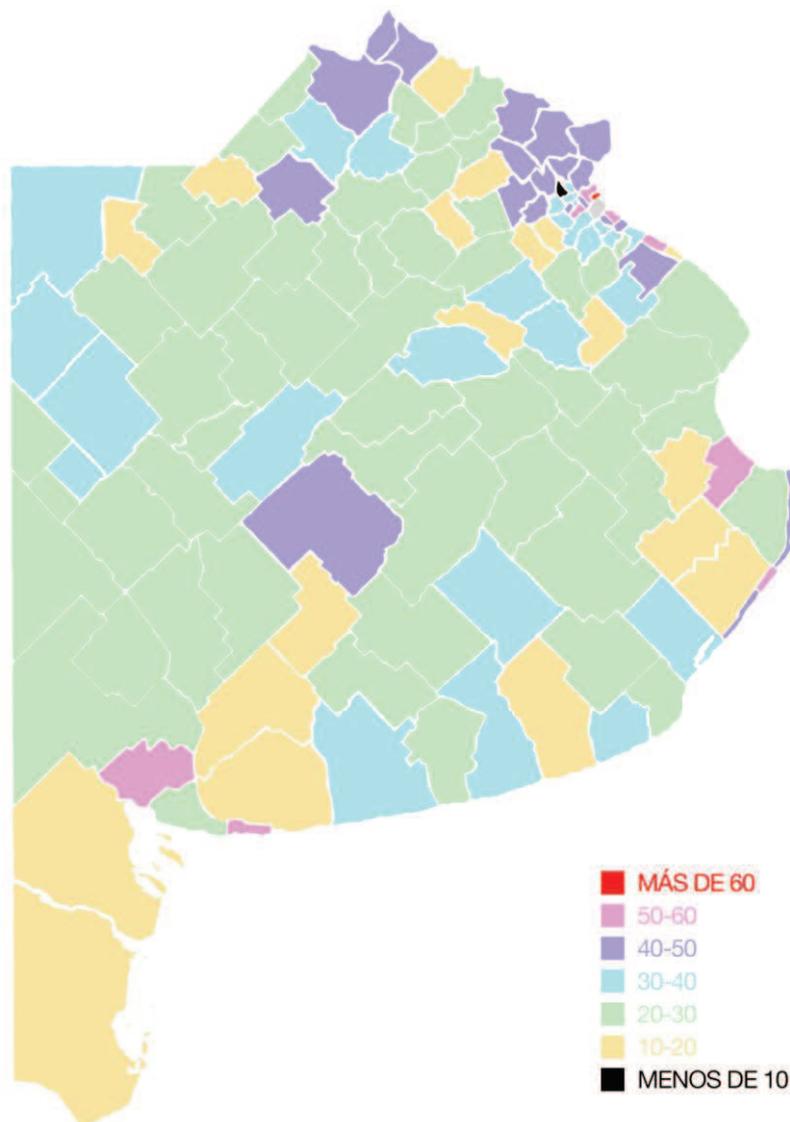
La provincia de Buenos Aires es un territorio tan grande como heterogéneo. Las diferencias entre las distintas regiones que la componen, tan evidentes en el plano demográfico y socio-productivo, tienen consecuencias sobre la administración de las finanzas públicas de los municipios. En el escenario bonaerense conviven municipios con grandes diferencias de superficie, unos con escaso número de habitantes y otros densamente poblados; territorios con fuerte presencia industrial y otros dedicados casi exclusivamente a las actividades agropecuarias; municipios con diferentes indicadores sociales, distintas necesidades de infraestructura, etc. Cualquier análisis y diagnóstico de las diferencias en las finanzas municipales no puede dejar de tener en cuenta estos elementos estructurales. Para comparar estas distintas realidades, no basta subsumirlas en la clasificación Conurbano – interior; es importante reconocer las distintas características económicas y financieras que las distinguen.

Los municipios de la provincia de Buenos Aires se caracterizan por exhibir una alta dependencia de ingresos provenientes de otras jurisdicciones. Según datos de ejecución presupuestaria de los períodos 2010-2011, los recursos corrientes de origen municipal representan, en promedio, el 40 % de los ingresos totales de las comunas. La principal fuente generadora de ingresos de jurisdicción municipal es, por lejos, la recaudación de tasas municipales. Para los partidos bonaerenses, los recursos tributarios propios representan cerca del 90% de sus fondos propios. El 10% restante corresponde a

⁸ Art. 193 de la Constitución de la provincia de Buenos Aires.

“otros ingresos de jurisdicción municipal”, principalmente multas por contravenciones e infracciones. Ello implica un grado de autonomía financiera bastante inferior al existente una década atrás, cuando dichos recursos aportaban más del 60% del total de fondos con que contaban los municipios (Basile, 1998). En relación a los ingresos totales, el aporte de la recaudación propia ronda el 30%, verificándose una relación mayor en los partidos del Conurbano (39%) que en el resto de la provincia (28%). Mapa N° 1

Mapa N° 1 Relevancia de la recaudación propia en el total de ingresos municipales. Para el período 2010-2011



Fuente: Elaboración propia en base a Informe de la Dirección Provincial de Coordinación Provincial del Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires. Anexo III

Otra fuente de ingresos muy importante para los gobiernos locales es la proveniente de niveles superiores de gobierno, como la coparticipación de ingresos

nacionales o provinciales, las transferencias nacionales o provinciales no automáticas, o las transferencias asignadas a obras específicas. Según estadísticas del Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires, en la estructura de financiamiento del consolidado municipal los ingresos propios tributarios y no tributarios representan en promedio el 40% del total, mientras que los ingresos provenientes de niveles superiores de gobiernos (nación o provincia) representan un 60%. (Cuadro N° 1)

Cuadro N° 1 – Participación de los tributos municipales en el total de los ingresos corrientes de los Municipios de la provincia de Buenos Aires

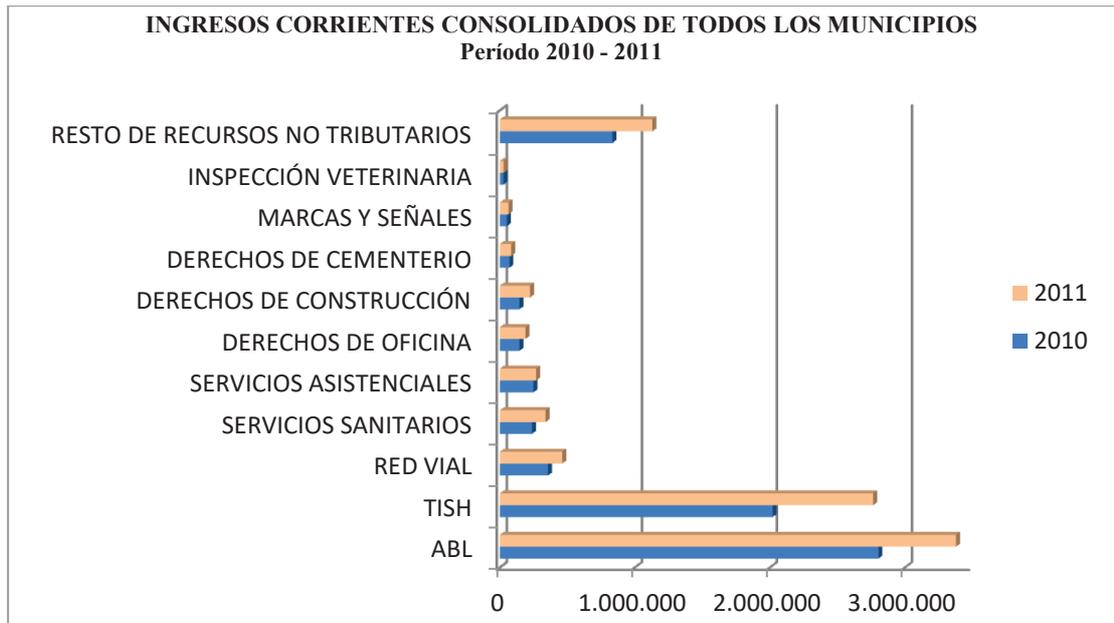
CONCEPTOS	2010	%	2.011	%
INGRESOS CORRIENTES TOTALES				
TOTAL DE INGRESOS CORRIENTES	6.943.544	40,51	8.937.148	39,57
ABL	2.804.278	40,39	3.378.697	37,81
TISH	2.021.064	29,11	2.765.640	30,95
RED VIAL	357.349	5,15	462.063	5,17
SERVICIOS SANITARIOS	238.171	3,43	339.044	3,79
SERVICIOS ASISTENCIALES	249.450	3,59	269.352	3,01
DERECHOS DE OFICINA	144.711	2,08	190.263	2,13
DERECHOS DE CONSTRUCCIÓN	145.326	2,09	224.624	2,51
DERECHOS DE CEMENTERIO	70.898	1,02	84.789	0,95
MARCAS Y SEÑALES	52.208	0,75	63.904	0,72
INSPECCIÓN VETERINARIA	26.771	0,39	28.243	0,32
RESTO DE RECURSOS NO TRIBUTARIOS	833.318	12,00	1.130.529	12,65
INGRESOS CORRIENTES DE OTRAS JURISDICCIONES				
TOTAL	10.198.780	59,49	13.645.859	60,43
PARTICIPACIÓN DE IMPUESTOS NACIONALES Y PROVINCIALES	8.057.732	79,01	11.080.760	81,20
COPARTICIPACIÓN	6.204.388	77,00	9.000.937	81,23
DESCENTRALIZACIÓN TRIBUTARIA	332.713	4,13	391.307	3,53
JUEGOS DE AZAR	287.640	3,57	359.159	3,24
OTRAS	1.232.991	15,30	1.329.357	12,00
TRANSFERENCIAS CORRIENTES	1842567	18,07	2.217.397	16,25
DE OTRAS JURISDICCIONES	298481	2,93	347.702	2,55
INGRESOS CORRIENTES TOTALES	17.142.324	100	22.583.007	100

Fuente: Informe- Evolución de la Situación Económico Financiera 2010-2011 – Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires – mayo 2013

En el siguiente gráfico se puede observar la participación de los principales tributos municipales en el total de Ingresos Corrientes de los Municipios Bonaerenses

para el período 2010-2011, de este se desprende que la principal fuente de recursos propios proviene de la Tasa por Alumbrado, Barrido y Limpieza (ABL), como comúnmente se la denomina, seguida por la Tasa por Inspección por Seguridad e Higiene (TISH).

GRÁFICO 1- Ingresos Corrientes consolidados / En millones de Pesos – Período 2010-2011



Fuente: Elaboración propia en base a Informe de la Dirección Provincial de Coordinación Provincial del Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires.

Al analizar la estructura de los ingresos corrientes, se puede observar que los provenientes de otras jurisdicciones aportan más recursos a las finanzas comunales que los de jurisdicción propia, así detallan en el cuadro II, donde se comparan los ingresos corrientes del ejercicio 2010, y en el cuadro III, se hace lo propio con los ingresos corrientes del ejercicio fiscal 2011.

Cuadro N° 2 – Ingresos corrientes del año 2010 – Comparación de los ingresos de jurisdicción municipal con los ingresos corrientes de otras jurisdicciones.

Ingresos Corrientes	2010	
TOTAL DE INGRESOS CORRIENTES DE JURISDICCIÓN MUNICIPAL	6,943,544	41%
INGRESOS CORRIENTES DE OTRAS JURISDICCIONES	10,198,780	59%
INGRESOS CORRIENTES TOTALES	17,144,334	100%

Fuente: Informe- Evolución de la Situación Económico Financiera 2010-2011 – Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires – mayo 2013

Cuadro N° 3 – Ingresos corrientes del año 2010 – Comparación de los ingresos de jurisdicción municipal con los ingresos corrientes de otras jurisdicciones

Ingresos Corrientes	2011	
TOTAL DE INGRESOS CORRIENTES DE JURISDICCIÓN MUNICIPAL	8,937,148	40%
INGRESOS CORRIENTES DE OTRAS JURISDICCIONES	13,645,859	60%
INGRESOS CORRIENTES TOTALES	22,583,007	100%

Fuente: Informe- Evolución de la Situación Económico Financiera 2010-2011 – Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires – mayo 2013

Además de diferir en su aporte a los ingresos de las comunas, los recursos no tributarios municipales se destacan por estar compuestos por una gran variedad de tasas. De acuerdo a la legislación municipal vigente en 2011, existen a lo largo del territorio provincial aproximadamente 117 tributos diferentes⁹. Esto demuestra lo complejo que resulta el control de los recursos municipales, si bien los sistemas tributarios municipales presentan una estructura general similar, la gran diversidad de tributos y la consecuente existencia de 135 ordenanzas fiscales e impositivas, lo vuelve complejo y poco atractivo a la hora del control.

A pesar de la gran cantidad de tributos existentes, hay ciertos tributos que son cobrados en la mayoría de los municipios de la Provincia. Así, hay 6 tasas que son recaudadas por la totalidad de partidos (por carecer de datos no se incluye al Partido de Lezama), 3 que se cobran en 134 municipios y otras 8 que se cobran en más del 70% de los mismos. En contraposición, hay 62 tasas que se cobran sólo en un municipio y cuyo hecho imponible está relacionado con características propias de la región, de las

⁹ En el Anexo II se presenta un listado con el detalle de los mismos.

actividades económicas. Así se puede citar: habilitación de actividades de temporada; descarga de cereales u oleaginosas; parques industriales; etc. En consecuencia, puede decirse que los sistemas tributarios municipales presentan una estructura general similar, a la que se agregan otros tributos que tienen que ver con la actividad de la región. (Cuadro N°4)

Cuadro N° 4

Tasas cobradas por más del 70% de los municipios bonaerenses. Año 2011

Tributo	Municipios	%
Tasa por alumbrado, barrido y limpieza	134	99,26
Tasa de inspección por seguridad e higiene	134	99,26
Derecho de construcción	134	99,26
Derecho de oficina	134	99,26
Tasa por habilitación de comercios e industrias	134	99,26
Patentes de rodados y automotores (descentralización)	134	99,26
Derecho de ocupación de espacios públicos	133	98,52
Derecho de publicidad y propaganda	133	98,52
Tasa por servicios especiales de limpieza e higiene	133	98,52
Derechos de cementerio	132	97,78
Derechos a los espectáculos públicos	128	94,81
Tasa por control de marcas y señales	128	94,81
Tasa por servicios varios	127	94,07
Inspección Veterinaria	125	92,59
Tasa por conservación, reparación y mejorado de la red vial municipal	113	83,70
Derecho por venta ambulante	106	78,52
Tasa por servicios asistenciales	94	69,63

Fuente: elaboración propia en base al relevamiento sistemática de las ordenanzas fiscales e impositivas de los municipios de la Provincia de Buenos Aires, vigentes en el año 2011 excepto Carmen de Areco, Merlo, Chascomús, Hurlingham, Luján, Nueve de Julio, San Isidro, Tres de Febrero, Villa Gesell y Zárate. No se obtuvieron datos del Partido de Lezama

Tomando como fuente el Informe elaborado por el Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires sobre Tributos Municipales 2007-2013, análisis por área, y la participación de cada tributo en el total del Presupuesto de cada comuna, se puede concluir que el principal recurso tributario de las comunas bonaerense es la tasa

comúnmente conocida como ABL, que alcanza una participación promedio entre el 35 y 40 % en los ingresos tributarios propios y es cobrado por la totalidad de municipios. En general, los municipios que basan su sistema tributario en esta tasa exhiben un grado de autonomía algo mayor a la media provincial, aunque la situación entre municipios es muy heterogénea. Es un tributo que suele asociarse a las regiones urbanas, esto está dado por su hecho imponible y los servicios asociados, aunque se encuentra ampliamente difundido en todo el territorio provincial.

La Tasa de Red Vial (RV), tiene un gran peso relativo en los presupuestos de los distritos de economías primarias. Dicho tributo es la principal fuente de recursos en 52 municipios. Los partidos que basan su sistema tributario en esta tasa en general poseen un grado de autonomía bajo, ya que la recaudación propia representa en promedio tan sólo el 23% de sus ingresos totales. En consecuencia, a diferencia de ABL que se encuentra difundida en todo el territorio provincial, la presencia de esta tasa suele estar más asociada a los sistemas tributarios de municipios predominantemente agropecuarios.

En cambio la Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene (TISH), si bien es el segundo tributo en importancia como se observó en el Cuadro 1 y Gráfico 1, el grueso de su recaudación se concentra en pocos municipios. Este tributo es muy importante en aquellas comunas con perfil predominantemente comercial e industrial. Así, si bien se trata de un tributo que cobran todos los municipios de la provincia, en términos de recaudación resulta mucho más relevante en los partidos del Conurbano y en los del interior que poseen un perfil más urbano o industrial.

Por último, el recurso que sigue en orden de importancia es la Tasa por Servicios Asistenciales, presente en los sistemas tributarios de 96 partidos. A diferencia de las tasas anteriores, su recaudación no es significativa. Si bien los municipios que basan su recaudación en esta tasa son pocos, la misma constituye la segunda fuente principal de recursos tributarios en otros 27 partidos de la provincia, la mayoría de los cuales tienen a la RV como recurso principal y también posee una estructura productiva predominantemente primaria. De este modo, al igual que RV, se trata de un tributo más relevante en los municipios de perfil rural.

Se observa entonces que, pese a la multiplicidad de tasas existentes, los recursos tributarios propios de los municipios se encuentran fuertemente concentrados en cuatro tasas que, en promedio, aportan el 75% de la recaudación. Más aún, en la mayoría de los municipios de la provincia buena parte de dicho porcentaje se alcanza mediante una

combinación de solo dos de las principales tasas. Así, en casi todos los partidos del Conurbano y varias ciudades industriales del interior y de la costa atlántica, las tasas ABL y TISH son la principal fuente de ingresos propios. En tanto, entre los partidos del interior con características agropecuarias la combinación de ABL, RV y SA es la principal fuente de ingresos.

Para realizar una descripción de los sistemas tributarios de los municipios de la provincia de Buenos Aires, se analizó la composición de la recaudación y la participación de las principales tasas que los componen. De este estudio la primera observación que surge es la gran heterogeneidad que existe entre ellos. La misma se manifiesta a través de distintas dimensiones que abarcan el grado de autonomía financiera de los municipios, la cantidad y tipo de tasas que cobran y la forma en que estas últimas se encuentran diseñadas.

A pesar de lo heterogéneo que son los sistemas tributarios existen ciertas similitudes, patrones que se repiten. Un patrón es la complejidad que exhiben los sistemas tributarios municipales en términos de cantidad y variedad de tributos establecidos en las ordenanzas fiscales e impositivas. Al respecto, las comunas bonaerenses se caracterizan por poseer una estructura tributaria general similar, conformada por ciertas tasas que suelen cobrarse en la mayoría de partidos, a la que se agregan otros tributos que en muchas ocasiones son específicos de cada municipio. Esta complejidad que se observa desde el punto de vista formal o normativo, se opone a la fuerte concentración de la recaudación en unas pocas tasas. En este sentido, buena parte de los recursos tributarios municipales se obtienen mediante el cobro de cuatro tasas principales que en conjunto aportan la mayor parte de la recaudación, aun cuando su relevancia individual como fuente generadora de recursos varía entre municipios.

Entonces, un patrón general es la actividad económica y/o características geográficas del municipio, lo que hace que determinadas tasas adquieran relevancia en las estructuras tributarias municipales. Así, mientras que los distritos urbanos de perfil industrial, comercial o de servicios suelen basar su recaudación en ABL y TISH; las tasas más importantes en los partidos que poseen economías predominantemente agropecuarias suelen ser RV y, en menor medida, ABL y SA.

Si bien la complejidad de los sistemas tributarios de los municipios de la provincia de Buenos Aires, dificulta las tareas de control, esto no debe presentar un impedimento sino un desafío para los auditores dada la importancia de los ingresos públicos en la estructura presupuestaria de los municipios bonaerenses.

1.3. El Sistema de Ingresos Públicos

1.3.1. La Reforma administrativa financiera en la provincia Buenos Aires

A comienzo de los años 90, diversos países latinoamericanos han desarrollado importantes procesos de reforma de su sistema de administración financiera pública. En cada caso las experiencias fueron distintas y con características propias de cada país.

Este proceso significó penetrar en la profundidad de la trama del funcionamiento de los entes gubernamentales, cambiando los procesos de asignación y uso de los recursos públicos, privilegiando los conceptos de eficiencia, eficacia y economicidad; modificando la gestión tradicional de administración de insumos.

La reforma de la administración financiera tuvo tres visiones o marcos conceptuales: ello determina tres características o métodos diferentes para encarar su proceso de reforma. La primera considera que el sistema de tesorería es el eje de la administración financiera y, por tanto, que su reforma consiste, básicamente, en una profunda transformación de dicho sistema, al cual le asigna la responsabilidad de ejercer la gerencia financiera del sector público programando y administrando los flujos financieros del sector público. Esta concepción no desconoce las interrelaciones que existen entre los diversos sistemas que conforman la administración financiera, pero prioriza como **sistema central al de tesorería**.

La segunda visión centra su imagen-objetivo en el funcionamiento de un sistema integrado de información financiera, que haciendo pivote en el sistema contable, posibilite a los niveles políticos y gerenciales del sector público disponer de información útil para la toma de decisiones sobre la asignación y uso eficiente y eficaz de los recursos públicos. En este caso **el eje de la administración financiera y de su reforma es el sistema contable**.

Por último, la tercera comprende a las otras dos visiones y parte de la concepción que la administración financiera está conformada por un conjunto de sistemas interrelacionados, cuya operatividad implica la instrumentación de un nuevo modelo de gestión. Esta visión o concepción es en la que se basa la Reforma Administrativa Financiera en la Argentina a nivel nacional, provincial y municipal.¹⁰

¹⁰ Marcos P. Makon, 1999

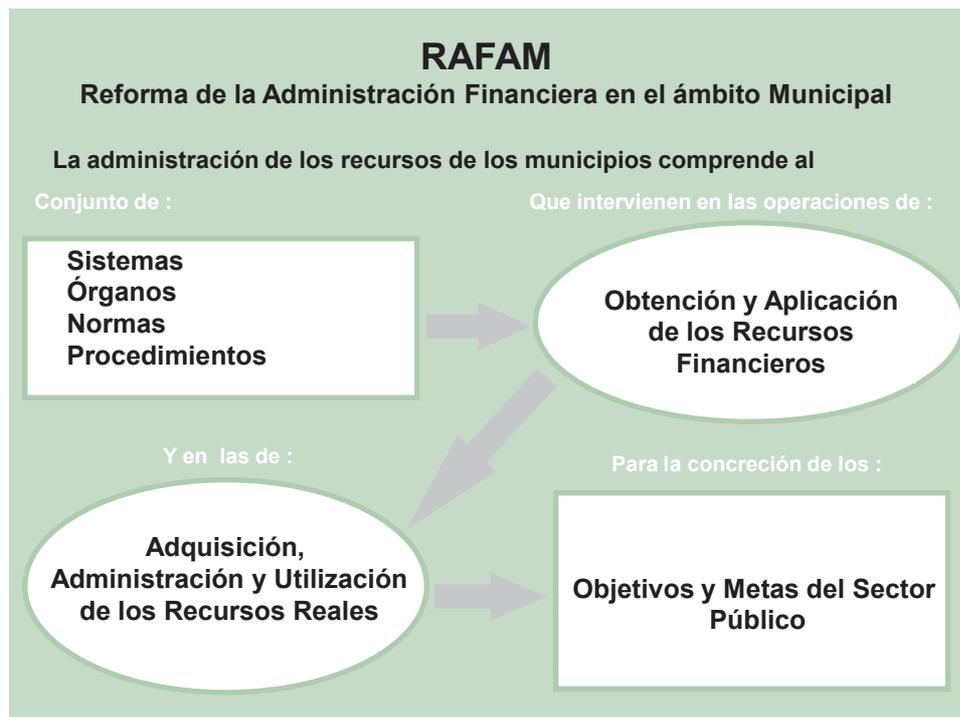
En la provincia de Buenos Aires, hacia fines de los 90 el Ministerio de Economía de la provincia, a través de la Subsecretaría de Política y Coordinación Fiscal, decidió impulsar la Reforma financiera en los municipios de la provincia de Buenos Aires, realizando una serie de actividades encaminadas a perfeccionar los mecanismos de coordinación fiscal y a difundir los avances existentes en el campo de la administración de los recursos financieros y reales. Estas actividades adquirieron significativa importancia debido a que las mismas se desarrollaron en el marco de la descentralización de responsabilidades y consecuentemente de las funciones de los gobiernos comunales. Este fenómeno, en la práctica, lleva un aumento en la prestación de los servicios que las comunas brindan a la comunidad.

En ese marco y con el objetivo central de lograr el equilibrio de las cuentas municipales y el saneamiento de las finanzas, se dicta la Reforma administrativa financiera en el ámbito municipal (RAFAM)¹¹.

Con el fin de superar las serias falencias, de todo tipo, que existían en el ámbito municipal, el Ministerio de Economía resolvió impulsar la implantación de un nuevo modelo de gestión que recogía los postulados básicos desarrollados por el Estado Nacional desde el año 1992, con la sanción de la Ley de Administración Financiera y los Sistemas de Control del Sector Público Nacional¹², así como, también, las principales definiciones incluidas en el diseño conceptual de la reforma que fuera elaborado para el sector público provincial y que al momento de la implementación solo era un proyecto de ley provincial.

¹¹ Decreto provincial 2980 del 1/09/2000

¹² Ley N° 24.156



Fuente: Decreto Provincial 2980 – Reglamentario de la Ley Orgánica de las Municipalidades de la Provincia de Buenos Aires – Septiembre 2001

Si bien el esquema propuesto en materia de administración financiera y de recursos reales recoge los postulados del modelo nacional, y del que fuera conceptualmente definido para la Administración de la Provincia de Buenos Aires, desde el inicio se visualizó la necesidad de adaptar dichos postulados a las particularidades que presenta el sector público municipal, sin dejar de lado el propósito de diseñar un producto simple, práctico y flexible para que pueda implantarse en cualquiera de los municipios bonaerenses con relativa sencillez.

El macrosistema RAFAM está conformado por nueve sistemas a saber:

Presupuesto

Contabilidad

Tesorería

Crédito Público

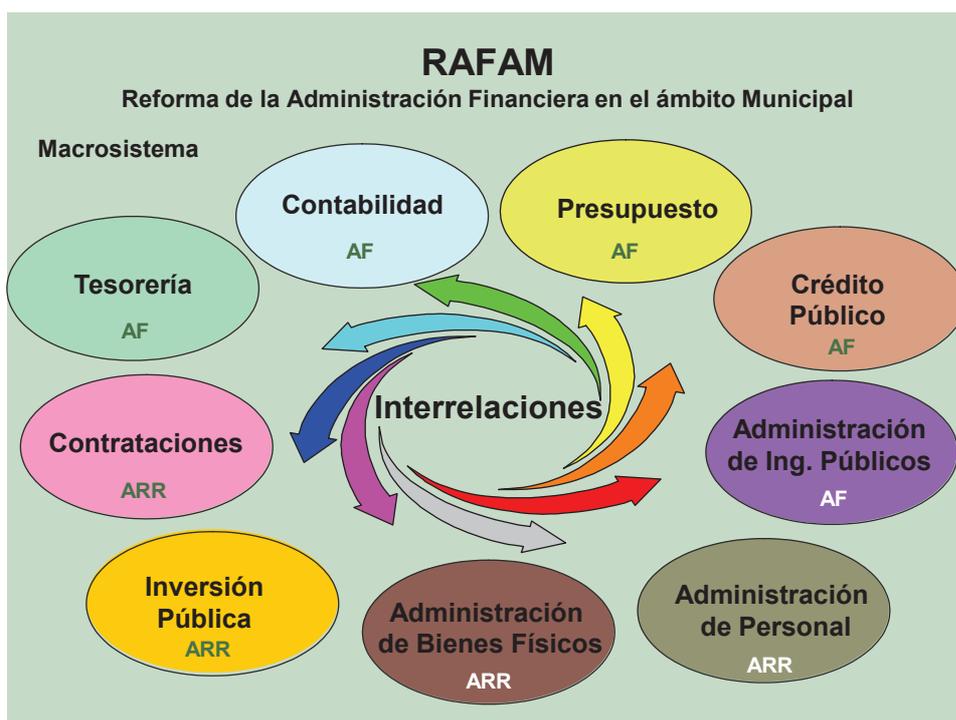
Contrataciones

Administración de Bienes Físicos

Inversión Pública

Administración de Personal

Administración de Ingresos Públicos.



Fuente: Decreto Provincial 2980 – Reglamentario de la Ley Orgánica de las Municipalidades de la Provincia de Buenos Aires – Septiembre 2001

De la enumeración de los sistemas puede comprobarse que se está en presencia de una visión ampliada de la administración financiera, lo cual hace que el macromodelo de gestión propuesto no tenga antecedentes en el nivel nacional, provincial o municipal. Así, a los módulos tradicionales de contabilidad, presupuesto, tesorería y crédito público (núcleo contable básico), se agrega el de administración de los ingresos (a través del cual los municipios gestionan las tasas, contribuciones y derechos de origen comunal), y los sistemas de gestión de los recursos reales, tales como recursos humanos, contrataciones, bienes físicos e inversión pública.

Es oportuno destacar que este macromodelo de administración de los recursos financieros y reales no aborda las cuestiones que hacen al control, tanto legal como de gestión, esto se debe a que el órgano de control de la administración municipal es el Tribunal de Cuentas de la provincia de Buenos Aires. Esto llevó al seno de esta entidad fiscalizadora superior (EFS), el desafío de la reformulación del modelo de control imperante a fin de incluir el control de gestión dentro de sus actividades de control.

La reforma se basa en dos principios rectores: la **Interrelación de sistemas** y la **Centralización normativa y descentralización operativa**¹³

El principal objetivo de la Reforma fue que la aplicación del nuevo modelo de administración de los recursos financieros y reales en el plano municipal, que los gobiernos comunales puedan alcanzar los siguientes objetivos:

- lograr una más alta productividad del gasto, traducido esto en mayores y mejores servicios a la comunidad;
- obtener una más elevada eficiencia en la obtención y aplicación de los recursos públicos.

1.3.2. Sistema de Ingresos Públicos. Antecedentes

La *verdadera innovación* del Decreto 2980/2000 es la incorporación expresa del órgano de recaudación municipal. El Sistema de Administración de Ingresos Públicos se crea en el ámbito de los municipios bonaerenses a partir de la implementación de la Reforma del año 2000¹⁴ (a diferencia de lo que sucede en las reformas nacionales y de la propia provincia), de manera de contar con un modelo plenamente integrado, incluyendo no solo las transacciones que hacen a los gastos, sino también las operaciones que permiten captar los recursos públicos que debe gestionar el Municipio.

¹³ Interrelación de sistemas: La aplicación de la teoría general de los sistemas a la administración financiera y de recursos reales implicó la conformación de un macromodelo de gestión integrado a su vez por distintos módulos que se vinculan entre sí a los efectos de la captación de datos y la generación de estados contable.

El beneficio más relevante que surge de la aplicación del principio de interrelación, es que se evitan los desarrollos aislados, en los que se suelen dar prioridad a objetivos particulares, muchas veces incompatibles con los planteados para el resto de los sistemas.

Centralización normativa y descentralización operativa: En el nuevo modelo se plantea la conformación, en el propio ámbito municipal, de órganos rectores que tendrán la responsabilidad.

Independientemente de la ubicación que los mismos tengan dentro del organigrama institucional del Municipio, de centralizar la producción de las normas y procedimientos operativos (más detallados que los recogidos en las normas generales).

Así, la Oficina Municipal de Presupuesto, debe constituirse en el órgano rector del Sistema de Presupuesto; la Tesorería General del Municipio se constituye en órgano rector del Sistema de Tesorería; y la Oficina Municipal de Ingresos Públicos, en el órgano rector del Sistema de Administración de Ingresos Públicos, por ejemplo. Estos órganos rectores son los responsables de establecer las pautas de funcionamiento que deben ser respetadas por las unidades ejecutoras, tanto centralizadas como descentralizadas del municipio, que estén encargadas de la formulación, programación, ejecución y evaluación de los presupuestos de recursos y gastos. Los órganos rectores también están encargados de centralizar la información que generen las unidades ejecutoras.

Por su parte, las unidades ejecutoras tienen la misión de instrumentar las políticas presupuestarias generales y aquellas de orden sectorial que se planteen para llevar a cabo la producción de bienes y servicios que se brindan a la comunidad, velando por la aplicación de las normas emanadas de los órganos rectores en cada una de las etapas del proceso presupuestario.

¹⁴ Decreto 2980/2000 Reforma Administrativa Financiera en el Ámbito Municipal, RAFAM.

Esto es una novedad en el ámbito local ya que hasta el momento todas las operaciones relacionadas con ingresos dependían de la Contaduría y la Tesorería Municipal sin guardar una estructura propia. Entonces, lo que hace la reforma es definir un órgano rector, normas y procedimientos que regulen las operaciones derivadas de las obligaciones fiscales de los contribuyentes establecidas en las ordenanzas de cada comuna¹⁵.

El Sistema de Ingresos Públicos se ha desarrollado dentro del marco del nuevo modelo propuesto de administración financiera y de recursos reales y es consistente con la importancia que debe darse al tema de la captación de recursos en el contexto amplio de la gestión comunal. La obtención de niveles de calidad en la administración de los ingresos públicos es la herramienta que permitirá disminuir los índices de evasión hoy existentes y obtener un mayor financiamiento genuino para solventar las prestaciones que el Municipio debe brindar a la comunidad. Y por otro lado, definido un órgano rector responsable de todo lo relacionado con los recursos públicos, que hasta el momento solo era un estamento más en el organigrama municipal que no tenía la relevancia que merece el tema.

Si se analiza la Ley Orgánica de las Municipalidades de la Provincia de Buenos Aires, se observa que la responsabilidad de la rendición de cuentas de los recursos públicos, no se encuentra regulada específicamente. Lamentablemente, la mencionada ley, omite el tratamiento específico de la función que tiene el titular de la oficina de ingresos públicos municipales. Quizá al momento de la sanción de la ley se haya considerado absorbida por las funciones propias del Contador Municipal y del Tesorero Municipal.

Resulta interesante y necesario, antes de continuar con cualquier desarrollo, mencionar cuales son las funciones originarias y derivadas de la operatoria de los recursos.

Ciclo de los Recursos Municipales:

1) *La primera etapa es la **fijación del recurso**. La generación de los recursos está asociada a la sanción, por parte del H. Concejo Deliberante y la Asamblea de Grandes Contribuyentes, de la Ordenanza Fiscal y de la Ordenanza Impositiva.*

¹⁵ Capítulo X de las Disposiciones de Administración de los Recursos Financieros y Reales para los Municipios en el marco del Decreto nro. 2980/2000.

2) *La segunda etapa es el devengado de los recursos. Los recursos se devengan cuando, por una relación jurídica, se establece un derecho de cobro a favor de la Administración Municipal y, simultáneamente, una obligación de pago por parte de personas físicas o jurídicas. El Contador Municipal tiene a su cargo esta etapa.*

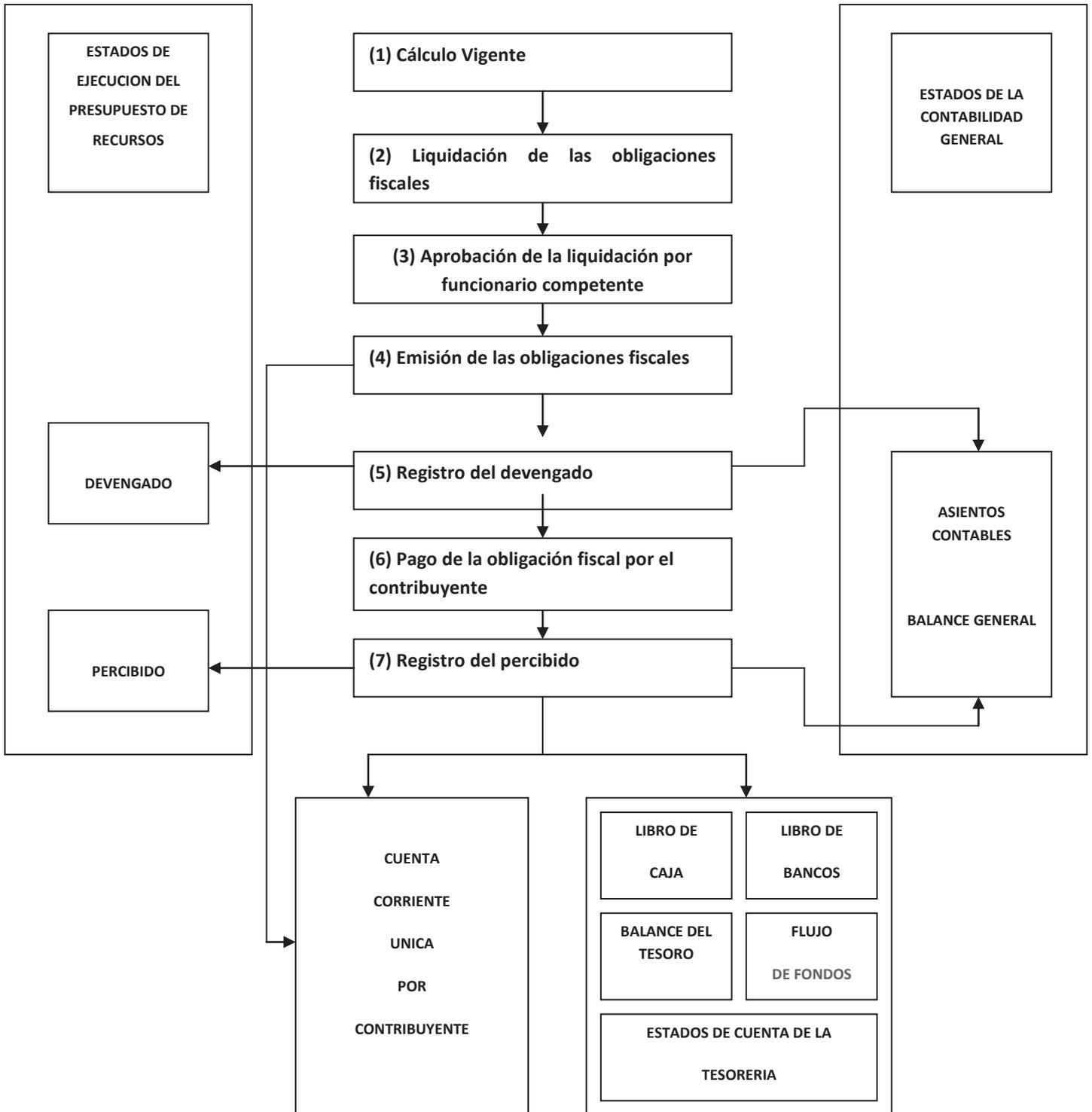
3) *La tercera etapa es la **exacción o recaudación de recursos**. Está a cargo del Director de Ingresos Públicos o de quien haga sus veces.*

4) *La cuarta etapa se denomina **ingreso al Tesoro**. Es la función atribuible al Tesorero Municipal, recién en esta etapa el dinero está disponible para la cancelación de las obligaciones.*

Hasta la entrada en vigencia de la Reforma, estas actividades se encontraban sin definir y sin ser asignadas a un responsable, debido a que la LOM, por su anacronismo, consideraba implícitas estas funciones dentro de las correspondientes al Tesorero (la ley sigue el criterio de percibido-pagado para la registración de los recursos). Pero una cosa es la guarda y custodia de los valores del Tesoro Público y sus funciones derivadas, y otra, la recaudación de los recursos, que abarca las etapas de la registración del cargo de la deuda a la cuenta corriente del contribuyente, la inspección de las posibles fuentes de los recursos públicos in situ, la confección de las liquidaciones tributarias, el registro de la cancelación de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, la evolución del producido de los tributos durante el ejercicio fiscal, la interpretación de las normas vigentes, entre las más destacadas. Hoy todo lo atinente a la administración de los recursos municipales está bajo la órbita del Sistema de Administración de Recursos Públicos y tienen un responsable, **el titular del órgano rector**.

Para ilustrar cómo en la actualidad se desarrolla el proceso de ejecución del presupuesto de ingresos, se elaboró un esquema sintético de las interrelaciones que se generan en el mencionado proceso. (Figura 1)

Figura 1 – FLUJO DE INTERRELACIONES EN EL PROCESO DE EJECUCION DE LOS INGRESOS



1) El cálculo de los distintos rubros de ingresos para el ejercicio vigente que provienen del Presupuesto elaborado con aprobación del Concejo Deliberante o del Presupuesto del ejercicio anterior con los ajustes que exige el Decreto 2980/00, permite iniciar el proceso de ejecución de los ingresos.

2) La Oficina de Ingresos Públicos procede a realizar la liquidación de las obligaciones fiscales (tasas, derechos, contribuciones de mejoras, así como las que resultan de los distintos planes de facilidades de pago que puedan instrumentarse), de acuerdo a los padrones correspondientes.

3) Realizado el cálculo de los importes a emitir en concepto de las diversas obligaciones fiscales, los mismos son aprobados por la autoridad competente.

4) Con la aprobación de los cálculos realizados, se procede a la emisión y envío de las boletas a los distintos contribuyentes. Dicha emisión es la que origina el devengamiento de los importes, debitándose los mismos a las cuentas corrientes por contribuyentes.¹⁶

5) La Contaduría Municipal confirma la operación y procede a registrar el devengamiento de los recursos. Esta registración origina, además de los listados de ejecución presupuestaria, en la etapa de “devengado”, los asientos de partida doble correspondientes que permiten obtener los estados de la contabilidad general.

6) Las facturas o comprobantes equivalentes, remitidos a los contribuyentes son abonadas a través de las distintas bocas de recaudación habilitadas por el municipio.¹⁷

7) La Tesorería registra los importes que corresponden al pago de las boletas emitidas. Esta registración origina, además de los listados de ejecución presupuestaria, en la etapa de “percibido”, los asientos de partida doble correspondientes que permiten obtener los estados de la contabilidad general y la actualización de la cuenta corriente del contribuyente.

1.3.3. El órgano rector del sistema de ingresos públicos. Funciones y responsabilidades

¹⁶ En el caso de las obligaciones fiscales que se liquidan a través de declaraciones juradas, el devengamiento usualmente se produce en ocasión del cobro de las mismas dado que la presentación de tales declaraciones, así como el pago resultante, tienen lugar en una única instancia.

¹⁷ Las transferencias en concepto de participación de impuestos o por otros conceptos provenientes de la Provincia se acreditan directamente en las cuentas corrientes del Municipio y, por lo tanto, no siguen la lógica presentada en este esquema sintetizado.

El órgano rector del Sistema, la Oficina de Ingresos Públicos o como se la denomine, en la etapa de formulación del Presupuesto, así como en la de programación de la ejecución, tiene la misión de proporcionar las proyecciones de los recursos provenientes de las tasas, derechos, contribuciones por mejoras y de todo otro recurso propio que perciba el municipio. En la etapa de ejecución, debe efectuar el cálculo de los ingresos devengados de modo que permita la emisión y envío de los comprobantes de pago a los contribuyentes, en tiempo y forma, así como remitir la información a la Contaduría para que este órgano rector proceda a registrar las acreencias correspondientes. Además, esta Oficina, tiene la responsabilidad de confeccionar una cuenta corriente por cada uno de los contribuyentes que posibilite identificar la posición deudora del mismo respecto de la municipalidad, incorporando en tales cuentas los devengamientos y pagos producidos. Por último, la Oficina debe gestionar las cobranzas de las distintas deudas, establecer regímenes especiales de pago, fiscalizar el cumplimiento fiscal de los contribuyentes y brindar la información necesaria en caso de que se decida el cobro de las deudas mediante la vía de apremio legal. Estas competencias y obligaciones se encuentran consagradas en el capítulo X de las Disposiciones de Administración de los Recursos Financieros y Reales¹⁸.

¹⁸ ARTÍCULO 156.- El Sistema de Administración de Ingresos Públicos está compuesto por el conjunto de órganos, normas y procedimientos que regulan las operatorias derivadas de las obligaciones fiscales de los contribuyentes establecidas en las ordenanzas correspondientes.

ARTÍCULO 157.- La Oficina de Ingresos Públicos será el órgano rector del sistema de Administración de Ingresos Públicos. Dicha Oficina tendrá las siguientes competencias:

- a) Brindar la información que el Departamento Ejecutivo requiera, a los efectos de confeccionar el proyecto de Ordenanza Fiscal y de Ordenanza Impositiva para su consideración y posterior sanción, por parte del Concejo Deliberante y la Asamblea de Mayores Contribuyentes;
- b) Realizar las estimaciones del cálculo de recursos, en lo concerniente a la percepción de los recursos municipales emergentes de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, a incluir en el proyecto de Presupuesto para su consideración por parte del Concejo Deliberante;
- c) Participar, conjuntamente con la Oficina de Presupuesto en la elaboración de la programación de los gastos de compromiso, y conjuntamente con la Tesorería en la programación de caja, proporcionando las estimaciones de aquellos recursos que estén bajo su administración;
- d) Realizar el cálculo del devengado de cada una de las obligaciones fiscales, según los períodos establecidos, que permita la impresión de los comprobantes, de modo tal que los contribuyentes los reciban en tiempo y forma como para poder realizar sus pagos;
- e) Estudiar y desarrollar propuestas de modificaciones a los procedimientos generales y particulares de la gestión de los sistemas administrativos de la percepción de las rentas municipales;
- f) Llevar a cabo todo lo concerniente a la organización, gestión y seguimiento de los procedimientos de cobranzas de las obligaciones fiscales;
- g) Conciliar y registrar, en una base de datos, los pagos informados por la Tesorería, imputando los valores ingresados, cancelando total o parcialmente los montos de los períodos devengados por las obligaciones fiscales;
- h) Desarrollar líneas de acción para el establecimiento de regímenes especiales de pago tendientes al recupero de deudas de los contribuyentes;
- i) Desarrollar y ejecutar propuestas de fiscalización del cumplimiento de las obligaciones fiscales;

j) Suministrar toda información que sea requerida, a los efectos de que el área correspondiente pueda gestionar y controlar los procesos de cobranzas mediante la vía de apremio.

ARTÍCULO 158.- El Municipio deberá confeccionar, para cada uno de los contribuyentes, una Cuenta Corriente que exponga en forma permanente la situación de los mismos respecto de todas las obligaciones fiscales que mantenga con la Comuna. En dicha Cuenta deberá individualizarse al contribuyente mediante una clave única de identificación en todo el ámbito municipal (CUIM), que utilice la clave de identificación tributaria o laboral del mismo en el ámbito nacional (C.U.I.T. o C.U.I.L.), y asentarse los débitos y créditos que reflejen, respectivamente, la emisión de dichas obligaciones y la cancelación de las mismas.

ARTÍCULO 159.- En la percepción de los ingresos que administre el Sistema de Administración de Ingresos Públicos deberá utilizarse un comprobante de pago, conforme al formulario cuyo modelo e instructivo se adjunta, como Anexo 91, al presente artículo. A los efectos de facilitar el reparto de dichos comprobantes, los mismos se ordenarán por Lotes de Reparto, en los cuales deberá registrarse la composición de cada lote identificando individualmente los comprobantes que lo integran.

Cuando por necesidades operativas se requiera la utilización de comprobantes sin valorización previa, los mismos deberán identificarse con códigos de lote e individualizar el agente recaudador.

ARTÍCULO 160.- La Oficina de Ingresos Públicos tendrá en su base de datos un registro o padrón de los hechos imposables, por cada una de las obligaciones de carácter fiscal, consistentes en tasas, derechos y demás contribuciones que cada Municipalidad establezca. Dicha base contendrá toda la información necesaria para el cálculo de las obligaciones fiscales.

ARTÍCULO 161.- La Oficina de Ingresos Públicos deberá determinar en forma permanente el monto actualizado de deuda fiscal que mantengan los contribuyentes con la Comuna, a los efectos de contar con la información necesaria para hacer uso de las facultades otorgadas por el artículo 130 bis de la Ley Orgánica de las Municipalidades.

ARTÍCULO 162.- El Municipio deberá notificar a los contribuyentes, con una periodicidad mínima de 6 (seis) meses, el estado de deuda que éstos mantengan con la Comuna a los efectos de procurar la disminución de las obligaciones fiscales impagas e interrumpir la prescripción por el transcurso de los plazos establecidos en el artículo 278 de la Ley Orgánica de las Municipalidades.

En dicha notificación deberá incluirse:

- a) Los conceptos, períodos y montos de las deudas que el Municipio reclama.
- b) El detalle de accesorios, si así correspondiere (multas, recargos e intereses).
- c) Las normas legales aplicables.
- d) Un texto por el cual se intime al contribuyente a presentarse al Municipio, dentro de un plazo estipulado, a fin de cumplir con las obligaciones fiscales reclamadas o, en su defecto, para aportar pruebas sobre aquellos cargos y/o períodos sobre los que se considere que no debe registrarse deuda alguna.
- e) La comunicación de que, ante la falta de presentación del contribuyente, se iniciará el procedimiento de cobro por vía de apremio.

La notificación deberá cursarse al domicilio fiscal del contribuyente o, en su defecto, al domicilio real del mismo.

ARTÍCULO 163.- El documento utilizado para proceder a la ejecución de las deudas de los contribuyentes deberá generarse sobre la base de las liquidaciones realizadas a partir de la base de datos obrante en la Oficina de Ingresos Públicos. Dicho documento deberá estar certificado por el Contador y autorizado por el Intendente o el funcionario que, a tales efectos, éste designe.

ARTÍCULO 164.- La Oficina de Ingresos Públicos tendrá en su base de datos un registro o padrón de Contribuyentes responsables del pago de cada una de las Obligaciones Fiscales establecidas por Ordenanza Municipal. Dicha base deberá contener todos los datos identificatorios personales y postales de cada uno de ellos.

ARTÍCULO 165.- Las devoluciones de sumas pagadas indebidamente por los contribuyentes serán resueltas por el Departamento Ejecutivo previa intervención de la Oficina de Ingresos Públicos.

Los egresos que diere origen dichas devoluciones, serán imputados a las pertinentes cuentas del cálculo de recursos, cuando se trate de sumas percibidas en el ejercicio corriente. Las devoluciones correspondientes a sumas ingresadas en ejercicios vencidos, serán imputadas a la partida que al efecto contenga el presupuesto vigente o a la que se le incorpore con financiación ajustada a los artículos 119 y/o 120 de la Ley Orgánica de las Municipalidades

Cuando el contribuyente tenga saldos adeudados de ejercicios anteriores se deberá considerar la imputación de dichas sumas como cancelación total o pagos a cuenta de los períodos adeudados.

ARTÍCULO 166.- Al finalizar cada año la Oficina de Ingresos Públicos elaborará un plan de fiscalización, del debido cumplimiento de las Obligaciones Fiscales, a ser implementado durante el ejercicio siguiente.

Las principales responsabilidades de los titulares del órgano rector son:

- De gestión ante las autoridades;
- De la atención de la función de recaudación, pasando por las etapas preventivas, ejecutivas y de control de resultados (eficiencia y eficacia);
- De legalidad ante tribunal de cuentas;
- De cumplimiento de las normas vigentes (ordenanzas, resoluciones, etc.);
- De exactitud y regularidad de las liquidaciones tributarias y de los registros contables;
- De seguridad de los fondos recaudados antes del ingreso al Tesoro.

1.3.4. Cuenta corriente única por contribuyente

Con el diseño de este Sistema se pretende obtener una eficaz identificación de los contribuyentes, en un marco de simplificación de los pasos administrativos, y una mayor confiabilidad de la información captada sobre las obligaciones fiscales. La conformación de la Cuenta Corriente Única por Contribuyente (CUIM), constituye un instrumento que posibilita un completo seguimiento de los cargos imputados a las personas físicas y jurídicas y de las cancelaciones que se produzcan en el transcurso de los distintos ejercicios fiscales.

Se debe destacar que, de esta manera, la reforma introduce *la gestión de contribuyentes y sus cuentas corrientes*.

1.3.5. El problema de la Rendición de Cuentas

Las responsabilidades que sobre la rendición de cuentas de los recursos la LOM atribuye a la Tesorería Municipal (recaudación), y a la Contaduría Municipal (gestión de la recaudación), corresponden en realidad al Órgano Rector del Sistema de Ingresos Públicos.

Se puede decir que rendir cuentas es una obligación de aquellos que gobiernan, de revelar, explicar y justificar las responsabilidades asumidas. La rendición de cuentas es la esencia de la forma de gobierno democrática.

La función pública conlleva la responsabilidad de rendir cuenta de los actos y de los resultados de la gestión realizada, como se viene expresando en todos los capítulos

de esta tesis. La rendición de cuentas es la obligación de responder ante la responsabilidad conferida.

Los responsables de los órganos rectores del Sistema de Ingresos Públicos, por lo tanto, están obligados a rendir cuentas de la recaudación de los tributos y de su gestión. Estos funcionarios tienen una serie de atribuciones que son necesarias para cumplir con su misión y a su vez tienen la responsabilidad de rendir cuenta, es decir, mostrar la forma en que se ha cumplido la misión.

El Decreto 2980/2000, crea la figura de “órganos rectores”, que tienen la responsabilidad, independientemente de la ubicación que los mismos tengan dentro del organigrama institucional del municipio, de centralizar la producción de las normas y procedimientos operativos más detallados que los que son recogidos en las normas generales.

Estos órganos rectores son los responsables de establecer las pautas de funcionamiento que deben ser respetadas por las unidades ejecutoras, tanto centralizadas como descentralizadas del municipio, que estén encargadas de la formulación, programación, ejecución y evaluación de los presupuestos de recursos y gastos. También los órganos rectores son los encargados de centralizar la información que generen dichos organismos.

Por lo tanto, el titular de la Oficina de Ingresos Públicos, tiene a su cargo estas funciones y debe rendir cuentas de gestión.

El Tribunal ha comenzado, a través de la Resolución 691 y sus modificatorias¹⁹, a reglamentar el cumplimiento de ciertas obligaciones a los responsables del sistema de ingresos públicos. Exige a los titulares del órgano rector: la obligación de presentar el estado de las cuentas corrientes de los contribuyentes para su rúbrica.²⁰

Rendir cuentas es el deber legal y ético que tiene todo funcionario o persona de informar y responder por la administración, el manejo y el rendimiento de fondos,

¹⁹ Resolución 691/07, texto ordenado por la AC 02/2012, para la presentación de la rúbrica y otros.

²⁰ C – Semestralmente:

10º) LISTADO GENERADO POR EL SISTEMA DE INGRESOS: El mismo involucra la generación de un detalle de Cuenta Corriente conforme lo normado por los Artículos 158 y 162 de las Disposiciones de Administración aprobadas por Decreto 2980/00 ratificadas por Ley 13295, que exponga, para cada uno de los contribuyentes, la situación de los mismos respecto de todas las obligaciones fiscales que mantenga con la Comuna. En dicha Cuenta deberá individualizarse al contribuyente mediante una clave única de identificación en todo el ámbito municipal (CUIM), que utilice la clave de identificación tributaria o laboral del mismo en el ámbito nacional (C.U.I.T. o C.U.I.L.), y asentarse los débitos y créditos que reflejen, respectivamente, la emisión de dichas obligaciones y la cancelación de las mismas, detallando conceptos, períodos y montos de las sumas registradas y detalle de accesorios, si así correspondiere (multas, recargos e intereses).

bienes o recursos públicos asignados a su responsabilidad, así como por las acciones y resultados obtenidos en el cumplimiento de sus mandatos. Es fundamental que esto sea explícitamente establecido en la ley orgánica.

1.4. El control de los Ingresos Públicos en el Tribunal de Cuentas de la provincia de Buenos Aires

El control de los ingresos públicos en el ámbito local, en comparación al desarrollo dado a los gastos, es prácticamente nula, no ha sido objeto de estudios ni de desarrollo de técnicas de auditoría, así como tampoco de lineamientos para el control de su gestión.

En general, los auditores no le dan la relevancia que se merece ya que enfocan su tarea en el “gasto” como si todos los fraudes, ineficiencias, ineficacias pasaran por el gasto público.

En los municipios de la provincia de Buenos Aires, el estudio de las finanzas municipales se torna fundamental a la hora de analizar y definir políticas públicas, ya sean éstas tributarias, financieras, salariales o de cualquier otra naturaleza que permitan fortalecer la capacidad de los municipios para la prestación de servicios que satisfagan las necesidades de sus habitantes, o potenciar el desarrollo productivo local para redistribuir oportunidades equitativamente en todo el territorio provincial.

1.4.1. El Tribunal de Cuentas de la provincia de Buenos Aires y control de los recursos municipales

El Honorable Tribunal de Cuentas de la provincia de Buenos Aires ejerce el control externo sobre la administración y gestión de los recursos públicos, determina responsabilidades y previene irregularidades, según mandato constitucional²¹ y la

²¹ Artículo 159 CP Art. 159 – “... Dicho tribunal tendrá las siguientes atribuciones:

1. Examinar las cuentas de percepción e inversión de las rentas públicas, tanto provinciales como municipales, aprobarlas o desaprobarlas y en este último caso, indicar el funcionario o funcionarios responsables, como también el monto y la causa de los alcances respectivos.
2. Inspeccionar las oficinas provinciales o municipales que administren fondos públicos y tomar las medidas necesarias para prevenir cualquier irregularidad en la forma y con arreglo al procedimiento que determine la ley...”

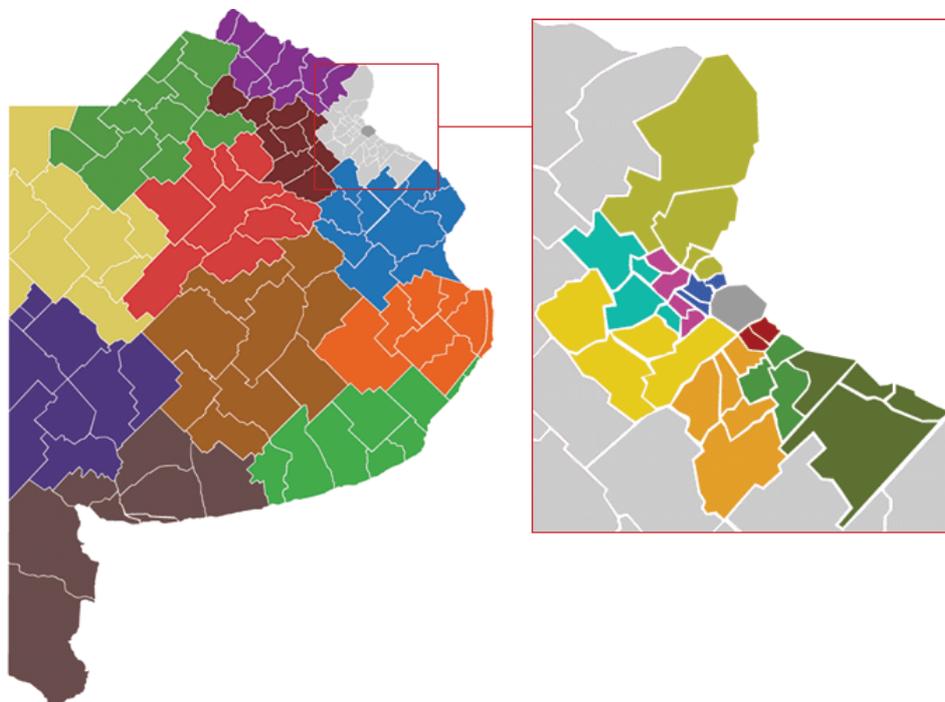
misión definida en el Plan Estratégico²². Para el cumplimiento de tal cometido, ha distribuido en distintas vocalías los entes a fiscalizar de acuerdo a sus características y a ello ha adaptado el procedimiento aplicable. El caso de las Vocalías de Municipalidades presenta una innovación a partir de la creación de las Delegaciones Zonales ubicadas en el ámbito de la provincia de Buenos Aires, (artículo 19 de la Ley 10.869)²³. Cada Delegación atiende un número determinado de municipios, realizando la tarea en la propia comuna por intermedio de un Auditor (Senior) y un Analista (Junior), que realizan auditorías mensuales a las distintas dependencias, dejando constancia en actas de las observaciones que puedan surgir y confeccionando mensualmente un informe de avance sobre la situación de la comuna. El Auditor Jefe (Delegado) anualmente eleva un informe sobre el estudio practicado, donde refleja las observaciones formuladas durante el ejercicio, que sirve de base para la determinación a la que arriba el Relator interno y que posteriormente concluye con el juicio de cuentas que se expresa en un fallo (lo que es común al resto de las vocalías). Las funciones de las Delegaciones se encuentran legisladas en el Artículo 21^o de la ley antes mencionada y consisten en realizar tareas de auditoría que les permitan realizar el estudio integral de la cuenta de los organismos que se encuentran bajo su jurisdicción.

El territorio provincial se encuentra dividido en 20 delegaciones zonales, división que se encuentra explicitada en el Mapa N° 2.

²² “...es ejercer el control externo sobre la Administración y Gestión de los recursos públicos para garantizar su adecuado uso, determinar responsabilidades y prevenir cualquier irregularidad, en un marco de Compromiso con la ciudadanía y excelencia institucional...”

²³ Artículo 19 de la ley 10869 “A efectos de atender el control de la administración de los Municipios, el H. Tribunal de Cuentas tendrá Delegaciones, integradas por los Partidos y con asiento en las sedes que el H. Cuerpo determine por resolución, la que se elevará como propuesta al Poder Ejecutivo para el dictado del correspondiente decreto. Igual procedimiento se observará para los casos de disolución, traslado, modificación, fusión de delegaciones y cualquier variación que se resuelva al respecto”.

Mapa N° 2 – Delegaciones zonales de las Vocalías de Municipalidades.



Fuente: H. Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires. www.htc.gba.gov.ar²⁴²⁵

La función de control externo de la hacienda pública que la Constitución de la Provincia le asigna al Tribunal de Cuentas se clasifica específicamente en **el control de legalidad**. Como su denominación lo indica, limita el contralor a la conformidad del procedimiento de la cosa pública, en relación a la legislación vigente aplicada.

El estudio de las cuentas públicas provinciales y municipales, responsabilidad constitucional del Honorable Tribunal de Cuentas, es una modalidad que combina la auditoría financiera con la de cumplimiento que a los efectos del presente manual se denomina auditoría de la cuenta.

Las **auditorías financieras** se proponen determinar si la información financiera se presenta de conformidad con el marco de referencia contable.

Las **auditorías de cumplimiento**: se proponen determinar si un asunto en particular cumple con las regulaciones identificadas como criterios. Se llevan a cabo

²⁴ Sitio oficial del Honorable Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires, septiembre 2016

²⁵ El mapa muestra como se encuentran distribuidas las Delegaciones de las Vocalías de Municipalidades a lo largo del territorio provincial

para evaluar si las actividades, operaciones financieras e información cumplen, en todos los aspectos significantes, con las regulaciones que rigen a la entidad auditada.

Tanto la auditoría financiera como la de cumplimiento se caracterizan por contar con criterios bien definidos, establecidos por normas y regulaciones que precisan su contenido y condiciones de aplicación²⁶.

En la actualidad el Tribunal se encuentra en una etapa de renovación y ampliación de su posicionamiento como máxima autoridad de control externo.

En el año 2012 se formuló “El Plan Estratégico 2012 – 2017”, un instrumento de gestión que permite apoyar la toma de decisiones de las organizaciones en torno al qué hacer actual y al camino que deben recorrer hacia el futuro. Esto permite adecuarse a los cambios y a las demandas que les impone el entorno, y lograr la mayor eficiencia, eficacia y calidad en los servicios que brinda.

Hoy es indispensable tener una estrategia o conjunto de estrategias a futuro que permitan interactuar en el plano de la evolución de las instituciones. Contar con un plan estratégico, permite coordinar los esfuerzos en pos de objetivos comunes y evolucionar como organización para hablar en el mismo idioma que habla el mundo. Llevar adelante el plan estratégico genera espacios de reflexión, valiosos en cuanto a las articulaciones a las que lugar y habilidades que permite desplegar.

Dentro del proceso de modernización se vienen desarrollando muchas acciones que permiten posicionar al Tribunal en la región. Dentro de las cuales se ha elaborado un manual de control externo, MACOEX, para estandarizar las prácticas de auditorías en todos los niveles, entre ellos, los municipios.

El manual es **una herramienta de trabajo** cuyo propósito es sistematizar y promover la mejora de **las prácticas de auditoría gubernamental** que lleva adelante el HTC. Abarca las distintas modalidades de auditoría en sus diferentes fases de desarrollo y establece criterios y recomendaciones en aquellos aspectos que considera críticos para el logro de sus objetivos.

Permite a los equipos de auditores fortalecer las prácticas de auditoría gubernamental de acuerdo al mandato constitucional, teniendo como referencia permanente los principios fundamentales establecidos para **estas prácticas** por la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI).

²⁶ MACOEX (2015) Capitulo I Aspectos Generales

A pesar de todos estos avances, paradójicamente ni el Plan Estratégico ni en el MACOEX, el HTC ha desarrollado específicamente el control de ingresos. Y esto, a pesar de que el tema ha sido puntualmente tratado en INTOSAI (2009)²⁷ y yendo hacia atrás, cabe mencionar que fue incluido en el III Congreso Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores, celebrado en Río de Janeiro en 1959; en el VIII INCOSAI, efectuado en Madrid en el año 1974; en el VI Congreso Latinoamericano de Entidades Fiscalizadoras Superiores – VI CLADEFS -, Guatemala en 1981 y en el VI Encuentros Técnicos de los OCEX, realizado en Vitoria-Gasteiz, España, febrero de 1999.

1.4.2. Cómo se realiza hoy la Auditoría de Ingresos en las municipalidades de la provincia de Buenos Aires

Cómo se señaló con anterioridad, el Tribunal de Cuentas ha desarrollado el Manual de Control externo (MACOEX)²⁸, que actualmente se encuentra en etapa de implementación. Por tanto en la actualidad coexisten diferentes marcos referenciales para que los equipos de auditores lleven adelante las tareas de control sobre las actividades de los entes municipales: el Manual de Auditoría para Municipalidades²⁹, la Circular 357 del H. T. C.³⁰ y el MACOEX.

Para llevar adelante la auditoría de los recursos públicos, el procedimiento histórico detallado en el mencionado en el manual, consiste en separar **las etapas** que se identifican en el Sistema de Ingresos Públicos: liquidación y recaudación.

Liquidación: Es la **etapa** que da la base para la generación del recurso de acuerdo a la ordenanza fiscal e impositiva vigentes y a la administración de las cuentas corrientes de los contribuyentes, la relación altas y bajas con tesorería-cobranzas. Esto comprende entre otros aspectos los siguientes:

1. Relación de la Ordenanza Impositiva con el Cálculo de Recursos.
2. Acta de Habilitación de talonarios de Recaudación.
3. Emisión de recibos valorizados.
4. Recargo, multas e intereses.
5. Gestión judicial: Proceso de liquidación.

²⁷ Declaración de Lima – Líneas Básicas de la Fiscalización (2009)

²⁸ Acordada del 16/11/2014 del H. Tribunal de Cuentas, Manual de Control Externo

²⁹ Manual de Auditoría de Municipalidades, aprobado por Acuerdo del Cuerpo el 16 de agosto de 1995

³⁰ Circular 357 / 1992 del H. Tribunal de Cuentas, Control de los Recursos públicos

Los procedimientos de fiscalización que se llevan a delante consisten en verificar la concordancia del Cálculo de Recursos con sus correspondientes de la Ordenanza Impositiva y de la carga a la cuenta corriente del contribuyente del débito (carga del tributo) y del crédito (pago del tributo); en constatar la coincidencia de la numeración de los comprobantes utilizados para el cobro de los tributos con lo declarado en el acta de habilitación de comprobantes; en verificar los valores y carga de los tributos en la emisión de los comprobantes valorizados; en verificar y analizar la aplicación de recargos, multas e intereses y en controlar el proceso de liquidación de la certificación de la deuda para el inicio del proceso de acciones judiciales

Recaudación: En esta **etapa** se analiza el circuito de ingreso de los tributos con sus imputaciones en la Tesorería Municipal ya sea a través del cobro realizado por el propio municipio o a través de las bocas recaudadoras externas. Este tema merece una especial atención a los efectos de determinar la efectiva conciliación de los fondos ingresados y los comprobantes de cobro retornados por el recaudador.

Otro aspecto es el ingreso por coparticipación impositiva, su conciliación y descuentos del Instituto de Previsión Social de la provincia de Buenos Aires (IPS) e Instituto de Obra Médico Asistencial de la provincia de Buenos Aires (I.O.M.A.), así como todo otro concepto que conforme los ingresos del organismo.

En esta etapa se debe verificar:

1. Correcta imputación de los ingresos.
2. Relación con los bancos recaudadores y otras bocas externas, conciliación de los interdepósitos.
3. Relación con el Subsistema de Renta por el crédito imputado en las Cuentas Corrientes del contribuyente.
4. Coparticipación impositiva, su correcto ingreso y contabilización; y conciliación con Tesorería y Contaduría de la Provincia.
5. Ingresos por préstamos bancarios. Su contabilización.
6. Rubro Ingresos Varios.
7. Recursos afectados: su manejo y disposición.
8. Rubro venta activos. Análisis de antecedentes.

Estos lineamientos, si bien ayudan a los equipos de auditores, hoy no se condicen con realidad normativa que existe a partir de la Reforma impulsada por el

Decreto 2980/2000, que instaura “la reforma integral de la administración de los recursos financieros y reales en el ámbito de los municipios bonaerenses (RAFAM)”.

La Reforma que introdujo una serie de *cambios importantes* entre los cuales cabe destacar: *la técnica de presupuesto por programas; la partida doble; el criterio de apropiación de recursos y gastos; el nuevo esquema de responsabilidades; el cambio en la denominación de formularios referenciados en las normas vigentes (LOM y RC); el principio de descentralización operativa y centralización normativa y la interrelación de los sistemas*. Es por este motivo, que resulta necesario contar con lineamientos que contemplen los postulados de la Reforma y la nueva realidad jurídica y normativa de las administraciones municipales.

1.4.3. Relevamiento de las prácticas de control en la provincia de Buenos Aires

A fin de construir un marco referencial, se relevó el tratamiento que se le ha dado al control de ingresos en el Tribunal de Cuentas, tomando como base los fallos emitidos y publicados en el sitio oficial del organismo con el objetivo de sistematizar la información que permita evaluar cual es la relevancia que se le Honorable Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires al control de los ingresos. Con este fin se han relevado los fallos emitidos durante los ejercicios 2011, 2012 y 2013 correspondientes a los 135 municipios.³¹

Del relevamiento y análisis de los fallos emitidos sobre universo de los municipios para el ejercicio 2011, se puede observar que solo se han efectuado observaciones a 37 de los 135 municipios. Ese resultado representa el 27,4% del total.

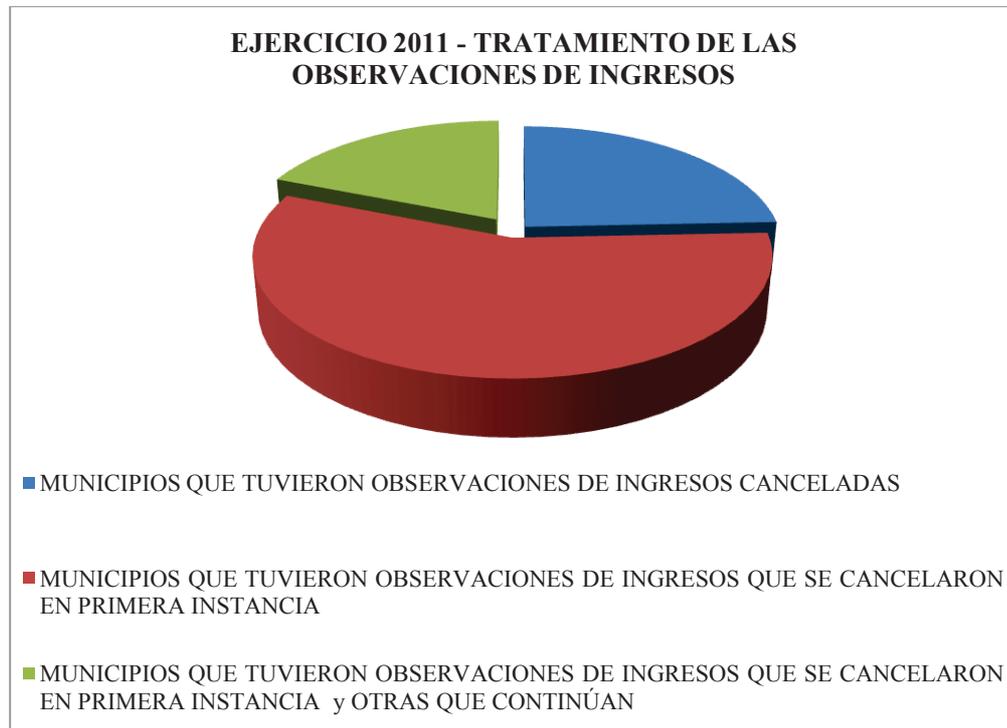
Del análisis de esos 37 con relación al apartado “Ingresos”, se puede observar que el 24,3%, se resuelven en la etapa de prueba; el 56.8% en primera instancia y el 18,9% representan casos que se resolvieron en primera instancia y otros que continúa su tratamiento³². (Grafico I)

³¹ Los fallos se encuentran publicados en el sitio oficial del Honorable Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires www.htc.gba.gov.ar/fallos.

³² El proceso del estudio de la cuenta se conforma por varias etapas, a saber:

- La Delegación, luego de completado el estudio de cuentas, debe preparar el Dictamen Final prescripto en el Art. 24º, en los plazos fijados en la Ley 10869 y modificatorias con sus correspondientes revisiones, el que será elevado a Sede Central del H. Tribunal de Cuentas con sus antecedentes.
- El Relator de Sede Central debe preparar el Informe prescripto por el Art. 26 de la ley Orgánica del H. Tribunal de Cuentas, referido a las observaciones a trasladar a los alcanzados, para que estos puedan aportar nuevas pruebas y documentos. (Etapa de prueba)
- Una vez recibida la respuesta de los alcanzados, el Relator de Sede Central debe preparar el Informe prescripto por el Art. 30 de la ley Orgánica del H. Tribunal de Cuentas, donde en cada capítulo

Gráfico I – Tratamiento de las observaciones de Ingresos – Ejercicio 2011



Fuente: elaboración propia en base al relevamiento sistemático del universo de fallos emitidos por H T C para el ejercicio 2011. Disponibles en el sitio oficial www.htc.gba.gov.ar con acceso julio 2016

En el ejercicio 2012, en cambio los casos se elevan a 45, lo que representa un 33,3% de los 135 municipios.

Al analizar los 45 casos se observa que en su mayoría (el 75.6 %) se resuelve en primera instancia, mientras que en la etapa de prueba solo un 20% y sólo el 4.4% tiene observaciones que se cancelaron y otras que continúa su tratamiento. (Gráfico II)

del Informe se indica lo solicitado u observado, la contestación del alcanzado si la hubiere, o la mención de que no ha sido contestado, y por último la opinión del Relator levantando o manteniendo la observación.

- Luego se emite el Fallo de la cuenta donde se establecen las sanciones. A partir de este, los alcanzados tienen la posibilidad de presentar “Recurso de revisión”.

Gráfico II – Tratamiento de las observaciones de Ingresos – Ejercicio 2012



Fuente: elaboración propia en base al relevamiento sistemática del universo del fallos emitidos por H T C para el ejercicio 2012. Disponibles en el sitio oficial www.htc.gba.gov.ar con acceso julio 2016

En el ejercicio fiscal 2013 el relevamiento de los fallos arrojó un resultado similar al ejercicio 2011, los casos hallados son 35, representan un 26% del total.

Al analizar los casos hallados se observa que 9 municipios (25.7%) tuvieron observaciones de ingresos canceladas en la etapa de prueba; 23 municipios (65.7%) tuvieron observaciones de ingresos se cancelaron en primera instancia y por último 3 municipios (8.8%) tuvieron observaciones de ingresos que se cancelaron en primera instancia y otras continúan. (Gráfico III)

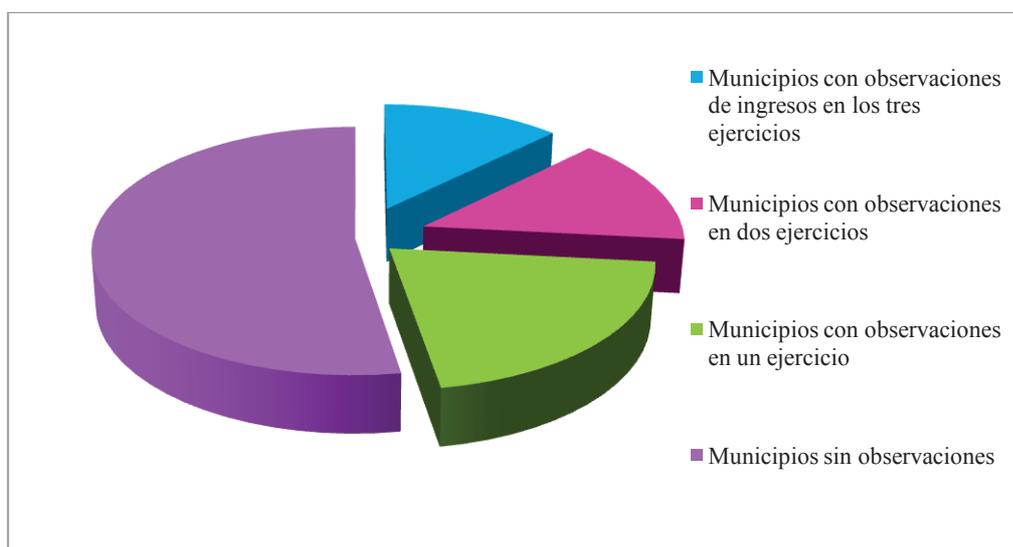
Gráfico III – Tratamiento de las observaciones de Ingresos – Ejercicio 2013



Fuente: elaboración propia en base al relevamiento sistemática del universo del fallos emitidos por H T C para el ejercicio 2013. Disponibles en el sitio oficial www.htc.gba.gov.ar con acceso julio 2016

A fin de poder tener una idea más integra, se profundizó el análisis y se compararon los resultados obtenidos en los tres ejercicios fiscales respecto del tratamiento dado a las observaciones de ingresos de los 135 municipios (Ver Anexo IV). *De este análisis podemos concluir que solo el 47.41% (64 municipios) fueron objeto de observaciones y tratamiento de ingresos en los tres ejercicios bajo análisis (Azul, Arrecifes, Berazategui, Florencio Varela, Junín, La Plata, Morón, Púan, Quilmes, Ramallo, San Nicolás, San Pedro, Tornquist, Zárate, Malvinas Argentinas, San Miguel, Pilar). El 52,59% restante (71 casos) no presentan observaciones de ingresos, pudiendo inferirse que el tema no fue objeto de control o bien que no mereció ser tratado.*

Gráfico IV – Comparación de los resultados obtenidos al analizar los períodos 2011; 2012 y 2013



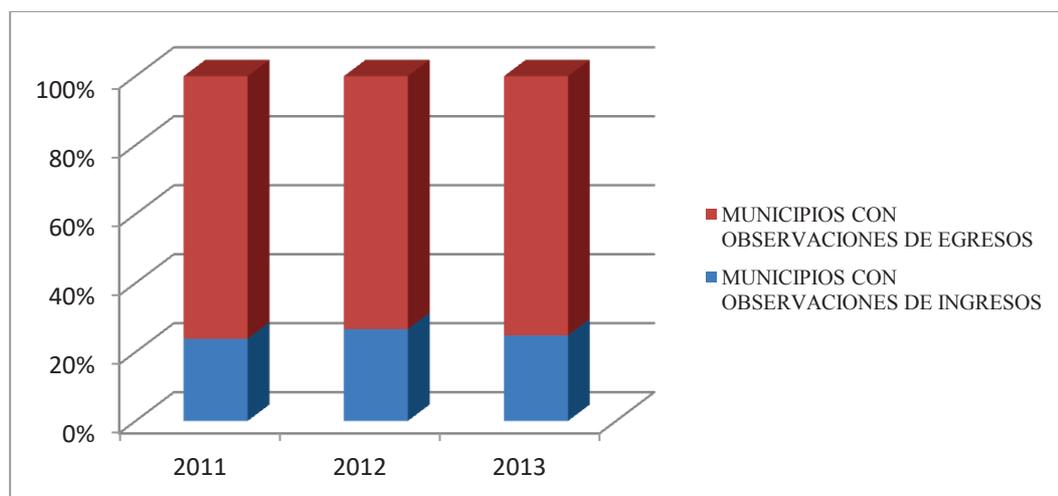
Fuente: elaboración propia en base al relevamiento sistemática del universo del fallos emitidos por H T C para los ejercicios 2011; 2012 y 2013.

Para profundizar el análisis de los fallos se comparó la cantidad de observaciones sobre egresos con la cantidad de observaciones referidas a ingresos. Así, se pudo observar que durante el ejercicio 2011 de los 135 municipios 37 tuvieron observaciones relacionadas con ingresos (el 23% del total de los municipios) mientras que los casos que tuvieron observaciones sobre egresos fueron 118 (estos representan el 87% de los municipios).

De igual modo, para el ejercicio 2012, el 92% fueron objeto de observaciones sobre gastos y 33% de los fallos contienen observaciones sobre ingresos.

En tanto, el análisis de los casos del ejercicio fiscal 2013 muestra la siguiente composición: 106 municipios, los cuales representan 78% del total, han merecido observaciones sobre gastos, mientras que solo 35 municipios (26%) tienen observaciones de ingresos. (Gráfico V)

Gráfico V – Comparación de Observaciones para el período 2011-2013



Fuente: elaboración propia en base al relevamiento sistemática del universo del fallos emitidos por H T C para los ejercicios 2011; 2012 y 2013.

Del análisis expuesto, se desprende que el control de los ingresos públicos no reviste la misma consideración que los gastos.

Los motivos que llevan a estos resultados pueden ser varios y de diferente índole:

1. Falta de integración entre el sistema de recaudación y el sistema contable.
2. Dificultad para controlar los ingresos recaudados y no contabilizados.
3. La documentación respaldatoria de los ingresos.
4. El cálculo depende de la normativa vigente, que varía según sea el municipio bajo estudio.
5. La recaudación depende de la voluntad del contribuyente para abonar.
6. Que no merecieron observaciones.

Teniendo en cuenta estos puntos se **analizó la primera de las limitaciones al alcance de las tareas de auditoría**, que tienen los auditores del Tribunal de Cuentas de la provincia de Buenos Aires. Se realizó una encuesta entre los responsables de los Sistemas de Ingresos Públicos de los municipios preguntándoles que herramienta informática utilizan, y si el mismo se encuentra integrado al sistema contable. También se contó con información provista por el Ministerio de Economía de la provincia de Buenos Aires, correspondiente al ejercicio 2015.

La encuesta permitió conocer que 124 municipios utilizan el sistema informático oficial (en relación con el núcleo contable básico), desarrollado por el Ministerio de Economía de la provincia de Buenos Aires, **mientras que los restantes (11) utilizan sistemas alternativos desarrollados por empresas y/o desarrollos propios** (Anexo V). Cabe mencionar que para poder utilizar estas herramientas, los municipios deben hacer homologar el desarrollo informático por una universidad nacional y deben ser autorizados por el Tribunal de Cuentas.³³ El HTC, a través de la Resolución 635/08, dispuso que los municipios que prevean utilizar sistemas alternativos a partir del 01/01/09, deberán probar que dichos sistemas se ajustan a los postulados conceptuales establecidos por las Disposiciones de Administración aprobadas por Decreto 2980/00.³⁴

Con relación a cual es el programa informático utilizado para el subsistema de Ingresos Públicos, se obtuvieron respuesta de 89 municipios, de ese total 23 municipios utilizan el sistema oficial, 61 un sistema alternativo y 5 no lo tienen implementado. (Anexo V – Implementación del Sistema de Ingresos Públicos)

Se puede observar que la mayoría de las comunas tienen instalado el Sistema de Ingresos Públicos (84 municipios) pero solo el 55, 95% se encuentra integrado al núcleo contable básico, situación que genera dificultades al momento de llevar adelante las tareas y procedimientos de auditoría. (Anexo VI – Sistema de Ingresos Públicos integrado al Macrosistema).

³³ Resolución 635, Criterios Prácticos de aplicación al RAFAM. del H. T. C. (2008)

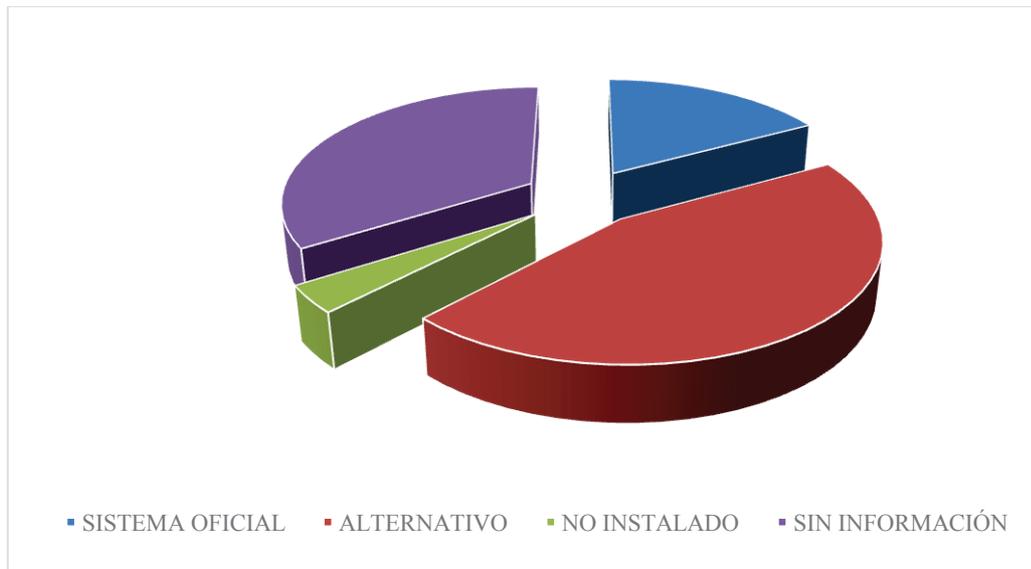
³⁴ APARTADO 1 DE LA RESOLUCIÓN 635/2008. SISTEMAS ALTERNATIVOS: Aquellas comunas que prevean utilizar sistemas alternativos a partir del 01/01/09, deberán probar que el mismo se ajusta a los postulados conceptuales establecidos por las Disposiciones de Administración aprobadas por Decreto 2980/00. A tales efectos, deberán presentar en una primera instancia ante el H. Tribunal de Cuentas los antecedentes necesarios que permitan arribar a dicha conclusión.

La autorización que estas actuaciones generen deberá ser refrendada con el cumplimiento de las pautas establecidas en el documento denominado “Requerimientos para los sistemas RAFAM alternativos”, que será comunicada a cada municipio en la oportunidad en que se emita la citada autorización.-

Asimismo, se hace saber a las autoridades municipales que atento el carácter dinámico de la reforma y las particularidades que genera su utilización, los sistemas alternativos que se utilicen quedarán sometidos a una continua revisión por parte del H. Tribunal de Cuentas, la cual podrá en caso que lo amerite provocar la derogación de su autorización.

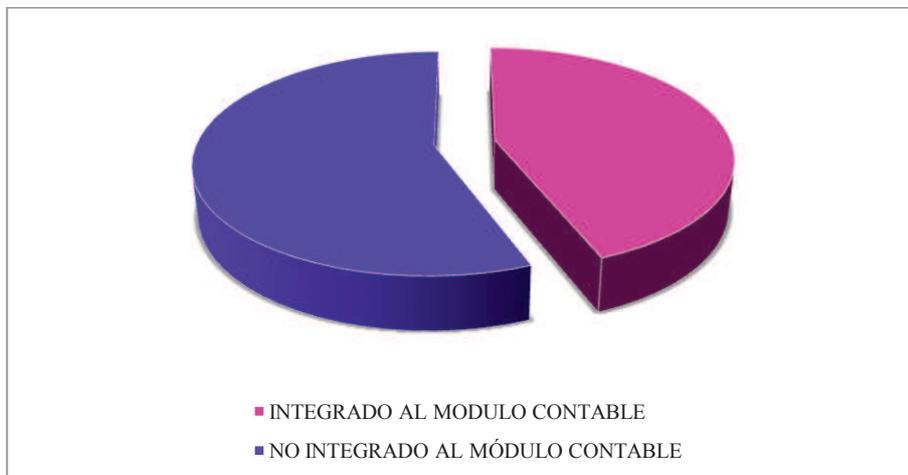
Los sistemas alternativos aprobados, deberán proveer una copia perfectamente funcional del mismo al Honorable Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires, a los fines de la recuperación de los backups que deben suministrar los municipios, conjuntamente con la rendición de cuentas, procedimiento que fuera estipulado para el programa suministrado por el Ministerio de Economía.

Gráfico VI – Implementación del Sistema de Ingresos Públicos (2015)



Fuente: Elaboración propia a partir de la encuesta hecha a los responsables de los Sistemas de ingresos públicos de los municipios bonaerense.

Gráfico VII– Sistema de Ingresos Públicos integración al Macrosistema



Fuente: Elaboración propia a partir del relevamiento hecho en los municipios para el ejercicio 2015

Del análisis de los resultados obtenidos se puede colegir cuales pueden ser algunos de los motivos por los cuales resulta engorroso o de difícil abordaje el control de los recursos públicos, en el ámbito de los municipios de la provincia de Buenos Aires:

- los aspectos operativos de los procedimientos de contabilización y control interno de los ingresos;
- la heterogeneidad del marco normativo;
- la falta de integración de los sistemas de recaudación con los sistemas contables;
- la existencia de una gran incertidumbre contable (muy frecuentemente el cobro material precede a su contabilización y a la existencia de expediente documental), lo que dificulta suplementariamente su control;
- la intervención de diferentes órganos en el mismo proceso (en la gestión y liquidación; en la recaudación en vía voluntaria o en vía ejecutiva; revisión; inspección, etc.), en ocasiones sin la debida coordinación entre ellos.

Todo ello permite concluir que: resulta imperioso inducir a los equipos de auditores a llevar adelante el control de los recursos y es conveniente la elaboración de un mínimo metodológico, para no continuar caminando a tientas. Para lo cual se debe recoger las experiencias de otras jurisdicciones y tomar en cuenta las buenas prácticas de otros profesionales.

CAPITULO 2

El control de Ingresos Públicos: experiencia comparada

“...La tarea principal de la auditoría gubernamental externa consiste en controlar si los fondos públicos se aplican de forma eficaz, eficiente, económica y de acuerdo a los principios de la legalidad y regularidad...” (Moser, 2009)³⁵

2.1. Modelos de órganos de control externo

Es importante antes de recorrer otras experiencias, mostrar los modelos de control, existentes entre los órganos de control externo. Chamorro, Cornejo y Rebuffi (2012) muestran los dos modelos de control externo, a saber:³⁶

³⁵ Moser J. Presidente del Tribunal de Cuentas de Austria y Secretario General de la INTOSAI. Fue nombrado auditor general en 2004 y se hizo cargo de la presidencia de la INTOSAI (Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores), la organización paraguas internacional de las instituciones superiores de auditoría en todo el mundo.

Entre las actuaciones más destacadas de su mandato se pueden citar principalmente: promover el fortalecimiento de la organización, asegurando el intercambio de conocimientos entre todos los miembros de la INTOSAI, el papel principal en la ejecución del primer Plan Estratégico de la INTOSAI (2005-2010) y el Plan Estratégico vigente (2011-2016) y el compromiso para lograr la aceptación de la 66/209 de la Asamblea general de la ONU de resolución a / independencia de las EFS.

De octubre de 2013 Moser se reunió en su papel como Secretario General de la INTOSAI con el secretario general de la ONU, Ban Ki-moon. Aquí, los interlocutores acordaron intensificar la cooperación para fortalecer la transparencia y la rendición de cuentas. Estos EFS pueden hacer una contribución importante porque cometen errores visibles, asegurar la rendición de cuentas de los responsables y dar sus recomendaciones propuestas concretas para la mejora.

El cargo de Moser como Auditor General y el Secretario General de la INTOSAI corrió hasta el final de junio de 2016.

³⁶ a) Los Órganos de Control Externo sin jurisdicción contable.

Los Órganos de Control Externo que tienen solo esta común función fiscalizadora o auditora son denominados por la doctrina como pertenecientes al modelo anglosajón. En los informes de estos Órganos de Control Externo, cuando se detectan irregularidades de carácter administrativo o penal la única función de las mismas consiste en poner en conocimiento de los tribunales del correspondiente orden jurisdiccional dichas irregularidades, y ahí acaba su función.

b) Los Órganos de Control Externo con jurisdicción contable.

Los Órganos de Control Externo que además de la función fiscalizadora o auditora poseen otra de carácter jurisdiccional, son denominados por la doctrina como pertenecientes al denominado modelo continental. A dicho modelo pertenecen en el contexto internacional los Órganos de Control Externo de Francia, Italia, Grecia, Uruguay, Chile, de alguna manera Rumania y España. En Argentina, este modelo subsiste en los Tribunales de Cuentas Provinciales, con excepción de la Auditoría General de la Provincia de Salta y de la Ciudad de Buenos Aires, que siguen el mismo modelo que la Auditoría General de la Nación. Estos Órganos de Control Externo, además de poner en conocimiento de los órdenes jurisdiccionales penales y contenciosos las irregularidades que deben ser sustanciados por los mismos, tienen también como función, la de juzgar los supuestos denominados de responsabilidad contable.

- **Los Órganos de Control Externo sin jurisdicción contable**
- **Los Órganos de Control Externo con jurisdicción contable.**

En nuestro país, con anterioridad al dictado de la Ley de Administración Financiera y los Sistemas de Control del Sector Público Nacional³⁷, el modelo de control externo para todos los niveles de gobierno era el europeo basado en **tribunales de cuentas**, con funciones jurisdiccionales. Este modelo se orienta hacia un control de los aspectos formales, legales, numéricos, contables, y documentales poniendo especial énfasis en el juzgamiento de responsabilidades administrativo contables.

Con el advenimiento de la reforma administrativa a nivel nacional, se modifica el modelo de control. Se pone en vigencia el modelo basado en el funcionamiento de **auditorías**, este puso su foco en el control de los criterios de economía, eficacia y eficiencia, no contempló facultades jurisdiccionales y dejó las facultades sancionatorias en el Poder Judicial; dejando de lado de esta manera la realización de juicio de cuentas y del juicio de responsabilidad.³⁸

La Nación, la Ciudad autónoma de Buenos Aires y la provincia de Salta, adoptan este modelo, el resto de las provincias y en algunos casos también municipios, adoptan el modelo es el de tribunales de cuenta, esto se debe a que las provincias pueden establecer sus propios órganos de control externo, tal como lo establece la Constitución Nacional.

El control externo se encuentra consagrado en las diferentes legislaciones nacionales y provinciales, a saber:

La responsabilidad contable es un tipo de responsabilidad que tiene como nota característica el hecho de perseguir, de manera específica, aquellos supuestos en los que se producen quebrantos para los fondos públicos. Suele ser una responsabilidad de carácter civil, no sancionadora, compatible con las jurisdicciones penal y contencioso administrativo, y en la que no se exige necesariamente que exista dolo por parte de quien en ella incurre, sino que basta con la existencia de culpa grave en la actuación del gestor”.

En nuestro país, con anterioridad al dictado de la Ley de Administración Financiera y los Sistemas de Control del Sector Público Nacional, el modelo de control externo para todos los niveles de gobierno era el europeo basado en Tribunales de Cuentas, con funciones jurisdiccionales. Este modelo se orienta hacia un control de los aspectos formales, legales, numéricos, contables, y documentales poniendo especial énfasis en el juzgamiento de responsabilidades administrativo contables.

Con el advenimiento de la Reforma administrativa a nivel nacional, se modifica el modelo de control. Se pone en vigencia el modelo basado en el funcionamiento de Auditorías, este puso su foco en el control de los criterios de economía, eficacia y eficiencia, no contempló facultades jurisdiccionales y dejó las facultades sancionatorias en el Poder Judicial; dejando de lado de esta manera la realización de juicio de cuentas y del juicio de responsabilidad.

³⁷ Ley 24156, sancionada el 30 de septiembre de 1992.

³⁸ Sabugal, Vicente, Murdolo (2016).

- Constitución nacional
- Constituciones provinciales
- Leyes de contabilidad pública provincial
- Leyes orgánicas de los tribunales de cuenta y/o auditorías generales
- Leyes orgánicas de los organismos de administración tributaria
- Leyes orgánicas municipales
- Otras normativas o reglamentos

En lo relacionado con el control de los ingresos públicos existen distintas realidades, con una variedad de situaciones entre los siguientes extremos:

- La legislación expresamente establece el control de la recaudación de un modo determinado.
- Se practica el control de la recaudación a partir de la función de informar la cuenta anual de inversión.

A fin de construir un marco referencial, se relevó la labor de auditoría para una muestra organismos de control de de nuestro país a nivel nacional y jurisdiccional, y otros países, tomando como base los informes publicados en sus páginas web, indagando enfoques, procedimientos, hallazgos de auditoría. A continuación, se sintetizan los resultados obtenidos.

2.2. República Argentina

En la República Argentina a nivel nacional el control externo está cargo de la Auditoría General de la Nación (AGN). Así lo establece la Constitución Nacional en su artículo 85°³⁹ y la Ley de Administración financiera y de los sistemas de control⁴⁰⁴¹

³⁹ CAPITULO SEXTO

De la Auditoría General de la Nación

ARTÍCULO 85.- El control externo del sector público nacional en sus aspectos patrimoniales, económicos, financieros y operativos, será una atribución propia del Poder Legislativo.

El examen y la opinión del Poder Legislativo sobre el desempeño y situación general de la administración pública estarán sustentados en los dictámenes de la Auditoría General de la Nación.

Este organismo de asistencia técnica del Congreso, con autonomía funcional, se integrará del modo que establezca la ley que reglamenta su creación y funcionamiento, que deberá ser aprobada por mayoría absoluta de los miembros de cada Cámara. El presidente del organismo será designado a propuesta del partido político de oposición con mayor número de legisladores en el Congreso.

Tendrá a su cargo el control de la legalidad, gestión y auditoría de toda la actividad de la administración pública centralizada y descentralizada, cualquiera fuera su modalidad de organización y las demás funciones que la ley le otorgue. Intervendrá necesariamente en el trámite de aprobación o rechazo de las cuentas de percepción e inversión de los fondos públicos.

⁴⁰ Ley 24156 de octubre 1992

⁴¹ TITULO VII Del control externo, CAPITULO I Auditoría General de la Nación

Es un organismo constitucional con autonomía funcional que asiste técnicamente al Congreso de la Nación en el ejercicio del control externo del sector público nacional mediante la realización de auditorías y estudios especiales para promover el uso eficiente, económico y eficaz de los recursos públicos y contribuir a la rendición de cuentas y sus resultados para el perfeccionamiento del Estado en beneficio de la sociedad.

El control de la A.G.N. es técnico y está circunscrito al ámbito de la actividad financiera, para lo cual ejecuta procesos de fiscalización, donde se emplean habitualmente técnicas de auditoría, indicadas especialmente para controles ex post. Es decir, para controlar los resultados de la gestión, para ver si se ha cumplido la legalidad y regularidad contable (auditorías financieras), si la gestión es eficiente y eficaz (auditorías de gestión). También se realizan auditorías especiales.

A fin de analizar qué tipo de control lleva adelante la AGN con relación a los ingresos se relevaron informes confeccionados por esta EFS, los cuales fueron extraídos del sitio oficial⁴² de dicha institución. Se observa que los trabajos relacionados al control de los ingresos públicos son muy escasos, en promedio es del 0.24 % de total. (Anexo VIII)

Asimismo, si se analizan el tema tratado en cada uno de estos documentos, se puede observar que la mayoría, se refiere al estudio de los estados contables y

ARTÍCULO 116.- Créase la Auditoría General de la Nación, ente de control externo del sector público nacional, dependiente del Congreso Nacional. El ente creado es una entidad con personería jurídica propia, e independencia funcional. A los fines de asegurar ésta cuenta con independencia financiera. Su estructura orgánica, sus normas básicas internas, la distribución de funciones y sus reglas básicas de funcionamiento serán establecidas por resoluciones conjuntas de las Comisiones Parlamentaria Mixta Revisora de Cuentas y de Presupuesto y Hacienda de ambas Cámaras del Congreso de la Nación, por vez primera. Las modificaciones posteriores serán propuestas por la Auditoría, a las referidas Comisiones y aprobadas por éstas. Su patrimonio estará compuesto por todos los bienes que le asigne el Estado Nacional, por aquellos que hayan pertenecido o correspondido por todo concepto al Tribunal de Cuentas de la Nación y por aquellos que le sean transferidos por cualquier causa jurídica. ARTÍCULO 117.- Es materia de su competencia el control externo posterior de la gestión presupuestaria, económica, financiera, patrimonial, legal, así como el dictamen sobre los estados contables financieros de la administración central, organismos descentralizados, empresas y sociedades del Estado, entes reguladores de servicios públicos, Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, y los entes privados adjudicatarios de procesos de privatización, en cuanto a las obligaciones emergentes de los respectivos contratos. El control de la gestión de los funcionarios referidos en el artículo 45 de la Constitución Nacional será siempre global y ejercida, exclusivamente, por las Cámaras del Congreso de la Nación. El Congreso de la Nación, por decisión de sus dos Cámaras, podrá delegar su competencia de control sobre la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires en los organismos que fueren creados por ésta. El control externo posterior del Congreso de la Nación será ejercido por la Auditoría General de la Nación. La Corte Suprema de Justicia de la Nación dispondrá sobre la modalidad y alcances de la puesta en práctica del sistema instituido en esta ley con relación al Poder Judicial de la Nación, debiendo velar por el respeto de los principios de transparencia en la gestión y uso eficiente de los recursos. A los efectos del control externo posterior se ajustará al artículo 85 de la Constitución Nacional. Todo ello de conformidad con lo establecido en el artículo 1º de la ley 24.937 y sus modificatorias.

⁴² <http://www.agn.gov.ar> marzo 2017

financieros de la A.F.I.P., no obstante se pueden mencionar, algunos informes interesantes que tratan otros temas:

- “Gestión y procedimientos de control aduanero en Aduanas del interior – Bahía Blanca, Comodoro Rivadavia y Córdoba – aplicados sobre las exportaciones de mercaderías”.
- Procedimientos de distribución de la recaudación de los Recursos de la Seguridad Social y de determinación de lineamientos generales para el establecimiento de acciones de control respecto de lo recaudado por la entidad, por dichos recursos, a partir de la vigencia del Decreto n° 217/03.
- Informe de Auditoría referido a los Controles desarrollados en la implementación de las normas que regulan los regímenes de retención y/o percepción de impuestos en la fuente.
- Informe de Auditoría sobre actividad de control desarrollada Zonas Francas, Terminales y Depósitos - Operaciones realizadas desde enero de 2002 a junio de 2003.
- Examen de la gestión y ambiente de control de la litigiosidad.
- Informe de Auditoría referido a los circuitos operativos vigentes a fin de llevar a cabo la gestión de fiscalización durante el ejercicio fiscal 2002.
- Auditoría de Gestión de las operaciones del Primer Cuatrimestre de 2002, de las áreas de personal, compras y contrataciones e ingresos.
- Auditoría de los controles desarrollados en los procedimientos implementados para la recaudación del ejercicio 2001 hasta mayo de 2002.
- Auditoría del régimen de devoluciones del crédito fiscal del IVA vinculado con operaciones de exportación.

En resumen, la AGN es una entidad que posee autonomía funcional, carácter que se traduce en la independencia para ejercer su función técnica de control sin intervenciones de los poderes del Estado.

Su competencia abarca la gestión presupuestaria, económica, financiera, patrimonial, legal y de gestión, así como el dictamen sobre los estados contables financieros de la administración central, organismos descentralizados, empresas y sociedades del Estado, entes reguladores de servicios públicos, y los entes privados adjudicatarios de procesos de privatización, en cuanto a las obligaciones emergentes de los respectivos contratos.

Sus informes son remitidos a la Comisión Parlamentaria Mixta revisora de cuentas del Congreso nacional, al jefe de gabinete de ministros, al ministro del área que corresponda, y al órgano o ente auditado.

El tipo de control que ejerce es externo (porque ese organismo no pertenece -o esta fuera- a la organización de la institución que es controlada), administrativo (traduce el ejercicio de una función administrativa) y posterior (es ejercido luego de ejecutado un acto o concretada una operación).

La AGN realiza control “ex post” mediante técnicas de auditoría que permiten evaluar y proporcionar información a los poderes del Estado y a la opinión pública. No constituye un control represivo pues no persigue imponer sanción alguna. Tampoco su fin es la determinación de responsabilidades. Es un método en el cual se aplican la ciencia y el arte del profesional o profesionales actuantes.

Los objetivos de esta clase de control, conforme a las Normas de Auditoría Externa de la AGN, son: a) determinar la razonabilidad de la información financiera generada por el ente auditado; b) establecer si se ha cumplido con la normativa aplicable; c) comprobar si los recursos públicos se han utilizado en forma económica y eficiente; d) determinar el grado en que se han alcanzado los objetivos previstos; e) promover mejoras en los sistemas administrativos y financieros, en las operaciones y en el control interno.

La AGN ejerce el control externo sin jurisdicción contable, no existen normas, ni métodos específicos sobre el control de los ingresos públicos. Las tareas de auditoría relacionadas con ingresos solo se relacionan con auditorías financieras.

2.3. Provincia de Córdoba

En la provincia de Córdoba, el control externo se lleva adelante a través de un cuerpo colegiado, el Tribunal de Cuentas. Así lo consagra la Constitución Provincial en el Capítulo VII, artículos 126 a 128. En lo relacionado con el control de ingresos, el mismo se encomienda a través de la cuenta anual de inversión. Con respecto a este punto, la Carga Magna provincial⁴³, establece que entre las funciones consagradas al Tribunal de Cuentas en la ley orgánica de ese Cuerpo⁴⁴, en su artículo 1 inciso a) dice:

⁴³ Constitución de la Provincia de Córdoba, 1987

⁴⁴ Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas de la Provincia de Córdoba N°7630, 1987

“Aprobar o desaprobar en forma originaria la inversión de los caudales públicos efectuada por los funcionarios y administradores de la provincia y cuando así se establezca, su recaudación, en particular con respecto a la Ley de Presupuesto y en general acorde lo determine la Ley” y en el inciso d: “Informar a la legislatura sobre las cuentas de inversión del presupuesto anterior, en el cuarto mes de las sesiones ordinarias”. En ese mismo artículo la Ley circunscribe el alcance de su control sobre la Inversión de los caudales públicos efectuada por los funcionarios y administradores. Por otro lado, la ley de administración financiera provincia, en el artículo 101 establece⁴⁵: “que el Tribunal de Cuentas es el órgano de Control Externo del Sector Público Provincial no financiero, y se rige, por lo dispuesto en la Constitución de la Provincia de Córdoba en sus Artículos 126 y 127, y en la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas N° 7630 o la que en un futuro la remplace”.

El Tribunal de Cuentas ejerce el control externo apuntando a verificar exclusivamente los procesos e instrumentos mediante los cuales se produce la percepción de los ingresos a fin de garantizar la integridad de la recaudación y la correcta imputación de los ingresos. Los aspectos técnicos derivados de la aplicación de la legislación impositiva y las determinaciones resultantes, se encuentran bajo la órbita de los organismos con autoridad tributaria, quienes son los responsables de la estimación de los recursos, su determinación y percepción.

El control que lleva adelante el Tribunal de Cuentas, consiste:

- En relación a los Recursos Tributarios: Cruzar información obtenida de la Dirección de Rentas, Secretaria de Ingresos y Banco con el fin de comprobar, cotejar y verificar la composición de los montos recaudados que se informan en la Cuenta Anual de Inversión.
- En relación a los Recursos No Tributarios, existen diversos entes que intervienen en la recaudación.

En conclusión, según los modelos de control externo, se puede decir que el control de los ingresos públicos en la provincia de Córdoba se sitúa en el segundo, se practica el control de la recaudación a partir de la función de informar la cuenta anual de inversión.

⁴⁵ Ley Administración Financiera y de Control Interno de la Administración General del Estado Provincial N° 9086

2.4. Provincia de Mendoza

El Tribunal de Cuentas de la provincia de Mendoza es el organismo de control externo que tiene a su cargo aprobar o desaprobada la cuenta que examina. El art. 182 de la Constitución de Mendoza⁴⁶ dice que “cuantos empleados y personas administren caudales de la provincia... estarán obligados a remitir anualmente las cuentas documentadas de los dineros que hubieren invertido o percibido, para su aprobación o desaprobación”.

De la misma manera la ley orgánica del Tribunal⁴⁷, en su artículo 12 versa: “las funciones del Tribunal respecto del examen de las cuentas de percepción o inversión de los caudales públicos, serán limitadas a comprobar si ellas han sido practicadas con arreglo a la Constitución, en primer término, y después a las leyes y decretos en vigencia”.

Ambas normas se refieren a las operaciones de percepción e inversión. La percepción, como proceso de generación del recurso que concluye con la percepción, se inicia en el momento en que la ley encomienda al funcionario responsable, procurar los fondos que se generan a partir del acto de imposición que actúa como causa de la obligación tributaria. Esto tiene su apoyo en el artículo 20 de la Ley Orgánica que señala que “la rendición general de cuentas del año será hecha por la Dirección de Rentas en cuanto a la percepción...”, como también en lo que determina el artículo 31 respecto del informe del contador revisor que debe contener opinión acerca de “si se ha cobrado y recibido todo lo que se ha debido cobrar o recibir” y “si las liquidaciones y demás operaciones aritméticas de la cuenta están hechas con exactitud”.

Aquí vale aclarar el proceso de recaudación incluye la percepción, que no se debe asimilar percepción a recaudación. Por lo tanto, el control de legalidad que se consagra en las normas debe comprender todo el proceso de recaudación (determinación del hecho y de la base imponible; recaudación e ingreso al Tesoro).

Lo que se observa al analizar las normas que rigen en la provincia de Mendoza es que el control de los ingresos públicos está dado en el artículo 31 de la Ley orgánica del Tribunal al establecer que el Contador Revisor deberá “informar si se ha cobrado o percibido todo lo que se debía cobrar o percibir”.

⁴⁶ Constitución de la Provincia de Mendoza, 1916

⁴⁷ Ley N° 1003, 2012

Como en el caso de la Provincia de Córdoba el control de ingresos se practica a partir de informar la cuenta de inversión.

Es dable destacar que los municipios mendocinos no cuentan con un sistema de recaudación integrado al sistema contable, de manera que la información se encuentre consolidada y muestre la realidad de cada organismo, lo que dificulta la tarea de los auditores.

Procedimientos de auditoría en Mendoza

Del análisis de la legislación vigente en la provincia de Mendoza, en relación a la fiscalización de los ingresos públicos, surge que el Tribunal de Cuentas de la provincia de Mendoza a través del Acuerdo N° 2988, establece el procedimiento para llevar adelante el control de la recaudación y la cuenta corriente de los contribuyentes. En esta norma exige a los gobiernos comunales la presentación de un archivo de los Subsistemas de Cuentas por cobrar de contribuyentes, actualizados al cierre de cada mes, o la puesta en línea por cada concepto de ingreso que el organismo recaude, presentar un archivo con formato DBF que deberá contener como mínimo el siguiente detalle:

- Fecha de cada operación.
- Código y concepto de ingreso: (impuestos, tasas, comercios, obras reembolsables, cobranza a obras sociales, cuotas, cánones, etc.).
- Número de padrón, Cliente, Deudor, etc.
- Nombre del Contribuyente, Cliente o Deudor.
- Saldo inicial.
- Aforo o facturación.
- Ajustes al aforo o facturación.
- Exenciones, condonaciones.
- Otros débitos y créditos: por concepto.
- Pagos.
- Saldo final.
- Responsable de la gestión de cobranza.
- Estado de gestión de cobranza.

En una hoja o archivo separado se deberá describir cualquier campo o código cuyo nombre no sea descriptivo.

Complementariamente deberá remitirse una planilla impresa con los totales de cada columna descrita anteriormente, firmada por los responsables. Encaso de remitirse el archivo en soporte electrónico esta planilla, además contendrá la cantidad de registros del mismo, cantidad de bits y condición de sólo lectura, además de otros elementos de seguridad que impidan su modificación. Según el juicio al que haya arribado el auditor después de la evaluación del Sistema de Control Interno de los distintos Subsistemas del municipio: de Contribuyentes, Presupuestario (Recursos) y Patrimonial, se determinará la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría a aplicar.

Los controles globales tienden a detectar los riesgos de control. Algunos controles globales que se pueden aplicar entre los distintos subsistemas son:

1. Comprobar que esos totales de la planilla impresa coincidan con la Base de Datos suministrada.

2. Comprobar que las sumas algebraicas horizontales sean correctas.

3. Verificar el saldo inicial con el saldo final de deudores al cierre del ejercicio anterior (o mes anterior cuando es balance mensual).

4. Verificar que el total de aforo sea coincidente con los débitos en la cuenta de Deudores.

5. Verificar que el total de saldo final, por ejemplo, de deudores por tasas, coincida con el saldo deudor de esa cuenta en el balance mensual o anual.

6. Controlar que el total de pagos coincida con lo recaudado de la ejecución presupuestaria y con la baja patrimonial (deudores por tasas, etc.).

Los controles sustantivos consisten en tomar muestras de la base de datos del Subsistema de Contribuyentes, analizar las situaciones especiales y la documentación que la respaldó. Algunos de estos controles sustantivos que se pueden aplicar son los siguientes Calderón G. (2009)⁴⁸:

1. Verificar la existencia de padrones sin movimiento, o valor cero en todos sus campos y por cada tipo de recurso. La falta de aforo debe estar justificada y en ese caso depurar la base de datos a fin de evitar posibles errores al registrar en los mismos, movimientos que correspondan a otro contribuyente.

2. Corroborar que no existan padrones cuyo titular no sea identificado, es decir, padrones anónimos.

⁴⁸ Calderón G. (2009) Los ingresos municipales no tributarios en la Provincia de Mendoza, República Argentina. Un Modelo para su Control.

Debiera depurarse la base de datos si esos padrones no registran movimiento alguno en sus campos. Caso contrario el municipio debiera proceder a completar la Base identificando a sus titulares.

3. Constatar que no existan padrones a nombre del municipio ya que esto no corresponde sean aforados.

4. Verificar la existencia de aforos menor a cero, hecho inconsistente.

5. Obtener una muestra de aforos y constatar en base a las fichas que obran en catastro, la ordenanza tarifaria vigente y el código tributario, si el aforo ha sido determinado correctamente. Determinar el porcentaje de la muestra.

6. Verificar la existencia de saldo final negativo (crédito del contribuyente). Analizar el origen y justificación del mismo.

7. Obtener una muestra de las eximiciones (las más importantes por su monto), pedir la ficha de ese contribuyente a fin de obtener el número de expediente donde radican las actuaciones de la exención. Ver si el motivo está previsto en el Código Tributario u otra ordenanza (no debe ser por norma de menor jerarquía). Determinar el porcentaje de la muestra. También cabe realizar el procedimiento inverso, tomar una muestra de un archivo de resoluciones o decretos que autorizan la exención y verificar si fue registrada correctamente en la base de datos del Subsistema de Contribuyentes.

8. Proceder igual que en el caso anterior cuando se trata de condonaciones. La autorización de la misma debe ser mediante una norma de igual jerarquía que estableció el tributo es decir por ordenanza.

9. Obtener una muestra de pagos (lo más importantes por su monto) y verificar en la caja diaria correspondiente. Determinar el porcentaje de la muestra.

10. Realizar el procedimiento inverso, seleccionando una muestra de comprobantes de la caja diaria y verificar su registro en la ficha del contribuyente. Determinar el porcentaje de la muestra. Hacerlo para cada tipo de recurso.

11. Tomar una muestra de los principales deudores y verificar en la ficha de ese contribuyente la antigüedad de la deuda, si está apremiada, si no existen períodos prescriptos. Determinar el porcentaje de la muestra.

12. Si en la base de datos está previsto un campo de ajuste, analizar el origen de los más importantes, respaldo documental que justifique el mismo. Determinar el porcentaje de la muestra.

13. Si el ajuste consiste en una baja porque el contribuyente se ha acogido a un plan de pagos, verificar el alta en la base de datos correspondiente a ese plan de pagos.

14. Solicitar la impresión de auditoría de un mes y verificar qué usuarios trabajaron. Es decir, si se hicieron modificaciones, anulaciones, ajustes, etc., y si estaban autorizados para ello, (debe estar la norma escrita) y si es lógico el nivel de autorización que tiene para hacer esa modificación, anulación, ajuste, etc.

2.5. Provincia de Salta

Con la reforma de la Constitución Provincial en el año 1998, se incorpora una nueva forma de control. Se deja el sistema colegiado (Tribunal de Cuentas) y se instaura el modelo de contraloría, que incorpora como órganos de control de la hacienda pública provincial y municipal a la Sindicatura General de la Provincia y a la Auditoría General de la Provincia, cuya creación se materializó con la sanción de la Ley 7.103⁴⁹.

El sistema de Control no Jurisdiccional de la gestión de la hacienda pública provincial y municipal integrada, corresponde a la Legislatura de la Provincia (control parlamentario), a la Sindicatura General de la Provincia (control interno del Poder Ejecutivo) y a la Auditoría General de la Provincia (control externo).

En este modelo de control, en lo relacionado con los ingresos públicos, se pueden distinguir tres niveles de acción:

1. Control por los órganos encargados de la gestión administrativa
2. Control Interno.
3. Control Externo.

1. Control por los órganos encargados de la gestión administrativa

Tanto las organizaciones privadas como las públicas y más precisamente, dentro de estas últimas, las administraciones tributarias deben disponer de mecanismos de control interno y supervisión sobre sus propios actos de gestión.

Este primer nivel de control se encuentra integrado en la organización y es responsabilidad global del gestor o gerente público que tiene a su cargo el diseño, la implantación, la supervisión del funcionamiento correcto y del mantenimiento y la documentación del sistema, no obstante, lo cual cada uno de los integrantes de una organización tiene alguna responsabilidad respecto del Control Interno.

⁴⁹ Ley 7103 (2010) de Sistemas, Función y Principios del Control No Jurisdiccional de la Gestión de la Hacienda Pública

En las administraciones tributarias, corresponde a la Dirección General (máxima autoridad) asumir la propiedad del sistema. El gerente público debe manifestar la voluntad política de alcanzar la autorregulación organizacional, basada en la ética e integridad, cuya principal competencia debe ser la correcta liquidación de los tributos. Todos los actores de la organización tienen la responsabilidad del control interno. Esta filosofía es concordante con el modelo de control adoptado por la provincia de Salta, cuyo espíritu y objetivos, establece que la máxima autoridad de cada jurisdicción o entidad, es responsable de establecer un adecuado sistema de control interno, el que debe incluir tanto los instrumentos de control previo y posterior incorporados en el plan de la organización y en los reglamentos y manuales de procedimiento, como la auditoría interna.

2. Control Interno

Es el control desarrollado por unidades integradas en la administración pública, pero que ejercen sus funciones con plena autonomía e independencia respecto a los órganos o entidades fiscalizados.

Este aspecto quedó plasmado en la Ley 7103⁵⁰, que en su artículo 12, define las características del modelo que debe aplicar y coordinar la Sindicatura General de la provincia.

El modelo de **control interno** consagrado en la legislación salteña, supone que el control configura un proceso que, junto a otros procesos, acuden en apoyo de la gerencia. Esta concepción del control es de singular importancia, dado que nutre al sistema de **control interno** de una característica fundamental: el **control** como instrumento que participa del procedimiento de conformación de la voluntad administrativa, de tipo preventivo.

El control así concebido puede, incluso, implicar el control previo entendido como proceso de conclusiones no vinculantes debido a que la Sindicatura debe actuar, fundamentalmente, con carácter de control preventivo, acorde con las modernas tendencias de la materia.⁵¹

⁵⁰ Ley 7103 por el primer párrafo del artículo 14 de la Ley N° 7.103: “*El Sistema de Control Interno está integrado por la Sindicatura General de la Provincia como organismo normativo, de asesoramiento, supervisión y coordinación de la red de Unidades de Sindicatura Interna (USI) que fije el Poder Ejecutivo, en su carácter de jefe de la Administración Pública Provincial.*”

⁵¹ Ley N° 7.103 en el art.15 dice: “*La Sindicatura General actúa asesorando y evaluando las actividades y programas que se ejecuten en la Provincia con caudales públicos. A estos efectos, presentará las recomendaciones que considere pertinentes, las cuales no suspenden la ejecución de los actos administrativos.*”

Habiendo ilustrado como se implementa el control interno nos referimos ahora a lo relacionado con el área de los ingresos públicos. Aquí se puede destacar el control que ejerce la Sindicatura General de la provincia sobre la Dirección General de Rentas, como organización encargada de la gestión y aplicación del sistema tributario.

El artículo 26 de la Ley 7.103, que faculta al Poder Ejecutivo Provincial a definir el lugar y la oportunidad en que se crearan las Unidades de Sindicatura Interna (USI), dispuso la creación de una Unidad en la Dirección General de Rentas, para actuar como apoyo de las autoridades superiores, asesorándolas sobre la razonabilidad de la información dada por los operadores del organismo acerca de sugestión, la legalidad de ésta y la eficacia, eficiencia y economía de dicha gestión (artículos 24 a 29 Ley 7.103).

La actividad de control por la USI será esencialmente de comprobación, en el sentido de reunir evidencias sobre lo hecho por los operadores, para concluir sobre los aspectos de legalidad, eficacia, eficiencia y economía.

3. Control Externo

Como sabemos el control externo es aquel que se ejerce por un órgano que no pertenece a la entidad controlada. En la provincia de Salta, las leyes 6.511 y su modificatoria 6.758, derogaron los artículos 77° a 88° de la Ley de Contabilidad de la provincia de Salta (en realidad Decreto Ley 705/57) para receptar así la reforma constitucional efectuada en 1998, de manera que se suprimió como órgano de control externo al Tribunal de Cuentas de la provincia de Salta. Posteriormente, mediante la Ley 7.103 creó la Auditoría General (AGPS), como órgano rector del control externo de la hacienda pública provincial y municipal, siguiendo el modelo de la Ley 25.156 de Administración Financiera de la Nación.

El control de la AGPS es técnico y está circunscrito al ámbito de la actividad financiera, para lo cual ejecuta procesos de fiscalización, donde se emplean habitualmente técnicas de auditoría, indicadas especialmente para controles ex post. Es decir, para controlar los resultados de la gestión, para ver si se ha cumplido la legalidad y regularidad contable (auditorías financieras), si la gestión es eficiente y eficaz (auditorías de gestión).

Con relación al control externo de los ingresos públicos, lo más destacado es la escasa regulación de las competencias fiscalizadoras en esta materia, con la salvedad de las referencias genéricas al control de la gestión económico, financiera, patrimonial, presupuestaria y operativa en atención a los criterios de legalidad, economía, eficiencia

y eficacia, que debe entenderse incluyen el campo de los ingresos y que aparecen en el artículo 169 la Constitución Provincial y el artículo 32 de la Ley 7.103.⁵²

Cabe destacar, la competencia que posee la AGPS para efectuar control de gestión y que otros órganos de control externo no poseen.

A partir de este análisis, podemos concluir que a diferencia de lo que ocurre en Córdoba y en Mendoza, en la provincia de Salta la legislación establece una forma distinta de control externo.

2.6. La realidad del control de ingresos en otros países

Luego de haber mostrado la situación que se plantea en Argentina respecto al *control de los ingresos públicos*, se abordará el tema mostrando la situación en otros países.

2.6.1. España

El régimen jurídico del Tribunal de Cuentas de España (Tcu) se encuentra recogido en la Constitución Española de 1978⁵³.

Por su parte, el artículo 153 de la Constitución dispone que el control de la actividad de los órganos de las Comunidades Autónomas lo ejerza el Tribunal de Cuentas, en lo relacionado con lo económico y presupuestario.

Como consecuencia del mandato constitucional, se promulgó la Ley Orgánica en 1982.⁵⁴ En ella se efectuaba una remisión para su desarrollo a una ley posterior donde se desarrollara la forma en funcionaria el Tcu⁵⁵.

⁵² Artículo 32 Ley 7103 "...d) Realizar el control de ingresos públicos, cualquiera sea su origen, mediante la ejecución de auditorías y elaboración de los respectivos informes..."

⁵³ Constitución de España (1978) Artículo 136 dispone lo siguiente:

1. *El Tribunal de Cuentas es el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del sector público. Dependerá directamente de las Cortes Generales y ejercerá sus funciones por delegación de ellas en el examen y comprobación de la Cuenta General del Estado.*

2. *Las cuentas del Estado y del sector público estatal se rendirán al Tribunal de Cuentas y serán censuradas por éste. El Tribunal de Cuentas, sin perjuicio de su propia jurisdicción, remitirá a las Cortes Generales un informe anual en el que, cuando proceda, comunicará las infracciones o responsabilidades en que, a su juicio, se hubiere incurrido.*

3. *Los miembros del Tribunal de Cuentas gozarán de la misma independencia e inamovilidad y estarán sometidos a las mismas incompatibilidades que los Jueces.*

4. *Una ley orgánica regulará la composición, organización y funciones del Tribunal de Cuentas.*

⁵⁴ Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas N° 2 (1982)

El Tcu tiene a su cargo la fiscalización económico-financiera y jurisdicción contable

Las competencias y funciones se encuentran consagradas en el Capítulo I de su Ley Orgánica⁵⁶. Las funciones están enumeradas en el artículo segundo.⁵⁷

El artículo quince de la ley mencionada, expresa en lo relacionado con el control de los ingresos, el control de la recaudación se lleva adelante a partir de la función de informar la cuenta anual de inversión. Así expresa:

“El enjuiciamiento contable, como jurisdicción propia del Tribunal de Cuentas. Se ejerce respecto de las cuentas que deban rendir quienes recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen bienes. Caudales o efectos públicos.

La jurisdicción contable se extiende a los alcances de caudales o efectos públicos, así como a las obligaciones accesorias constituidas en garantía de su gestión”

Algunos especialistas españoles expresan respecto del control externo de los ingresos públicos, lo siguiente:

“El marco normativo de los Órganos de Control Externo (OCEX) no varía sustancialmente este planteamiento, toda vez que define unos objetivos excesivamente generales a dichos órganos respecto de los ingresos, sin perjuicio de los controles específicos que puedan determinar.

Procede concluir que la actividad fiscalizadora sobre los ingresos se ha de reducir pues, a los controles “ex post” que sobre la obtención de recursos públicos puedan realizarse sin que las disposiciones de carácter general establezcan los objetivos, la extensión, la intensidad, la profundidad o la generalidad con que tales controles deben llevarse a cabo. La concreción de tales extremos se encomienda a los diversos órganos de control que, como no podía ser de otra manera, se ven forzados a actuar, en muchos

⁵⁵ Ley 7/1988, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

⁵⁶ Artículo 1: “...El Tribunal de Cuentas es el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado y del sector público, sin perjuicio de su propia jurisdicción. De acuerdo con la Constitución y la presente Ley Orgánica.

Es único en su orden y extiende su jurisdicción todo el territorio nacional, sin perjuicio de los órganos fiscalizadores de cuentas que para las Comunidades Autónomas puedan prever sus Estatutos. Depende directamente de las Cortes Generales...”

⁵⁷ Artículo 2: Son funciones propias del Tribunal de Cuentas:

“... a) *La fiscalización externa, permanente y consuntiva de la actividad económico-financiera del sector público.*

b) *El enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurran quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos...*”

casos, con meros criterios de oportunidad, o de posibilidad” (Galván de Granda, E. 1999)⁵⁸ .

En otro trabajo publicado por Rubio Delgado F. J. (1996)⁵⁹, se analiza los trabajos de fiscalización llevados adelante por el Tcu de España, en relación con el control de los ingresos públicos.

Allí se menciona, que recién en el comienzo de la década del 90’, se emprendió una actividad encaminada a la fiscalización sistemática de los ingresos del Estado, ejecutándose cada año, al menos, una fiscalización de ingresos de alguna categoría relevante de la gestión para arribar a una muestra representativa del **conjunto** del universo a **fiscalizar**, con el conjunto de fiscalizaciones realizadas en un periodo de tiempo determinado.

Se debe mencionar que en los primeros años las fiscalizaciones de ingresos públicos se integraban en el Informe Anual correspondiente por imperativos de la organización de los trabajos del Tribunal de Cuentas en ese momento. Esto obligó a reducir y condensar drásticamente su exposición. A posteriori, el **trabajo** realizado con los ingresos se formalizó en Informes especiales, mucho más apropiados.

En el caso de España, inicialmente se tomó la matriz del Presupuesto de ingresos y se seleccionaron, en primer lugar, los capítulos 3 (Tasas, Precios Públicos y Otros Ingresos), 5 (Ingresos Patrimoniales), 6 (Enajenación de Bienes Reales) y 8 (Activos Financieros), que constituyeron los dos primeros trabajos realizados. El tercer trabajo abordó la fiscalización de los Tribunales Económico-Administrativos, como titular de uno de las dos órdenes de gestión tributaria: el de la resolución de las reclamaciones. Luego, mediante el desglose de la gestión tributaria en sus tres actividades principales (gestión, liquidación y recaudación), se seleccionó la fiscalización de la recaudación en vía de apremio. El cuarto trabajo fue la fiscalización integral de una Unidad típica de gestión tributaria.

A pesar de estos trabajos, en general, en España consideran que el control de ingresos es escaso y que no tiene la misma relevancia que el control del gasto. No obstante, ello existe intentos y desarrollos teóricos que tienen como objetivo equiparar el control de los ingresos al control del gasto. Por otro lado, evaluar o valorar la economía, eficiencia y eficacia es algo reciente en el ordenamiento jurídico español. Es, sobre todo a partir de la aprobación de la vigente Constitución, cuando comienzan a utilizarse los citados términos

⁵⁸ Galván de Granda, E. (1999) La crisis de la fiscalización de los ingresos públicos

⁵⁹ Rubio Delgado F. J. (1996) La fiscalización de los Ingresos del Estado por el Tribunal de Cuentas

en la referencia al análisis de la Gestión Pública y son plasmados en los distintos cuerpos legales que regulan, entre otros aspectos, la implantación del Tribunal de Cuentas y sus normas de funcionamiento, los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas (CCAA), Legislación Presupuestaria, de Haciendas Locales y otras normas que afectan a la actividad económico financiera de las diferentes administraciones.

2.6.2. Colombia

La Constitución de Colombia en su artículo 267, establece que “el control fiscal es una función pública que ejercerá la Contraloría General de la República, la cual vigila la gestión fiscal de la administración y de los particulares o entidades que manejan fondos o bienes de la Nación”.

La Contraloría General de la República (CGR), es el máximo órgano de control fiscal del Estado. Tiene como misión vigilar la gestión y resultados obtenidos con los recursos, bienes e intereses patrimoniales del Estado y ejercer el control, para resarcir los daños al patrimonio y contribuir al cumplimiento de los fines constitucionales y legales del Estado Social de Derecho, a través del ejercicio de técnicas, métodos y mecanismos previstos en las normas, de forma oportuna, eficaz y transparente.

Las funciones e incumbencias de la CGR están enunciadas en el artículo 268 de la Constitución Política de Colombia.

La CGR tiene la responsabilidad de evaluar los resultados obtenidos por las diferentes organizaciones y entidades del Estado por el manejo y aplicación de los recursos públicos dentro del marco legal, observando los principios de economía, eficiencia, eficacia, equidad y sostenibilidad ambiental. Asimismo, examina la razonabilidad de los estados financieros de los sujetos de control fiscal y determina en qué medida logran sus objetivos y cumplen sus planes, programas y proyectos.

También tiene a su cargo establecer la responsabilidad fiscal de los servidores públicos y de los particulares que causen, por acción o por omisión y en forma dolosa o culposa, un daño al patrimonio del Estado e imponer las sanciones pecuniarias que correspondan y las demás acciones derivadas de la vigilancia fiscal.

Igualmente, procura el resarcimiento del patrimonio público. En ejercicio de la denominada jurisdicción coactiva que intenta recuperar los recursos y bienes públicos que han sido objeto de deterioro como resultado de su mala administración, o que han sido apropiados en forma indebida por los funcionarios o los particulares.

Rentería Rodríguez⁶⁰ describe el rol de la CGR, dice:

“se puede decir que la CGR de Colombia genera una cultura de control del patrimonio del Estado y la gestión.

La CGR vincula activamente a la ciudadanía en el control de la gestión pública y apoya técnicamente al Congreso de la República para el ejercicio del control político y el desarrollo de la función legislativa.

La función de control y vigilancia fiscal que le corresponde a la Contraloría General de la República se concreta en tres labores misionales: Control macro, auditorías (control micro) y responsabilidad fiscal.

Además, la CGR cuenta con otros controles, que, junto al control ciudadano, dan soporte a las labores misionales mencionadas.

Las relaciones técnicas con el Congreso de la República, buscan contribuir a la labor de control político del ente legislativo, con base en los insumos que se desprenden del control fiscal.

El objetivo de la CGR es el control posterior y selectivo sobre las entidades del Estado y aquellas que manejan recursos de este. El control micro (auditoría) se lleva a cabo por medio del proceso auditor, que se realiza de manera sistemática sobre el seguimiento, la gestión y los resultados de acuerdo a los controles establecidos.

Así las cosas, el control fiscal en Colombia es una función pública que tiene por objeto velar a nombre de la ciudadanía, por el adecuado uso de los recursos públicos, de acuerdo con cinco principios esenciales: economía, eficiencia, eficacia, equidad y sostenibilidad ambiental. Los tres primeros principios hacen referencia a la gestión y los dos últimos a los resultados.

El enfoque de auditoría de la CGR de Colombia toma en cuenta, de manera articulada y armónica, los análisis relacionados con la gestión y los resultados, simultáneamente con evaluaciones de la gestión y el estado financiero, así como el cumplimiento de las normas legales”

Como se puede observar el sistema colombiano establece a través de sus normas la forma en que se debe llevar adelante la fiscalización de los ingresos públicos. La CGR posee una guía para el proceso de auditoría, la última actualización de dicho manual es del

⁶⁰ Rentería-Rodríguez Y. (2011) - Propuesta de mejora al modelo de auditoría para el control de recursos públicos: caso Colombia

año 2015, denominada “Guía de auditoría de la Contraloría General de la República”. La Guía es un manual que debe aplicarse en armonía con las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs) y busca garantizar una mayor autonomía y criterio profesional de los auditores.

2.7. Comparación

Resumiendo, como puede observarse en los casos citados el control externo sobre los recursos públicos se encara de manera distinta, no es un tema relevante ni un hito importante dentro de las tareas de control. En el Cuadro 5 se puede observar en forma sintética como aborda cada uno de los casos analizados el control externo de ingresos.

Cuadro N° 5 – Control externo de los recursos públicos – Resumen comparativo de las distintas jurisdicciones

	BUENOS AIRES	ARGENTINA	MENDOZA	SALTA	CÓRDOBA	ESPAÑA	COLOMBIA
Tipo de Órgano de Control	Tribunal de Cuentas	Contraloría	Tribunal de Cuentas	Contraloría	Tribunal de Cuenta	Tribunal de Cuentas	Contraloría
Órgano de control - Jurisdicción contable	con jurisdicción contable	Sin jurisdicción contable	Con jurisdicción contable	No jurisdiccional	Con jurisdicción contable	Con jurisdicción contable	Sin jurisdicción contable
Auditoría financiera	SI	SI	SI	SI	SI	SI	SI
Auditoría de gestión	NO	SI	NO	SI	NO		SI
Auditoría de Sistemas	NO	SI	NO	SI	NO	SI	SI
Accountability	No existe rendición de cuentas por parte de los responsables de la recaudación	Si existe rendición de cuentas por parte de los gestores	Si existe rendición de cuentas por parte de los responsables de la recaudación	Si existe rendición de cuentas por parte de los gestores	No existe rendición de cuentas por parte de los responsables de la recaudación	Si existe rendición de cuentas por parte de los gestores de la recaudación	Si existe rendición de cuentas por parte de los gestores de la recaudación
Tipo de control de acuerdo al momento	CONCOMITANTE Y EX POST	EX POST	EX POST	EX POST	EX POST	CONCOMITANTE Y EX POST	CONCOMITANTE Y EX POST
Control Interno	SI	SI	SI	SI	NO	SI	SI
Control de Subsistema de Contribuyentes	NO	NO	SI	NO EXISTE INFO	NO	SI	SI
Control de Integridad y exactitud de las liquidaciones	SI	NO	SI	SI	SI	SI	SI
Control del subsistema de Catastro	NO	NO	SI	NO EXISTE INFO	NO	SI	SI
Control del Subsistema de Recaudación	SI	NO	SI	NO	SI	SI	SI

Fuente: Elaboración propia

El estudio y análisis de los distintos casos relevados se pueden observar diferentes modos de encarar la auditoría de ingresos públicos. Los órganos de control externo deben abordar el control de los ingresos públicos mediante un enfoque más integral, el cual se debe definir como el fruto de la unión de técnicas de auditoría, que abarquen todas etapas de los ingresos desde su nacimiento hasta la recaudación, así como los subsistemas que conforman el sistema de ingresos públicos.

Entonces, a partir de las experiencias recogidas, se propone pensar en una guía de buenas prácticas que sirva de base tanto para abordar la tarea de fiscalización financiera y de cumplimiento legal como para generar un marco propicio para la realización de otro tipo de auditorías (operacionales, de sistemas).

:

Capítulo 3

Guía de Buenas Prácticas para llevar adelante el control de ingresos públicos en el ámbito local de la provincia de Buenos Aires

“...Art. 20 Control de los ingresos fiscales

1. Las Entidades Fiscalizadoras Superiores deben ejercer un control, lo más amplio posible, de la recaudación de los ingresos fiscales, incluyendo las declaraciones individuales de los contribuyentes.

2. El control de los ingresos fiscales es, en primer lugar, un control de legalidad y regularidad; sin embargo, las Entidades Fiscalizadoras Superiores tienen que controlar también la rentabilidad de la recaudación de impuestos y el cumplimiento de los presupuestos de ingresos así como, en caso necesario, proponer al organismo legislativo medidas de reforma...”⁶¹

El H. Tribunal de Cuentas, como se expresó en capítulos anteriores, ha aprobado un manual (MACOEX), el cual “...es una herramienta de trabajo cuyo propósito es sistematizar y promover la mejora de las prácticas de auditoría gubernamental que lleva adelante el HTC”. Abarca las distintas modalidades de auditoría en sus diferentes fases de desarrollo y establece criterios y recomendaciones en aquellos aspectos que considera críticos para el logro de sus objetivos.

El Manual no sustituye el juicio de los auditores para evaluar situaciones y tomar decisiones en función del saber y la experiencia profesional. Tampoco es un producto definitivo que se establezca de una vez y para siempre. Es, por el contrario, una herramienta de apoyo a la tarea profesional de los auditores que está abierta al aprendizaje y la mejora continua...”

Este manual es una herramienta para fortalecer las prácticas de auditoría gubernamental que realiza en el marco de las atribuciones que constitucionalmente se le han asignado al Tribunal, el mismo se ha elaborado teniendo como referencia permanente los principios fundamentales establecidos para estas prácticas por la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI).

Se debe tener en claro que hoy, el H. Tribunal de Cuentas lleva adelante auditorías financieras y de cumplimiento, y se encuentra en plena implementación de las auditorías de rendimiento.

⁶¹ ISSAI 1 Declaración de Lima sobre las Líneas Básicas de la Fiscalización

También es dable destacar que hoy existen falta de reportes e informes vinculados a ingresos, falta de integración entre el sistema de ingresos públicos y el sistema contable, heterogeneidad en el marco jurídico, por mencionar algunos aspectos deficientes al abordar la auditoría de ingresos municipales.

En este escenario es importante plantear la mejora del sistema de rendición de cuentas sobre los ingresos. Un sistema de control de ingresos que opere en forma eficiente genera “responsabilización” entre quienes tienen el encargo de gestionarlo público, promoviendo la ética en la función pública y combate la corrupción. Resulta muy interesante destacar el trabajo realizado por Gutiérrez Saxe M. y Román Forastelli M.⁶² para la Contraloría General de Costa Rica, en donde resumen en diez aspiraciones, las condiciones que debe cumplir un sistema de rendición de cuentas para atender las expectativas de la ciudadanía y de las entidades gubernamentales sobre una gestión tributaria eficiente y transparente.

Aspiración	Criterio
Transparencia	Información clara, confiable, eficiente y oportuna sobre el diseño, gestión y resultados de la política tributaria
Integridad	Correcto, adecuado y honorable desempeño de la gestión de ingresos y tributarios
Imparcialidad	Trato igual y correcto a todos los ciudadanos
Confiabilidad	Garantía del respeto de los derechos de los contribuyentes y del cumplimiento de la ley
Autonomía	Independencia del poder político
Continuidad	Sistemas de planificación permanentes, monitoreo y evaluación de la gestión tributaria
Facultación (Legitimación)	Marco normativo que defina las responsabilidades delegadas a la administración, la forma en que será evaluado el desempeño y un marco de recursos que permita una adecuada gestión.
Fiscalización	Información, competencias y recursos para el ejercicio de control. Sanciones asociadas al incumplimiento de la administración y los administrados

⁶² Gutiérrez Saxe M. y Román Forastelli M (2002)

Aspiración	Criterio
Explicación de resultados	Presentación periódica de resultados y evaluación de la oportunidad, comprensión y responsabilidad
Voluntad política	Compromiso de asumir las consecuencias políticas, legales y administrativas de los resultados del proceso de control. Capacidad de analizar y autoridad para aprobar o no los informes de resultados.

En base a todo este andamiaje normativo, las experiencias recogidas y la realidad actual en el H. Tribunal de Cuentas de la provincia de Buenos Aires, se plantea elaborar un aporte para llevar adelante **“el control de los recursos públicos en los municipios de la provincia de Buenos Aires”**.

3.1. Introducción

La situación descrita en los capítulos anteriores invita a reflexionar respecto a la manera en que el Auditor Externo debe posicionarse frente a la misma, en el marco de una auditoría financiera y de legalidad, para asegurar la emisión de informes de calidad y con las máximas garantías técnicas. Más allá de las diferentes visiones abordadas y de las verdaderas causas que provoquen la situación en la que se encuentra el control de los ingresos públicos en el ámbito de las municipalidades de la provincia de Buenos Aires, la realidad indica que, hasta tanto se corrijan las deficiencias de los mismos y se logre la implementación del sistema de ingresos en la mayoría de los municipios, las tareas de auditoría externa deben realizarse bajo este contexto.

Por otro lado, independientemente del sistema, la aplicación de MACOEX introduce un modelo basado en **riesgos; evaluación de control interno; determinación de áreas críticas; matriz de riesgos; materialidad**. Todo esto impacta en el área de ingresos, incrementando las evaluaciones y ponderaciones señaladas.

Mediante el presente trabajo se pretende diseñar una guía de buenas prácticas para la mejora del control de los ingresos públicos en los municipios de la provincia de Buenos Aires, a modo de aporte, intentando que la misma pueda ser aplicada en

cualquier municipio de la Provincia, más allá de su marco jurídico y de la integridad de los sistemas.

Objetivo: *Elaborar una guía / lineamientos de buenas prácticas para el control externo de los ingresos públicos.*

Debe tenerse en cuenta que una de las diferencias primordiales que caracterizan al control externo respecto del interno, es su carácter discontinuo y su independencia en relación al ente auditado.

Es importantísimo para el profesional del órgano de control externo el conocimiento integral y profundo de los distintos procesos de recaudación, registración y distribución del ente, así como el conocimiento que posea el área que ejecute el control interno, lo que llevará a delimitar con mayor facilidad las áreas donde puedan producirse riesgos, fallas, el conocer el ambiente de control.

Así, será fundamental definir correctamente el rol del control interno, a los efectos de cooperar con las funciones propias del control externo para:

4. evitar la duplicación de esfuerzos
5. intercambiar conocimientos entre ambos sectores
6. reducir tiempo y costos

Por otra parte, al analizar el Sistema de Control Interno no puede dejar de mencionarse el Control del Sistema Informático, cuya implementación ha traído aparejada nuevos elementos y formas de control, con el ingrediente adicional que existe hoy que muchos municipios no tienen implementado el sistema informático previsto en la Reforma y otros si bien poseen la herramienta informática la misma no se encuentra integrada al resto de los sistemas.

3.2. La Guía

Para poder elaborar la presente “Guía de buenas prácticas” se dividió la tarea de auditoría en etapas bien definidas que guardan interrelación entre sí. Se puede observar esto en el gráfico VIII

Gráfico VII - Etapas de la guía



Fuente: Elaboración propia

3.2.1. Fase I

I. Relevamiento del perfil del auditado: el objetivo de esta etapa es conocer adecuadamente al ente auditado a fin de identificar las áreas críticas en las cuales focalizar las tareas de auditoría y contribuir a la evaluación de los riesgos inherentes a la gestión del ente.

Para ello es importante conocer:

a) Marco regulatorio

Constitución Nacional

Constitución de la Provincia de Buenos Aires

Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas

Ley Orgánica de las Municipalidades de la Provincia de Buenos Aires

Reglamento de Contabilidad y Disposiciones de Administración para las Municipalidades de la Provincia de Buenos Aires

Leyes de Coparticipación

Disposiciones de Administración de los Recursos Financieros y Reales para los Municipios en el marco del Decreto nro. 2980/2000

Ordenanzas de Presupuesto

Ordenanzas fiscales e impositivas

Resoluciones del H. Tribunal de Cuentas

Convenios con: AFIP, ARBA, otros

Otras Normativas o reglamentaciones

Jurisprudencia

Doctrina

b) Características de la gestión de los tributos

II. Tasas de emisión (ABL)

III. Tributos de Autoliquidación (TISH)

IV. Coparticipación

V. Transferencias

VI. Otros

II. Evaluación del Control Interno. Está compuesta por el relevamiento y análisis de componentes tales como el ambiente de control, las actividades de control, la evaluación de riesgos, la información y el monitoreo de las actividades de la organización auditada.

Este relevamiento nos va a permitir identificar las áreas críticas, determinar el grado de confiabilidad a fin de establecer cómo aplicar los procedimientos de auditoría, en el área de Ingresos Públicos (liquidación, registración, recaudación, etc.), verificar que el ente en el proceso de recaudación haya logrado implementar un sistema de conciliación automática, y organizado en cada uno de ellos y en forma integral, un sistema de control interno con objetivos de eficiencia.

La evaluación de la estructura de los controles internos es un componente que no puede faltar al momento de llevar adelante la planificación y examen a cargo del auditor.

Debe tenerse presente que el sistema de control interno condiciona la confiabilidad de la información contenida en el sistema contable y, en términos generales, de toda la información, por lo que su adecuada evaluación influirá en el proceso de la auditoría determinando la cantidad y profundidad de los procedimientos a aplicar en la etapa de ejecución de las tareas de campo (alcance de la auditoría).

Si del análisis practicado se concluye que los controles organizacionales no son efectivos, o sea, se dictamina una baja confiabilidad del SCI, entonces, en la etapa de ejecución de la auditoría será necesario aplicar procedimientos sustantivos en mayor cantidad y profundidad para poder validar cada una de las cifras involucradas o los procesos auditados. Para lo cual es muy importante considerar el principio de “**materialidad**” o “**importancia relativa**”.⁶³

Entonces, aplicado esto al área de Ingresos Públicos de cualquier municipio de la provincia de Buenos Aires, para cumplir con los objetivos de la auditoría se debe evaluar el control interno existente en materia de recaudación, liquidación y esto abarca un relevamiento de los procesos y circuitos tales como:

- a) Auditoría de sistemas
- b) Auditoría del sistema de rentas y catastro

III. Evaluación de Riesgos: la finalidad de esta etapa es identificar los eventuales riesgos de auditoría que pueda presentar la realidad organizacional y que pueda impactar en el Estudio de la Cuenta, el cual se constituye por mandato del HTC en Objeto de auditoría, y que puedan interferir en la realización del examen.

En lo relacionado con la auditoría de ingresos públicos, las *Aéreas de Riesgos o sensitivas de la gestión de ingresos son:*

- Sistemas de Información: Base de Datos Catastro; Base de Datos de Contribuyentes: Base de Datos de Recaudación
- Gestión Tributaria
- Administración Tributaria: Emisión; Exenciones y condonaciones; Regímenes de facilidades de pago; Convenios de pago; Liquidaciones especiales;

⁶³ Principios Generales de la Auditoría en el Sector Público (ISSAI 100) “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.”.

Compensaciones; Devoluciones de tributos; Cobro judicial y extrajudicial; Ejecuciones fiscales.

- Sistema Contable y de Tesorería

IV. Relevamiento de la herramienta informática utilizada

En el Capítulo 2, se concluyó que la falta de integración del Sistema de Ingresos Públicos al núcleo contable básico es un freno en las tareas de control así como lo es la herramienta informática utilizada, esto es si se utiliza el sistema oficial o uno alternativo.

Por tanto, se debe prestar especial atención a esta situación llevando adelante tareas de auditoría que aseguren que la información obtenida de este sistema cumpla con los postulados de la información: integridad, oportunidad, claridad, veracidad, por mencionar algunos.

Por ello se considera oportuno la utilización del enfoque COBIT⁶⁴ (Control for Information and Related Technology), método que permite promover una mejor práctica de cómo administrar el control interno de las tecnologías de la información.

CoBiT definió al control interno como las políticas, procedimientos, prácticas y estructuras organizacionales, diseñadas para promover un aseguramiento razonable que se lograrán los objetivos del negocio y que se prevendrá, detectarán y corregirán los eventos no deseables.

Dado que en el escenario, de los municipios de la provincia de Buenos Aires, con relación al Sistema de Ingresos Públicos y a la herramienta informática utilizada es por demás heterogéneo, resulta conveniente incluir en el programa de auditoría esta herramienta.

3.2.2. Fase II

En esta fase se deben contemplar los aspectos principales a tener en cuenta en las etapas de control de ingresos públicos.

Para este desarrollo es importante destacar que el trabajo del auditor deberá ser cuidadosamente planificado, a fin de identificar los objetivos importantes de la auditoría a realizar y determinar los métodos para alcanzarlos de forma eficiente y eficaz. Al

⁶⁴ COBIT (Control for Information and Related Technology),

planificar el auditor debe considerar entre otros, el marco legal, procedimientos y principios contables aplicables, al grado de eficacia de los sistemas de control interno, aquellos aspectos que puedan significar áreas de riesgo, es decir, aquellas donde existe posibilidad de errores o irregularidades, etc.

Una adecuada planificación requiere que se lleven a cabo una suma de procedimientos de auditoría, referidos a investigaciones, entrevistas, y otras pruebas que tienen por objetivo orientar la amplitud del examen, detectar las posibles dificultades del trabajo a realizar y cualquier otro aspecto que pudiera limitar o afectar al desarrollo de la auditoría.

Para que la propuesta sea clara y mayor utilidad se dividió por áreas de interés:

- A. CONTROL DE LOS RECURSOS NO TRIBUTARIOS
- B. CONTROL DE LOS RECURSOS TRIBUTARIOS
- C. TRANSFERENCIAS
- D. RECURSOS POR ENDEUDAMIENTO
- E. AUDITORIA DE SISTEMAS
- F. AUDITORIA DE SISTEMA DE RENTAS Y CATASTRO

A. CONTROL DE LOS RECURSOS NO TRIBUTARIOS

1. Planificación del control

Para poder planificar se debe determinar el objeto de la tarea que se va a llevar adelante, su alcance, objetivos y procedimientos.

1.1. La selección del ámbito material a controlar

Para abordar el control de los ingresos se debe utilizar el método basado en la técnica de las matrices descomponibles, combinando en su aplicación un triple enfoque para el examen de la gestión de los ingresos: orgánico, presupuestario y procedimental.

Esta técnica de matrices con diferentes enfoques permite desglosar las tareas relacionadas con la gestión de los recursos públicos de manera de poder tener una visión más amplia del objeto a auditar. Así entonces:

- 1) si en primera instancia examinar la gestión de una dependencia con responsabilidades propias, según RAFAM

- 2) Seleccionada la dependencia, se examinar las operaciones concernientes a una categoría presupuestaria, (capítulo, concepto o subconcepto), en todas aquellas áreas donde haya intervenido.
- 3) Por último, dividir la gestión de la dependencia seleccionada, en procedimientos o tareas independientes, tales como: liquidación, gestión, recaudación e inspección, a su vez, cada una de ellas puede admitir mayor desglose posterior de ser necesario.

Este método permite contar al momento de planificar, con varios frentes para llevar adelante el control, para lo cual se debe ir restringiendo ese panorama a través de selecciones que permita acortar el objeto de acuerdo a los objetivos de la auditoría.

Uno de los criterios para acotar ese universo inicial sin dudas es el de la clasificación económica del cálculo de recursos en conceptos y subconceptos, método que se utiliza al llevar adelante el control del gasto. Con la única diferencia que el desglose de la estructura del gasto viene ya dada en el presupuesto: unidades ejecutoras, programas, actividades. En el caso de los recursos no es así por lo tanto a fin de tener una mayor apertura se deben identificar las distintas fases que involucran al recursos y a los centros de gestión que intervienen.⁶⁵

Entonces, se puede concluir que en el ámbito de los gastos es el propio Presupuesto facilita al auditor las matrices ya descompuestas, mientras que en el caso de los ingresos las matrices descompuestas deben ser construidas por el auditor a partir de la información relevada.

1.2. Objetivos particulares del control de ingresos

En general, se puede decir que el control de los recursos públicos tiene como objetivo verificar: legalidad, veracidad y consistencia de la información contable y así como que la gestión de los ingresos se someta a los principios de legalidad, eficacia, eficiencia, economía y cobrabilidad de los recursos.

Para poder llevar adelante estos objetivos es importante entonces llevar adelante una auditoría del sistema de control interno (SCI)

⁶⁵ Clasificadores de recursos:

- Por origen y procedencia
- Por rubro de recurso
- Por carácter económico

1.3. Verificación de los sistemas de control interno

Se puede decir que la falta de control los procesos que involucran a los recursos pueden ocasionar riesgos graves por ello la verificación SCI es muy importante.

Si se toma en cuenta que en muchos casos el Sistema de Ingresos públicos no se encuentra integrado al Sistema contable, que existe poca documentación de respaldo, que muchos casos la registración contable se hace a posteriori y en las grandes dificultades que se presentan para detectar determinadas actuaciones irregulares. Se está en condiciones de aseverar que es fundamental la verificación del SCI.

En este proceso de verificación se pueden identificar algunos aspectos del control interno que deberían ser en todo caso objeto de análisis, con independencia de cualquier otro que se considere conveniente en cada caso concreto.

1.3.1 Verificación del organigrama, manual de funciones y misiones

Segregación de funciones; delimitación clara de responsabilidades; procesos perfectamente definidos; sistema adecuado de información y coordinación, formularios prenumerados, instrucciones claras y detalladas.

1.3.2. Controles sobre el movimiento e integridad de los fondos:

Realización de arqueos periódicos y sorpresivos de los ingresos captados en efectivo; conciliaciones bancarias, arqueo y corte de documentación y conciliación.

1.3.4. Controles sobre el sistema contable:

Sistema de autorizaciones, registro, accesos e identificación de operaciones; registros auxiliares para cada tipo de ingreso; controles periódicos de las operaciones por unidades distintas; cuentas de control; controles y conciliaciones sobre las cuentas de deudores.

1.3.4. Controles sobre los movimientos de Alta, Baja y modificaciones de las cuentas corrientes de los contribuyentes

Corrección de las liquidaciones (cálculos aritméticos, fijación de bases, aplicación de tipos y beneficios fiscales, etc.); documentación y procedencia de las bajas; actuaciones de la inspección; sistema de utilización de otros registros y de documentación que pueda servir de base para el control de los derechos (inventarios, contratos, escrituras, actos administrativos, cuadros de amortización, etc.).

1.3.5. Controles sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes

Elaboración y mantenimiento de censos de obligados; requerimientos y sanciones; tramitación y comprobación de las declaraciones periódicas y de las autoliquidaciones.

1.3.6. Controles sobre el proceso de recaudación:

Diligencias; notificaciones; embargos; prórroga de pago; devoluciones; y cobros.

1.3.7. Verificación de cumplimiento de tareas de control interno

Verificar si se realizan controles por parte de los órganos de control interno: periodicidad, sistemática, métodos, alcance (Intervención, Inspección de Servicios, etc.),

Una calificación favorable del sistema de control interno permite otorgar en principio un alto nivel de confianza preliminar en la regularidad de la gestión de los ingresos y en la integridad de los fondos, permitiendo reducir de manera considerable las pruebas sustantivas a practicar y el tamaño de las muestras de operaciones a seleccionar.

1.4. Procedimientos de auditoría

Los procedimientos de auditoría aplicables para el área de ingresos públicos tienen que ver con la posibilidad de comprobar los aspectos contables de manera similar a los que se aplican en los gastos. Algunos puntos de interés relacionados con el control de los ingresos públicos, pueden ser:

- c) la corrección de las liquidaciones;
- d) la aplicación de intereses, recargos y sanciones;
- e) el seguimiento de los deudores;
- f) la prescripción de los derechos y sus posibles causas;
- g) los errores materiales; los beneficios fiscales concedidos.

Con relación a los recursos devengados pero no contabilizados, el tratamiento que se debe dispensar es distinto, aquí se deberán efectuar comprobaciones tendientes a

verificar el cumplimiento de los procesos de control interno, dado que los derechos devengados son un área de riesgo para la auditoría. Por ser un área crítica los procedimientos y técnicas de auditoría aplicables pueden ser:

- a) análisis de procesos y sistemas
- b) entrevistas
- c) inspecciones oculares
- d) flujogramas
- e) examen de Informes y Memorias
- f) análisis del contenido y funcionamiento de los registros

Es necesario conocer en detalle los procesos que se llevan adelante en la gestión de los recursos (objeto de control), verificar que dichos procesos son los adecuados para el cumplimiento de los objetivos de la gestión, verificar los mecanismos de control implementados.

En función de lo expresado se puede decir que los procedimientos a aplicar se pueden agrupar en tres grandes áreas:

- 1.4.1. Control interno
- 1.4.2. Ingresos no tributarios del ejercicio corriente
- 1.4.3. Deudores no tributarios de ejercicios cerrados.

1.4.1 Control interno:

Describir y analizar los procedimientos de control interno y de gestión utilizados para este tipo de ingresos, identificando los posibles puntos débiles en el sistema y los riesgos inherentes:

- Procedimiento y fecha de aprobación de la normativa tributaria. (ordenanzas fiscales, ordenanza impositiva, ordenanza de presupuesto, decretos, resoluciones, etc.).
- Formas de elaboración de las liquidaciones y de los ingresos por recibo.
- Elaboración, aprobación, seguimiento y control de los padrones y liquidaciones.
- Criterios de contabilización.
- Procedimientos de recaudación.
- Mecanismos de cobro utilizados.

- Convenios con organismos o instituciones bancarias y financieras para la gestión o recaudación de los tributos.
- Cobro de intereses por mora y recargos.

1.4.2. Recursos no tributarios del ejercicio corriente

Para llevar adelante el control de los recursos del ejercicio se propone:

1.4.2.1. Elaborar un cuadro, a nivel de la agrupación que se estime pertinente, para cada uno de los capítulos y por conceptos de ingresos no tributarios, que muestre el presupuesto inicial, sus modificaciones, el presupuesto definitivo, los tributos percibidos, los ingresos anulados, los importes cobrados y los pendientes de cobro, del ejercicio o ejercicios objeto de la revisión comparativos para los últimos años, partiendo del Cálculo de Recursos.

1.4.2.2. Revisar analíticamente los datos de los derechos percibidos de los últimos ejercicios y comentar las variaciones más significativas.

1.4.2.3. Comprobar que los tributos tienen basamento legal: solicitar la normativa aplicable y verificar que contienen información sobre los siguientes aspectos:

- ✓ Determinación del hecho imponible.
- ✓ Sujeto pasivo.
- ✓ Exenciones.
- ✓ Base imponible.
- ✓ Ejercicio fiscal.
- ✓ Régimen de determinación y de ingreso.
- ✓ Calendario impositivo, vigencia.

1.4.2.4. Relacionar las cifras del Cálculo de Recursos, del Estado de evolución del Activo, el Saldo de las cuentas relacionadas, entre otros estados. Revisar las diferencias no explicadas.

1.4.2.5. Para aquellos tributos seleccionados para verificar en detalle, elaborar papeles de trabajo que muestren la siguiente información tanto de las liquidaciones:

- Denominación.
- Descripción.

- Normativa legal aplicable.
- Importes presupuestados, liquidados y cobrados en los últimos años.
- Análisis de los importes pendientes de cobro.
- Número de liquidaciones gestionadas.

1.4.2.6. Revisar analíticamente la información anterior y explicar las fluctuaciones más significativas.

1.4.2.7. Para cada uno de los recursos seleccionados para revisar en detalle, verificar si existen posibles:

- Infravaloraciones de las cifras liquidadas y/o contabilizadas: desde un registro anterior a la primera anotación contable, escoger una muestra de hechos imposables y/o liquidaciones y verificar su adecuación a la normativa vigente, la tramitación y los criterios de valoración utilizados.

- Sobrevaloraciones de las cifras contabilizadas: seleccionar una muestra de las liquidaciones reconocidas y verificar su adecuación a la normativa vigente, la tramitación, la contabilización y los criterios de valoración utilizados.

En cuanto a los criterios de valoración debe considerarse el diferente tratamiento contable de los tributos que se emiten y devengan en un momento distintos a la percepción, las liquidaciones de tributos que se liquidan, devengan y perciben en simultáneo, los intereses por mora, los recargos, los planes de pago, las prórrogas, las anulaciones de liquidaciones, etc.

1.4.2.8. En el caso que existan bocas recaudadoras distintas de la Tesorería Municipal, se debe analizar y comprobar los siguientes aspectos:

- Cobertura legal del contrato o convenio, retribución fijada y fianza.
- Control y seguimiento de las actuaciones.
- Conciliación de los importes liquidados con las cuentas del recaudador.

1.4.2.9 Comprobar el tratamiento dado a los tributos devengados y no recaudados: si se iniciaron gestiones de cobro; Revisar el procedimiento de notificación a los contribuyentes en mora.

1.4.2.10. Verificar que se liquidan y cobran los recargos e intereses por mora vigentes, comprobado su contabilización.

1.4.2.11. Para una muestra de las prórrogas otorgadas durante el ejercicio, verificar su razonabilidad, autorización, garantías exigidas y contabilización.

1.4.2.12. Seleccionar deudas tributarias anuladas y analizar sus causas, autorizaciones y contabilización.

1.4.2.13. Seleccionar devoluciones de ingresos y verificar su adecuación a la normativa y su registro.

1.4.2.14. Analizar la cuantificación inicial de los gastos fiscales y su adecuación a la normativa legal. Comparar estas cifras iniciales con las realizadas finalmente y comentar las fluctuaciones.

1.4.4. Deudores no tributarios de ejercicios vencidos

Los procedimientos de auditoría, más significativos, con relación a este rubro, son los siguientes:

1. Preparar un cuadro con las diferentes cuentas de deudores no tributarios procedentes de ejercicios cerrados, mostrando el saldo al inicio del ejercicio, los movimientos del ejercicio y el saldo al fin del ejercicio.

2. En el caso que se hayan registrado regularizaciones o anulaciones de los saldos iniciales, analizarlas y comprobar su autorización, así como la correspondencia entre los importes registrados en la liquidación del presupuesto de ejercicios cerrados y en el resultado del ejercicio.

3. Analizar la razonabilidad de los saldos pendientes de cobro al fin del ejercicio por ingresos tributarios y el cálculo de la previsión para Incobrables.

B. CONTROL DE LOS RECURSOS TRIBUTARIOS

En este rubro se debe analizar el circuito del ingreso de los fondos provenientes de transferencias que realiza la provincia de Buenos Aires en el marco de la Ley de Coparticipación de impuestos y otras normas.

1. Ingresos por Coparticipación

1.1. Verificación de los fondos ingresados por coparticipación, controlar los descuentos que efectúa la Contaduría de la Provincia por IPS, IOMA, otros.

1.2. Conciliación de los ingresos registrados con los informes emitidos por la Tesorería y Contaduría de la Provincia.

a) Ingresos por Juegos y azar.

b) Ingresos por descentralización tributaria.

- c) Fondos creados por leyes.
- d) Otras remesas.

C. TRANSFERENCIAS

En este rubro de Ingresos se deben analizar los recursos provenientes de las remesas que realizan otros organismos estatales o del sector privado.

Estos recursos merecen especial atención se debe comprobar que los fondos ingresados tengan su respaldo en convenios, normas.

En particular se deberá verificar:

1. Correcta imputación de los ingresos y su contabilización.
2. Conciliación de los ingresos contabilizados con la documentación de respaldo de cada remesa.
3. Verificación de los antecedentes documentales de los ingresos registrados.

Procedimientos

- ✓ Comprobar que los recursos por transferencias tienen basamento legal: solicitar la normativa aplicable y verificar su correcto tratamiento.
- ✓ Relacionar las cifras del Cálculo de Recursos, Estado de Afectación de saldos, el Saldo de las cuentas relacionadas, entre otros estados.
- ✓ Verificar que los saldos de las cuentas tengan su respaldo bancario.
- ✓ Conciliar los saldos contables con los saldos bancarios

D. RECURSOS POR ENDEUDAMIENTO

Esta área comprende el análisis, examen y comprobación del endeudamiento del Municipio en todas sus modalidades y formas.

Las modalidades habituales de endeudamiento en los municipios son:

- a) La emisión y colocación de títulos, bonos u obligaciones;
- b) La contratación de préstamos con organismos gubernamentales;
- c) La contratación de préstamos con instituciones financieras;
- d) La contratación de obras, servicios o adquisiciones cuyo pago total o parcial se estipule realizar en el transcurso de más de un ejercicio financiero posterior al de

la contratación; siempre y cuando los conceptos que se financien se hayan devengado anteriormente; y

e) La reestructuración, consolidación y renegociación de deudas.

Los préstamos que obtenga el Municipio deben guardar el procedimiento previsto en la Constitución de la Provincia de Buenos Aires, la Ley Orgánica de las Municipalidades de la Provincia de Buenos Aires y demás normas vigentes.

Las tareas de auditoría que se deben llevar adelante deben permitir obtener evidencia suficiente para determinar:

1. Si se cumplieron todos los límites, aprobaciones y demás requisitos establecidos en la normativa aplicable.
2. Si las operaciones vigentes se encuentran debidamente registradas, tanto capital como intereses.
3. Si las obligaciones de pago de capital, así como de los intereses respectivos con vencimiento dentro del ejercicio fueron debidamente atendidos y contabilizados como pagados, o pendientes de pago, en su caso.
4. Si las cifras mostradas en los estados representan las transacciones realmente efectuadas por el concepto de endeudamiento.
5. En los casos de endeudamiento con un destino específico, verificar si los recursos obtenidos se aplicaron a la finalidad prevista.

Procedimientos

La validación del control interno y las pruebas sustantivas que se proponen son:

1. Descripción de los sistemas operativos y contables y procedimientos seguidos en materia de endeudamiento identificando los puntos débiles y fuentes de control interno.

3. Verificar cálculos tanto en la cuenta a ingresos como los pagos por amortización e intereses y cruzar datos con la información del Cálculo de Recursos y Presupuesto de Gastos y demás estados financieros.

4. Comprobar documentalmente la entrada de fondos en los registros de caja y en el Cálculo de Recursos.

6. Determinar la necesidad de circularizar a acreedores. Revisar los trabajos del área de tesorería y cruzar y referenciar la información obtenida, en su caso.

E. AUDITORÍA DE SISTEMAS

Es muy importante llevar adelante procedimientos de auditoría con el objetivo es minimizar los riesgos de control en el desarrollo de tareas incompatibles.

Es conveniente segregar la función de administración de seguridad de aquellos sectores involucrados en forma directa con el mantenimiento y soporte de los sistemas. Para ello se debe obtener información general del sistema utilizado, o sea, tomar conocimiento de los medios tecnológicos con los que se procesa la información (manuales, procesamiento electrónico propio, de terceros, mixto), que herramienta informática usa el municipio, si es el sistema oficial o uno alternativo, en caso de ser uno alternativo, si este cumple con todos los requerimientos exigidos por las normas, y constatar si la registración está actualizada, cómo se relacionan los distintos subsistemas con el Sistema de Ingresos Públicos, si el Sistema de Ingresos Públicos se encuentra integrado al sistema contable básico.

Además, habrá que verificar si el ente cuenta con un organigrama actualizado que defina con claridad las líneas de autoridad, responsabilidad y dependencia, las funciones de Organización y Métodos y de Control Interno, si existe un manual que describa las funciones y responsabilidades, y un manual de normas y procedimientos de seguridad informática.

a) **Seguridad Física:** en este punto el objetivo es asegurar una adecuada protección física de las áreas de servicios de sistemas informáticos y/o recintos de resguardo físico de las copias de respaldo.

Permite proteger a los recursos que integran los sistemas informáticos contra amenazas accidentales o intencionales. Comprende aspectos tales como seguridad del acceso físico, seguridad física del área de cómputos, procedimientos de *backup*, la existencia de un plan de contingencias, cobertura de seguros, etc.

b) **Seguridad Lógica:** el objetivo es definir los requerimientos mínimos que los sistemas de control deben contemplar para proteger los datos de accesos y manipulaciones no autorizadas a través de una adecuada identificación del cliente, la existencia de claves de acceso y definición de las características que deben reunir las contraseñas, la separación de los ambientes de desarrollo y producción (ejecución) de programas y archivos de datos, procedimiento de puesta en funcionamiento de programas, su mantenimiento, etc.

c) Seguridad Legal: el objetivo de este punto, está referida a los recaudos que se deben tomar referentes a la propiedad del software, contrataciones de servicios y sistemas informáticos, relacionados con el personal, etc. Todo aquello que no se autorice en forma expresa, está prohibido.

Para realizar una auditoría informática, la misma se debe bajar en un marco profesional, se propone la utilización del marco COBIT.

Pero en el contexto de una auditoría financiera, para los municipios de la provincia de Buenos Aires, la aplicación cabal y absoluta de COBIT 4.1, podría resultar excesiva e innecesaria.

En dicho sentido, un buen sistema para determinar el alcance preciso del trabajo del auditor de sistemas de información en el marco de una auditoría financiera, que no sea ni excesivo, ni insuficiente, es aplicando *el enfoque de auditoría basada en el análisis de los riesgos*.

Por ejemplo, se debe averiguar, entre otras cuestiones:

¿Qué sistemas manuales o automatizados están relacionados con la elaboración de la información relacionada con los ingresos públicos?

¿Qué cuentas y clases de transacciones están relacionadas con la elaboración de la información sobre ingresos públicos?

¿Qué procesos manuales o automatizados ocurren en el ciclo de los ingresos públicos?

El auditor debe evaluar los componentes del universo de Tecnologías de la Información (Tics), estableciendo cuales son relevantes a los efectos de la información financiera. Pero debe acotar más aún los riesgos estableciendo con mayor exactitud el alcance de la auditoría de sistemas considerando los riesgos de manifestaciones erróneas significativas. Estos riesgos incluyen los riesgos inherentes y de control asociados a las tecnologías de la información.

En esta fase la responsabilidad del auditor consiste en determinar:

a) Qué riesgos existen debido a la utilización de las tecnologías de la información en el proceso de elaboración de la información financiera. Estos riesgos dependerán, entre otras cuestiones, de la complejidad del entorno informático.

b) Además debe determinar cuáles de esos riesgos son relevantes, es decir cuáles pueden ocasionar un riesgo de manifestaciones erróneas significativas.

La determinación del alcance de la auditoría con este enfoque permite realizar una auditoría más eficaz (ya que se abordan los riesgos importantes) y más eficiente (ya que no se realizarán procedimientos de auditoría innecesarios).

F. AUDITORÍA DEL SISTEMA DE RENTAS Y CATASTRO

Un aspecto a indagar es ver cómo están relacionados los Sistemas de Rentas y Catastro, y en la estructura organizativa, a qué nivel se encuentran los dos sectores como así también cuáles son las principales tareas que realizan.

Al igual que en el Área de Sistemas, corresponde ver si se han implementado mecanismos de seguridad física para minimizar riesgos (detectores de humo, calor, cerraduras magnéticas para controlar el acceso al área de sistemas, rediseños y reimplantación de los cableados externos, etc.).

Resulta importante que en el Área de Catastro el sistema contemple los principales datos por cada tipo de expediente, tales como número de padrón, tipo y número de expediente, datos del titular, campos significativos del expediente (metros superficie, mejoras, etc.), fecha y responsable de la actualización de los datos fijos y que exista un archivo auditor que permita identificar al responsable que haya realizado modificaciones a los datos fijos.

Los programas que administren los datos fijos referidos a los contribuyentes y a los inmuebles deben contemplar cada una de las posibles transacciones que se realicen sobre esos datos fijos (subdivisión, mejoras, modificaciones de áreas cultivadas, fecha en que se realiza la modificación, responsable que registró la modificación, etc.). Además, cuando haya que modificar alguno de esos parámetros, lo cual debiera estar a cargo de un funcionario de Catastro, que no sea necesario modificar los programas fuentes.

Otros aspectos a tener en cuenta son:

- Tipos de reportes que se pueden obtener tanto del Sistema de Rentas como de Catastro.
- Que se encuentre separada la información debidamente actualizada de terrenos o inmuebles que no deben estar gravados es decir, que no entren en el proceso de facturación o aforo.

Esto va a permitir seguir un adecuado control de los padrones reales.

- Respecto del aforo hay que tener presente quién es el responsable del aforo, quién controla ese aforo, si desde Rentas se pueden detectar cambios en los valores de aforo y en ese caso cómo procede. Cuando durante el transcurso de un ejercicio se cambia algún parámetro que incide en el aforo habrá que ver cómo quedan reflejados esos ajustes. Los programas utilizados en el proceso de facturación debieran detectar y denunciar errores en los datos fijos (fuera de rango) utilizados para el cálculo del aforo.

- Con relación a la cuenta corriente del contribuyente, el programa deberá permitir el acceso directo a los archivos de cuenta corriente y en caso de poder realizar modificaciones, estas deben estar debidamente autorizadas. También debiera permitir detectar movimientos como exenciones y condonaciones con información suficiente como para poder arribar a la documentación respaldatoria de las mismas.

Resumiendo la Evaluación de la estructura de los controles internos es un componente “sine qua non” de la planificación y examen a cargo del auditor.

3.2.3. Fase III

Durante el proceso de auditoría de los ingresos, los auditores, van a emitir dos tipos de informes:

- a. **Actas.** Registran el proceso de comunicación en las fases de planificación y de ejecución de la auditoría tanto dentro del equipo auditor como con las partes interesadas.

Estos registros son los medios a través de los cuales los equipos de auditores, comunican a los auditados las observaciones que surjan de las tareas de auditoría.

- b. **Informe.** Es una comunicación de tipo extensa que emite el equipo auditor a cargo del estudio de la cuenta. En él, se consigna el dictamen del auditor e incluye el resultado de la auditoría con el compendio de los hallazgos detectados y el dictamen con la opinión profesional respecto de cada uno de ellos y de la “Cuenta” en general.

Hay distintos tipos de informes que elaboran los equipos de auditores, a saber:

1. Mensual de Delegación.
2. De Corte.
3. Informe del artículo 24 de la LOT.

1. Informe de Delegación: es el resumen de toda la actividad desarrollada durante el curso de ese mes, por los Auditores, Analistas y/o Oficiales Letrados de corresponder, en sus visitas a las distintas comunas que quedan bajo su control.⁶⁶

2. Informe de Corte: Este tiene como objetivo informar a las autoridades comunales actuantes todas las observaciones detectadas entre el 1 de enero y el 31 de octubre o el 30 de noviembre según corresponda, del año analizado, que quedan

⁶⁶ Las auditorías no están circunscriptas a las dependencias internas de los palacios comunales, sino que además, deben incluir por los menos, una visita anual a cada boca recaudadora externa. Deben comprender además, un servicio de asesoramiento a los distintos sectores, verificando el cumplimiento de las formalidades legales, sobre la base del manual de procedimientos en uso.

En todos los casos en que surjan observaciones, se dejará constancia de ellas, en Actas, que se labrarán en cada visita.

El auditor debe procurar evitar el entorpecimiento del desenvolvimiento administrativo de los municipios, no retirando documentación en proceso. Si se recibieran antecedentes voluminosos, se empleará el sello o inscripción “A verificar”, procediendo al control dentro de las 24 horas siguientes, comunicando las eventuales novedades que surgieran del análisis.

El auditor efectúa el seguimiento de las observaciones que formule durante todo el año, inclusive las pendientes del ejercicio anterior que se retoman hasta su desenlace.

El análisis incluye la consideración y análisis de las reservas de los fallos anteriores.

A efectos de dar cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 21 inciso 3 LOT “Informar mensualmente al Tribunal respecto de sus acciones y requerir la intervención de éste cuando lo estime necesario”, resultará suficiente el envío de un correo electrónico del Delegado o Auditor Jefe al Relator Mayor, con carácter informativo, eventualmente acompañado de un Informe Mensual anexo, si esto resultara necesario, con copia al Relator y al Relator Jefe encargados de la continuación del estudio.-

Se sugiere propiciar que dicho informe contenga únicamente aquellos temas que por su relevancia y falta de habitualidad requieran una consideración especial por parte de Sede Central, evitando la reiteración de cuestiones de rutina o poca significatividad.-

Los sucesivos informes contemplan, de proceder, la depuración de las observaciones, diferenciando las levantadas, las que se mantienen y las que se agregan en el nuevo informe.

Los Informes Mensuales de Delegación, cuando se convenga el envío a Sede Central según lo detallado en el Registro R-ExMu-001, agruparán los temas bajo alguno de los siguientes títulos, entendiéndose que la inexistencia de alguno de ellos involucra su falta de significatividad y relevancia:

- I. Encabezamiento
 - II. Autoridades
 - III. Disposiciones legales y reglamentarias
 - IV. Objeto del informe
 - V. Observaciones
-
- A. Incumplimiento disposiciones legales y reglamentarias
 - B. Observaciones técnico-contables
 - C. Prueba del saldo
 - D. Ingresos de fondos
 - E. Egresos de fondos
 - F. Otras dependencias
 - G. Detalla cronológico de actas resúmenes
 - H. Reservas de ejercicios anteriores
 - I. Podrá no efectuarse la impresión en papel de aquella documentación para la cual no se encuentre explícitamente establecida su incorporación a un expediente, siendo reemplazada, con criterio no formal, consensuado entre emisor y receptor, por el envío en formato digital, a través de los correos electrónicos oficiales con explícito acuse de recibo, estableciéndose no obstante los recaudos que permitan, de ser necesario, concretarla en fecha posterior.

pendientes de resolución y/o incumplimientos formales verificados, que no puedan subsanarse.⁶⁷

3. Informe del artículo 24 de la LOT: Este informe es elaborado por el equipo de auditores a cargo del estudio de la cuenta, luego de completado el estudio del ejercicio fiscal. Así los auditores de Delegación deben preparar el Dictamen Final prescripto en el Art. 24º, en los plazos fijados en la Ley 10869 y modificatorias con sus correspondientes revisiones, el que será elevado a Sede Central del H. Tribunal de Cuentas con sus antecedentes.⁶⁸

⁶⁷ El Informe de Corte debe guardar la siguiente estructura, entendiéndose que la ausencia de alguno de sus títulos involucra la inexistencia de observaciones al respecto:

- I. Encabezamiento
- II. Autoridades
- III. Disposiciones legales y reglamentarias
- IV. Objeto del informe
- V. Observaciones
 - A. Incumplimiento a disposiciones legales y reglamentarias
 - B. Observaciones técnico-contables
 - C. Prueba del saldo
 - D. Ingresos de fondos
 - E. Egresos de fondos
 - F. Otras dependencias
 - G. Detalla cronológico de actas resúmenes
 - H. Reservas de ejercicios anteriores
- V-I) Recomendaciones

⁶⁸ El Informe Art. 24 de Delegación debe guardar la siguiente estructura, entendiéndose que la ausencia de alguno de sus títulos involucra la inexistencia de observaciones al respecto:

DICTAMEN FINAL

- I. Encabezamiento
- II. Autoridades
- III. Disposiciones legales y reglamentarias
- IV. Objeto del informe
- V, Naturaleza y alcance del Informe
- VI. Dictamen
- VII. Observaciones
 - A) Incumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias
 - B) Prueba del saldo
 - C) Contabilidad
 - D) Desequilibrio financiero
 - E) Ingresos de fondos
 - F) Egresos de fondos
- VIII Reservas
- IX Información Complementaria

Conclusiones

Al afrontar el desarrollo de la presente tesis, la única certeza existente fue que representaba un alto y audaz desafío profesional.

Fue necesario realizar la búsqueda de cómo realizar un aporte profesional para el control de los recursos públicos de los municipios de la provincia de Buenos Aires.

Para alcanzar el objetivo propuesto fue necesario definir objetivos específicos: 1) analizar el estado de situación del Tribunal de Cuentas de la provincia de Buenos Aires, con el objeto de analizar metodologías de auditoría para realizar un aporte que permita incorporar mejores prácticas de control de los ingresos públicos; 2) analizar las experiencias sobre auditoría de ingresos públicos locales, provinciales, nacionales, de manera de tomar las mejores prácticas de otras jurisdicciones como referencia.

Así, se alcanzó como resultado final: redactar un guía de buenas prácticas para llevar adelante el control de los ingresos públicos de los municipios de la provincia de Buenos Aires con el propósito de proponer una metodología de auditoría fundamentada con enfoques y herramientas técnicas actuales.

En el primero de los capítulos de esta tesis se ha logrado alcanzar el primero de los objetivos específicos, pero para ello fue necesario abordar varios aspectos significativos que relacionados con los ingresos públicos de manera poder mostrar cual es el estado de situación del Tribunal de Cuentas de la provincia de Buenos Aires con relación al control de ingresos.

Así se indagó sobre la estructura tributaria de los municipios bonaerense: los sistemas tributarios municipales, la composición de la recaudación, la relevancia de la recaudación de los tributos propios respecto del aporte de los recursos de otras jurisdicciones; la influencia de la actividad económica de cada región, los marcos jurídicos de cada municipio, por mencionar algunos aspectos.

Otra arista relevante en este recorrido fue observar la influencia de la Reforma administrativa financiera en la provincia de Buenos Aires y en particular, del subsistema de Administración de ingresos públicos, la nueva estructura de responsabilidades y la rendición de cuentas.

Este análisis muestra que Tribunal de Cuentas, hoy lleva adelante auditorías financieras y de cumplimiento, y se encuentra en plena implementación de las auditorías de rendimiento.

También es dable destacar que hoy existen falta de reportes e informes vinculados a ingresos, falta de integración entre el sistema de ingresos públicos y el sistema contable, heterogeneidad en el marco jurídico, por mencionar algunos aspectos deficientes al abordar la auditoría de ingresos municipales.

En este escenario es importante plantear la mejora del sistema de rendición de cuentas sobre los ingresos. Un sistema de control de ingresos que opere en forma eficiente genera “responsabilización” entre quienes tienen el encargo de gestionar lo público, promoviendo la ética en la función pública y combate la corrupción.

Habiendo transitado estos aspectos y relevado el tratamiento que le da al control de ingresos en el Tribunal de Cuentas y mostrar cual es el estado de situación del Tribunal de Cuentas de la provincia de Buenos Aires, hoy, fue necesario desarrollar el segundo de los objetivos específicos “analizar otras experiencias” a fin de tomar las mejores prácticas como base para el desarrollo de una guía que recoja estas experiencias.

Entonces, se relevaron las prácticas de auditoría de ingresos de: AGN; las provincias de Córdoba; Mendoza y Salta. Y también se relevaron las experiencias en otros países: España y Colombia.

Producto de la investigación elaborada, se ha podido establecer la necesidad de tener un conocimiento profundo e integral del ente auditado, de sus procesos de recaudación, registración y distribución, el marco regulatorio, las características de la gestión tributaria. Establecer matrices y áreas de riesgo, a través de las cuales, se puedan direccionar, en forma más efectiva, las labores de auditoría.

Como resultado del análisis de las encuestas realizadas a los responsables de los sistemas de ingresos públicos, se pudo concluir que es muy importante, analizar los sistemas de ingresos públicos y su integración con el resto de los sistemas. Por lo que se propone la incorporación de la “auditoría de sistemas”, así como la utilización del enfoque COBIT.

Así, se alcanzó como resultado final el objetivo general de esta tesis: desarrollar una serie de lineamientos para el control de los ingresos públicos en la provincia de Buenos Aires, alineados a las propuestas de modernización y estándares internacionales en que se encuentran el Tribunal de Cuentas (HTC) y otras Entidades de Fiscalización

Superiores (EFS) nacionales, de manera de brindar un aporte para la unificación de criterios en el ámbito de control de los municipios bonaerenses, sobre la metodología a utilizar en la auditoría de ingresos públicos. Demás está decir que esta tesis está disponible para poder ser tomada como fuente para futuras investigaciones que de ella puedan nutrirse para así fomentar el desarrollo de este tema en los organismos de control externo.

Producto de la investigación elaborada, se ha podido establecer la necesidad de matrices y mapas de riesgo, a través de las cuales, se puedan direccionar, en forma más efectiva, las labores de auditoría; la necesidad de optimizar y ampliar el uso de tecnología informática en las labores de planificación como ejecución de los trabajos en terreno. Se propuso una serie de pasos para hacer más eficiente la acción de auditoría, tales como tratamiento por áreas de riesgo, enfoques de mejores prácticas de control y seguridad, estandarización y automatización del análisis de datos y otros.

Considerando las herramientas técnicas anteriores, es posible acometer en ciertas debilidades que se presentan en el día de hoy, y de esta forma, orientar los procesos de auditoría hacia las áreas identificadas técnicamente como más débiles y permitir fiscalizar, en forma más oportuna.

Si al iniciar esta tesis algunos de los inconvenientes que se hallaron con relación al control de los ingresos públicos, fueron: la dificultad para establecer una metodología razonable y eficaz; la competencia de órganos diferentes en su realización; el marco legal paradójico, y la escasa sensibilidad ciudadana, esta guía pretende ser de ayuda a los equipos de auditores en este aspecto.

Otra de las cuestiones delineadas se relaciona con el conocimiento del ente, su sistema de control interno, la matriz de riesgo. Temas que son abordados por la guía tomando como base las mejores prácticas recogidas y los nuevos estándares internacionales.

La guía también ofrece para cada área de interés un compendio de procedimientos y prácticas a tener en cuenta a fin de desarrollar en forma eficiente y eficaz el control de los ingresos públicos.

Otro de los cuestionamientos planteaba como los sistemas de ingresos públicos y las herramientas utilizadas inciden en las tareas de auditoría, bueno la guía desarrolla un capítulo relacionado con los sistemas de ingresos, de recaudación y de catastro.

En síntesis esta tesis, además de ser una guía de buenas prácticas para el control de los recursos públicos en el ámbito local de la provincia de Buenos Aires, es una invitación a todos los profesionales, a profundizar y seguir perfeccionando la metodología de control, de manera contar con una herramienta eficiente y eficaz, que promueva la “responsabilización” de los administradores de los recursos públicos.

Bibliografía

1. Normas Jurídicas

Constitución de la República de Colombia

Constitución de la Provincia de Buenos Aires -1994

Constitución de la Provincia de Córdoba

Constitución de la Provincia Mendoza

Constitución Española de 1978

Constitución de la Provincia de Salta

Decreto-Ley 6769/58 – Ley Orgánica de Las Municipalidades texto actualizado y sus Modificatorias)

Ley N° 7.103 de la Provincia de Salta

Ley N° 7630 “Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas de Córdoba.

Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas de España

Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas N° 10.869 modificada por las Leyes 10876, 11755, 12008, 13101, 13118, 13339 y 13963

Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas de la Provincia de Mendoza N° 1003

Ley 7/1988 de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas de España

Acuerdo N° 2988 del Tribunal de Cuentas de Mendoza

Reglamento de Contabilidad y Disposiciones de Administración para las Municipalidades de la Provincia de Buenos Aires

Disposiciones de Administración de los Recursos Financieros y Reales para los Municipios en el marco del Decreto nro. 2980/2000

Ley 24156 Ley de Administración Financiera y los Sistemas de Control del Sector Público Nacional

2. Normas Técnicas

Circular 357, del H. Tribunal de Cuentas, 1992

Resolución 691/2007, texto ordenado Acuerdo AC 02/2012

Resolución 37, Adopción de las Normas Internacionales de Auditoría del IAASB de la IFAC. FACPCE. 2012

3. BIBLIOGRAFIA

- Astudillo P; Frana S., Gervasoni S.; Ingaramo G.; Moya M; Salzman B (2003) “Trabajo de investigación sobre Normas de auditoría sobre control de ingresos públicos” en Revista de Control Público (en línea) N° 2, Publicación electrónica del Secretariado Permanente de Tribunales de Cuentas de la República Argentina
- Basile, M. (1998). La simplificación y armonización de los sistemas tributarios municipales. Seminario Provincial sobre Asuntos Municipales (ASAP). Disponible en www.mininterior.gov.ar/municipios. Con acceso diciembre 2016
- Calderón G. (2009) Los ingresos municipales no tributarios en la Provincia de Mendoza, República Argentina. Un Modelo para su Control. 87-99
- Canario Zenada E. (2003) “Control y fiscalización de los ingresos públicos”, en Revista Contraloría General
- Chamorro J. M., Cornejo M. y Rebuffi (2012) en “El control de ingresos públicos y la determinación de responsabilidades por falta de percepción y persecución del cobro
- Conclusiones VI Encuentro Técnicos de OCEX, Toledo, abril 1999 (Revista Auditoría Pública N° 18, septiembre 1999
- Elizondo Mayer-Sierra C. (2001) “Impuestos, democracia y transparencia”
- Galván de Granda E. -1999- “La crisis de la fiscalización de los ingresos públicos”- Revista Auditoría pública, Número 18. 34-38
- Guía de Auditoría de la Contraloría General de la República de Colombia (2011)
- Gutiérrez Saxe M. y Román Forastelli M. para la Contraloría General de Costa Rica, (2002). Disponible en <https://www.cgr.go.cr/06-servicios/capacitacion/centro-capacitacion.html>. Acceso 10/10/2016.
- Conclusiones del III Congreso Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores”, celebrado en Río de Janeiro en 1959.
- Conclusiones del VIII INCOSAI, efectuado en Madrid en el año 1974

- Conclusiones del VI Congreso Latinoamericano de Entidades Fiscalizadoras Superiores – VI CLADEFS, Guatemala – noviembre 1981
- Informe Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires – Tributos Municipales 2007-2013 – Análisis por Área – Disponible en http://www.ec.gba.gov.ar/areas/Sub_Politica_Coord_Eco/Libro_municipios_PB_2007-2013.pdf
- Jiménez Patricio. (1996) Control de Gestión, Editorial Jurídica Cono Sur Ltda. Santiago, Chile.
- Lagarón Comba M. (2004)“Acerca de la fiscalización de ingresos tributarios “en Revista Auditoría pública, Número 34
- Makón Marcos Pedro “Sistemas integrados de administración financiera pública en América Latina, ILPES. (1999): 8-9.
- Martín José María (1980) “Derecho Tributario Argentino”, Ediciones CIMA
- Manual de Procedimientos e Instrumentos básicos de Auditoría Gubernamental para la aplicación del control en el estudio de las cuentas municipales por las Delegaciones del Honorable Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires (1995), aprobado por Acuerdo del 16 de agosto de 1995
- Melián Hernández J. (2006) Relaciones y diferencias entre fiscalización y auditoría. Razones para una reforma de las normas de auditoría del sector público, Revista Auditoría Pública, Número 39
- Sabugal M., Vicente H. y Murdolo G., Auditoría Gubernamental. Desafíos del Nuevo Paradigma. Ediciones Osmar Buyatti. (2016). 1-3
- Nuñez, José Ariel, 2009, Manual de Misiones y funciones para las Municipalidades, Ediciones RAP.
- O’Donnell G. conferencia “. Institutionalizing Horizontal Accountability”, Viena, junio de 1997, coorganizada por el Institute for Advanced Studies de Viena y el International l’orum for Democratic Studies
- Piattini , Mario G. y del Peso Emilio.- Auditoría Informática, un enfoque práctico, 2º Edición Ampliada y revisada, Col. Del Valle, México: Alfaomega, Grupo Editor, 2001.
- Rentería-Rodríguez Y., Propuesta de mejora al modelo de auditoría para el control de recursos públicos: caso Colombia. (2011). Disponible en: http://www.campusvirtual.contraloria.gov.co/campus/memorias/SemInvestiga/IISem_YaksonRenteria_Paper.pdf. Con acceso 21/09/2016

- Rubio Delgado, F.J.: “El control de los ingresos públicos”, ICE , nº 757, 1996
- Yankilevich D., Miranda M., Fontanini E. y Brodanovi T. (2005) – “Procedimiento de control por auditoría de la recaudación de ingresos públicos” – en Revista de Control Público N° 106, Publicación electrónica del Secretariado Permanente de Tribunales de Cuentas de la República Argentina

Glosario

El siguiente Glosario define los términos usualmente utilizados en la Auditoría Gubernamental y específicamente en las tareas de control de los Ingresos Públicos, que se mencionan en la presente Guía de Buenas Prácticas para el Control de los Ingresos Públicos de la Provincia de Buenos Aires.

ACTIVIDADES DE CONTROL: son aquellas que realiza la alta dirección y demás personal de la Organización para cumplir diariamente con actividades asignadas.

Son un componente del Sistema de Control Interno y se hallan contenidas y monitoreadas por el Sistema de Control de Calidad Institucional.

ALCANCE DE LA AUDITORÍA: es una declaración clara de los procedimientos que se estiman necesarios para alcanzar el objetivo de la auditoría de un objeto y con criterios definidos. El proceso de auditoría en su conjunto debe diseñarse para cubrir el alcance de la auditoría.

AMBIENTE DE CONTROL: se refiere al establecimiento de un entorno que estimule e inflencie las actividades del personal con respecto al control de sus actividades.

AUDITOR: Término utilizado para referir a la persona que realiza el trabajo de la auditoría, independientemente de la denominación de su cargo conforme a la estructura funcional del Honorable Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires.

AUDITORÍA: Es un proceso sistemático que consiste en obtener y evaluar objetivamente evidencia sobre afirmaciones relativas a los actos y eventos de un organismo determinado (de carácter económico, legal y operacional) con el fin de determinar el grado de correspondencia entre esas afirmaciones y los criterios establecidos, para luego comunicar los resultados a las personas interesadas. Es una herramienta al servicio de la función de control.

AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO: examen independiente que se propone determinar en qué medida la entidad auditada ha observado las leyes, los reglamentos, las políticas, los códigos establecidos y las estipulaciones contractuales pertinentes. Puede abarcar gran variedad de materias controladas.

AUDITORIA DE LEGALIDAD: Es el examen dirigido a determinar el grado de cumplimiento, por parte de las entidades, del marco jurídico inherente a su actividad, y

en qué medida la referida reglamentación permite que los programas y proyectos del ente se cumplan de manera económica y eficiente.

AUDITORIA DE GESTIÓN: La auditoría de gestión es un examen sistemático de evidencias con el objeto de fundar una opinión independiente acerca de la gestión de una organización gubernamental, programa, actividad o función

AUDITORÍA FINANCIERA: evaluación independiente que deriva en una opinión de garantías razonables acerca de si la situación financiera presentada por una entidad, así como los resultados y la utilización de los recursos, se presentan fielmente de acuerdo con el marco de información financiera.

BASE IMPONIBLE: Es el elemento cuantitativo sobre el cual se habrá de aplicar la alícuota del gravamen, a fin de obtener el tributo que se exigirá al contribuyente.

CONTRIBUCIONES: La contribución de mejoras encierra la idea de compensación por un beneficio patrimonial, entonces se define a la contribución de mejoras como la prestación obligatoria debida en razón de un aumento o de un incremento del valor venal de la propiedad inmueble derivada de la realización de la obra pública.

CONTROL: Es el proceso de comprobación, inspección, fiscalización, intervención.

CONTROL INTERNO: es el proceso diseñado, implementado y mantenido por los responsables del gobierno de la entidad, la dirección y el personal, con el propósito de brindar una seguridad razonable sobre la consecución de los objetivos de la entidad relativos a la fiabilidad de la información financiera, la eficacia y eficiencia de las operaciones, así como sobre el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables. El término “controles” se refiere a cualquier aspecto relativo a uno o más componentes del sistema de control interno (Informe COSO).

CONTROL EXTERNO: es el ejercido por el Honorable Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires en el marco del mandato constitucional otorgado.

CUENTA CORRIENTE DEL CONTRIBUYENTE: lugar donde se registran cada uno de los débitos y créditos generados a los Imponibles como consecuencia de la emisión y recaudación de Recursos.

DERECHOS: Recursos que se recaudan por concepto del uso de bienes de propiedad del Estado o la utilización de servicios brindados por éste.

Los vehículos radicados en el partido, que utilicen la vía pública, no comprendidos en el impuesto provincial a los automotores o en el vigente en otras jurisdicciones, abonarán los importes correspondientes a patente de rodados que se establezcan en la ordenanza tributaria.

ESTADOS FINANCIEROS: son una representación estructurada de información financiera histórica, que incluye notas relacionadas, que se propone comunicar los recursos u obligaciones económicas de una entidad en un momento del tiempo de acuerdo con un marco de referencia para información financiera.

EVALUACIÓN DE RIESGOS: es la identificación, el análisis y la determinación de la forma de manejar los riesgos relevantes del proceso de auditoría para el logro de sus objetivos.

EVIDENCIA DE AUDITORÍA: información utilizada por el auditor para alcanzar las conclusiones en las que basa su opinión. Incluye tanto la información contenida en los registros contables de los que se obtienen los estados financieros como otra información. Deberá ser suficiencia en su cantidad y apropiada en relación a su calidad, relevancia y confiabilidad.

EXENCIONES: Son aquellos hechos alcanzados por los tributos pero que por imperio de la ley se lo exime del pago.

FALLO DE LA CUENTA: acto administrativo por el cual el Honorable Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires aprueba o desaprueba las cuentas y, en caso de corresponder, aplica sanciones y/o recomendaciones. El informe de auditoría se constituye en el insumo principal para la elaboración del Fallo de la Cuenta.

HALLAZGO DE AUDITORÍA: es un hecho relevante que se constituye en un resultado determinante en la evaluación de un asunto en particular, al comparar la condición (situación detectada) con el criterio (deber ser).

HECHO IMPONIBLE: Hecho, acto o manifestación de la vida económica y social de una sociedad que reviste interés fiscal y acerca del cual el legislador concibe que se debe aplicar un tributo.

Cuando respecto de un sujeto determinado se verifica el hecho imponible, se produce un efecto trascendental concomitante y simultáneamente nace la obligación tributaria.

MATERIALIDAD: se refiere a la determinación que realiza el auditor del nivel de importancia relativa establecida para la materia sujeta a auditoría.

NORMAS: actos relevantes o resoluciones de la legislatura u otros instrumentos legales, direcciones y orientaciones emitidas por organismos del sector público con facultades previstas en los estatutos, con las cuales se espera que la entidad auditada cumpla. Las normas incluyen reglas, leyes y reglamentos, resoluciones presupuestarias, política, códigos establecidos o términos convenidos; tales como los términos de un

contrato o los términos de un acuerdo de financiamiento que se espera que cumpla la entidad auditada.

OBSERVACIÓN: se denomina así a todo hallazgo de connotaciones negativas materialmente significativo que se traslada a los responsables a efectos de su descargo. Denota un desvío de la situación relevada respecto del criterio adoptado.

OBLIGACIÓN TRIBUTARIA: Es el vínculo jurídico entre dos sujetos: uno ACTIVO (el Estado) y un sujeto PASIVO (contribuyente) consistente en la obligación de éste último de dar sumas de dinero presupuestas por la ley.

PLAN GENERAL DE AUDITORÍA: supone una comprensión de las actividades de la entidad auditada, de su sistema de control interno y una evaluación del riesgo y permite establecer el objetivo, el alcance, los criterios y la estrategia metodológica del examen.

PAPELES DE TRABAJO: son los elementos que respaldan la tarea realizada por uno o más auditores tendientes a cumplir los objetivos de auditoría establecidos

PROGRAMA DE AUDITORÍA: es la operacionalización del Plan General e incluye la identificación de tareas, el establecimiento de los plazos y responsables de las mismas, la previsión de recursos y el análisis de viabilidad de las acciones previstas.

RECOMENDACIÓN: acción correctiva que se emite como sugerencia dirigida a la administración de la entidad auditada para subsanar las debilidades determinadas en una auditoría. No tiene carácter vinculante.

RECURSOS CORRIENTES: Son aquellos recursos que provienen de la recaudación de los tributos.

RECURSOS DE CAPITAL: Los ingresos de capital presentan generalmente una estructura basada en las siguientes fuentes: venta de activos fijos, empréstitos internos y externos y, en algunos casos, recursos tributarios vinculados a programas de inversión.

RECURSOS NO TRIBUTARIOS: Estos recursos son los recursos que provienen del uso de la potestad tributaria de los municipios. Corresponde a los ingresos provenientes de fuentes no impositivas, como son los ingresos por tasas, regalías, derechos, alquileres, primas, multas, etc.

RECURSOS TRIBUTARIOS: Corresponde a los ingresos derivados de la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes, tales como los impuestos sobre la renta, sobre el patrimonio, sobre la producción, venta, compra o utilización de bienes y servicios que se cargan a los costos de producción y/o comercialización. En el caso de

los municipios se registra globalmente la coparticipación de impuestos que por tales conceptos tienen origen en las jurisdicciones nacional y provincial.

RENDICIÓN DE CUENTAS: es la acción, como deber legal y ético, que tiene todo funcionario o persona de responder e informar por la administración, del manejo y rendimientos de fondos, bienes o recursos públicos asignados y de los resultados en el cumplimiento del mandato que le ha sido conferido.

RIESGOS: Eventualidades o contingencias que existen por razón de diversos factores relacionados con la estructura y actividades del organismo y las personas que actúan en él, por los cuales el auditor logre detectar la existencia de error o falsedad en la información que le corresponde examinar o irregularidades en el proceder de los operadores o administradores.

SUJETO PASIVO: Es la persona jurídica o física llamada por la ley a satisfacer la obligación tributaria. También llamado CONTRIBUYENTE

TASAS: Las tasas son tributos exigidos por el Estado por la prestación de servicios. La tasa no es un impuesto, sino el pago de una contribución que se abona por un servicio. Es el medio de financiación de servicios públicos divisibles de demanda coactiva, que satisfacen necesidades públicas o colectivas.

TRANSFERENCIAS: Son aquellas remesas que hacen otros entes gubernamentales o privados. Recursos que se perciben por transacciones efectuadas por el sector privado, público y externo sin recibir contraprestación de bienes o servicios por parte de las entidades receptoras.

ACRÓNIMOS

AFIP: Administración Federal de Ingresos Públicos

ARBA: Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires

COBIT: Modelo de Control COBIT: Control for Information and Related Technology

COSO: Modelo de Control COSO: Committee of Sponsoring Organizations of the Tradeway Commision.

DA: Disposiciones de Administración de los Recursos Financieros y Reales para los Municipios en el marco del Decreto nro. 2980/2000

EFS: Entidades de Fiscalización Superior

FACPCE: Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.

HTC: Honorable Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires.

IETEI: Instituto de Estudios Técnicos e Investigaciones del Secretariado Permanente de Tribunales de Cuentas y Organismos de Control de la República Argentina

INCOSAI: Es el Congreso, órgano superior de la INTOSAI, se celebra cada tres años bajo la presidencia de la EFS anfitriona y brinda a todos los miembros de la INTOSAI la oportunidad de reunirse para compartir experiencias, debatir cuestiones específicos.

INTOSAI: Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (International Organization of Supreme Audit Institutions).

ISSAI: Estándares Internacionales para Entidades de Fiscalización Superior emitidas por la INTOSAI (International Standards of Supreme Audit Institutions)

OLACEFS: Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores.

LOM: Ley Orgánica de las Municipalidades de la Provincia de Buenos Aires

LOT: Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires

MACOEX: Manual de Control Externo del Honorable Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires.

NIA: Normas Internacionales de Auditoría emitidas por el IAASB de la IFAC.

RAFAM: Reforma de la Administración Financiera en el Ámbito Municipal.

CUADROS Y ANEXOS

ANEXO I

Encuesta realizada a los responsables de los Sistemas de Ingresos Públicos.

1. ¿Qué herramienta informática de registración contable utiliza? ¿Utiliza el sistema oficial provisto por el Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires o uno alternativo?
2. En caso de ser un sistema alternativo ¿cuál sistema es?
3. ¿El municipio tiene implementado el Sistema de Administración de Ingresos Públicos?
4. En caso afirmativo, ¿este sistema se encuentra integrado al módulo básico?

ANEXO II

Resultado de la encuesta hecha a los Responsables del Órgano Rector del Sistema de Ingresos Públicos.

Respondieron 46 de los 135 encuestados.

MUNICIPIO	MACROSISTEMA	INGRESOS PUBLICOS	está instalado?	está integrado?
Adolfo Alsina	OFICIAL			
Alberti	OFICIAL			
Almirante Brown	OFICIAL	ALTERNATIVO	NO	NO
Arrecifes	OFICIAL			
Avellaneda	OFICIAL			
Ayacucho	OFICIAL	ALTERNATIVO	SI	NO
Azul	OFICIAL	ALTERNATIVO	SI	NO
Bahía Blanca	OFICIAL	OFICIAL	SI	SI
Balcarce	OFICIAL			
Baradero	OFICIAL			
Benito Juárez	OFICIAL			
Berazategui	OFICIAL	ALTERNATIVO	SI	NO
Berisso	OFICIAL			
Bolivar	OFICIAL	ALTERNATIVO	SI	NO
Bragado	OFICIAL	ALTERNATIVO	SI	NO
Brandsen	OFICIAL	ALTERNATIVO	SI	NO
Campana	OFICIAL			
Cañuelas	OFICIAL	ALTERNATIVO	SI	NO
Capitán Sarmiento	OFICIAL			

MUNICIPIO	MACROSISTEMA	INGRESOS PUBLICOS	está instalado?	está integrado?
Carlos Casares	OFICIAL	OFICIAL	SI	SI
Carlos Tejedor	OFICIAL	ALTERNATIVO	SI	NO
Carmen de Areco	OFICIAL			
Castelli	OFICIAL	ALTERNATIVO	SI	NO
Chacabuco	OFICIAL	ALTERNATIVO	SI	NO
Chascomús	OFICIAL	ALTERNATIVO	SI	NO
Chivilcoy	OFICIAL	OFICIAL	SI	SI
Colon	OFICIAL	ALTERNATIVO	SI	NO
Coronel de Marina Leonardo Rosales	OFICIAL	ALTERNATIVO	SI	NO
Coronel Dorrego	OFICIAL	ALTERNATIVO	SI	NO
Coronel Pringles	OFICIAL	ALTERNATIVO	SI	NO
Coronel Suárez	OFICIAL			
Daireaux	OFICIAL	ALTERNATIVO	SI	NO
de La Costa	OFICIAL	ALTERNATIVO	SI	NO
Dolores	OFICIAL	ALTERNATIVO	SI	NO
Ensenada	OFICIAL			
Escobar	OFICIAL	ALTERNATIVO	SI	NO
Esteban Echeverría	OFICIAL			
Exaltación de la Cruz	OFICIAL	ALTERNATIVO	SI	NO
Ezeiza	OFICIAL			
Florencio Varela	ALTERNATIVO	ALTERNATIVO	SI	SI
Florentino Ameghino	OFICIAL	OFICIAL	SI	SI
General Alvarado	OFICIAL			
General Alvear	OFICIAL	OFICIAL	SI	SI
General Arenales	OFICIAL	ALTERNATIVO	SI	NO
General Belgrano	OFICIAL	ALTERNATIVO	SI	NO
General Guido	OFICIAL	OFICIAL	SI	SI
General La Madrid	OFICIAL	OFICIAL	SI	SI
General Las Heras	OFICIAL	ALTERNATIVO	SI	NO
General Lavalle	OFICIAL	OFICIAL	SI	SI
General Madariaga	OFICIAL	OFICIAL	SI	SI
General Paz	OFICIAL	ALTERNATIVO	SI	NO
General Pinto	OFICIAL	OFICIAL	SI	SI
General Pueyrredón	OFICIAL	ALTERNATIVO	SI	NO
General Rodríguez	OFICIAL	OFICIAL	SI	SI
General San Martín	ALTERNATIVO	ALTERNATIVO	SI	SI
General Viamonte	OFICIAL	ALTERNATIVO	SI	NO

MUNICIPIO	MACROSISTEMA	INGRESOS PUBLICOS	está instalado?	está integrado?
General Villegas	OFICIAL	ALTERNATIVO	SI	NO
Gonzales Chaves	OFICIAL			
Guaminí	OFICIAL			
Hipólito Yrigoyen	OFICIAL	ALTERNATIVO	SI	NO
Hurlingham	OFICIAL	ALTERNATIVO	SI	NO
Ituzaingó	OFICIAL	ALTERNATIVO	SI	NO
José C Paz	OFICIAL			
Junin	OFICIAL	ALTERNATIVO	SI	NO
La Matanza	ALTERNATIVO	ALTERNATIVO	SI	SI
La Plata	OFICIAL	OFICIAL	SI	SI
Lanús	ALTERNATIVO	ALTERNATIVO	SI	SI
Laprida	OFICIAL	ALTERNATIVO	SI	NO
Las Flores	OFICIAL	OFICIAL	SI	SI
Leandro N. Alem	OFICIAL	OFICIAL	SI	SI
Lezama	OFICIAL	NO		
Lincoln	OFICIAL	OFICIAL	SI	SI
Lobería	OFICIAL	ALTERNATIVO	SI	NO
Lobos	OFICIAL			
Lomas de Zamora	ALTERNATIVO	ALTERNATIVO	SI	SI
Lujan	OFICIAL	ALTERNATIVO	SI	NO
Magdalena	OFICIAL			
Maipú	OFICIAL			
Malvinas Argentinas	ALTERNATIVO	ALTERNATIVO	SI	SI
Mar Chiquita	OFICIAL			
Marcos Paz	OFICIAL	ALTERNATIVO	SI	SI
Mercedes	OFICIAL			
Merlo	OFICIAL	ALTERNATIVO	SI	NO
Monte	OFICIAL	OFICIAL	SI	SI
Monte Hermoso	OFICIAL			
Moreno	ALTERNATIVO	ALTERNATIVO	SI	SI
Morón	OFICIAL	ALTERNATIVO	SI	NO
Navarro	OFICIAL	ALTERNATIVO	SI	NO
Necochea	OFICIAL			
Nueve de Julio	OFICIAL	OFICIAL	SI	SI
Olavarría	OFICIAL	ALTERNATIVO	SI	NO
Patagones	OFICIAL	OFICIAL	SI	SI
Pehuajó	OFICIAL	ALTERNATIVO	SI	NO
Pellegrini	OFICIAL			
Pergamino	OFICIAL			
Pila	OFICIAL	NO	NO	NO
Pilar	ALTERNATIVO	ALTERNATIVO	SI	SI
Pinamar	ALTERNATIVO	ALTERNATIVO	SI	SI

MUNICIPIO	MACROSISTEMA	INGRESOS PUBLICOS	está instalado?	está integrado?
Presidente Perón	OFICIAL			
Púan	OFICIAL	ALTERNATIVO	SI	NO
Punta Indio	OFICIAL			
Quilmes	OFICIAL	ALTERNATIVO	SI	SI
Ramallo	OFICIAL			
Rauch	OFICIAL	OFICIAL	SI	SI
Rivadavia	OFICIAL	ALTERNATIVO	SI	NO
Rojas	OFICIAL	ALTERNATIVO	SI	NO
Roque Pérez	OFICIAL			
Saavedra - Pigüe	OFICIAL	ALTERNATIVO	SI	NO
Saladillo	OFICIAL			
Salliqueló	OFICIAL			
Salto	OFICIAL	ALTERNATIVO	SI	NO
San Andrés de Giles	OFICIAL			
San Antonio de Areco	OFICIAL			
San Cayetano	OFICIAL			
San Fernando	OFICIAL	ALTERNATIVO	SI	SI
San Isidro	ALTERNATIVO	ALTERNATIVO	SI	SI
San Miguel	OFICIAL		NO	NO
San Nicolás	OFICIAL			
San Pedro	OFICIAL			
San Vicente	OFICIAL			
Suipacha	OFICIAL	OFICIAL	SI	SI
Tandil	OFICIAL			
Tapalqué	OFICIAL	OFICIAL	SI	SI
Tigre	ALTERNATIVO	ALTERNATIVO	SI	SI
Tordillo	OFICIAL	ALTERNATIVO	SI	NO
Tornquist	OFICIAL			
Trenque Lauquen	OFICIAL			
Tres Arroyos	OFICIAL	OFICIAL	SI	SI
Tres de Febrero	OFICIAL		NO	NO
Tres Lomas	OFICIAL			
Veinticinco de Mayo	OFICIAL	OFICIAL	SI	SI
Vicente López	OFICIAL	ALTERNATIVO	SI	NO
Villa Gesell	OFICIAL			
Villarino	OFICIAL			
Zárate	OFICIAL	ALTERNATIVO	SI	NO

Fuente: Elaboración propia a partir del relevamiento hecho en los municipios para el ejercicio 2015

ANEXO III - Listado de tasas municipales. Año 2008

TOTAL DE MUNICIPIOS RELEVADOS		135
TRIBUTO	CANTIDAD	%
Tasa por alumbrado, barrido, limpieza y conservación de		
1 la vía pública	134	99,26
2 Tasa por inspección de seguridad e higiene	134	99,26
3 Tasa por habilitación de comercios e industrias	134	99,26
4 Derecho de oficina	134	99,26
5 Derecho de construcción	134	99,26
6 Patentes de rodados / automotores (descentralización)	134	99,26
7 Tasa por servicios especiales de limpieza e higiene	133	98,52
8 Derecho de publicidad y propaganda	133	98,52
9 Derecho de ocupación o uso de espacios públicos	133	98,52
10 Derechos de cementerio	132	97,78
11 Tasa por control de marcas y señales	128	94,81
12 Derechos a los espectáculos públicos	128	94,81
13 Tasa por servicios varios	127	94,07
Tasa por inspección veterinaria / y bromatológica /		
14 inspección de alimentos	125	92,59
Tasa por conservación, reparación y mejorado de la red		
15 vial municipal	113	83,70
16 Derecho por venta ambulante	106	78,52
17 Tasa por servicios asistenciales	94	69,63
Derechos de explotación de canteras, extracción de		
arena, casajo, pedregullo, sal y demás minerales /		
sustancias análogas en el lecho de los ríos/ extracción de		
18 petróleo, gas y derivados	56	41,48
19 Tasa por servicios sanitarios	55	40,74
20 Derecho de uso de playas y riberas	36	26,67
21 Permiso para uso y servicio en mataderos municipales	29	21,48
22 Fondo / tasa para seguridad pública	26	19,26
23 Tasa por inspección de antenas	24	17,78
Tasa por factibilidad de localización y habilitación de		
24 antenas de comunicación y sus estructuras portantes	21	15,56
25 Patente de juegos permitidos	18	13,33
Fondo para la sociedad de bomberos voluntarios y		
26 defensa civil 4	18	13,33
Contribución unificada para grandes contribuyentes		
27 prestadores de servicios públicos	16	11,85
Tasa de financiamiento de obras de infraestructura		
28 urbana, sanitaria y social	14	10,37
29 Tasa por inspección de pesas y medidas	13	9,63
30 Tasa por aptitud / riesgo ambiental	13	9,63
31 Tasa de salud	12	8,89
32 Fondo Educativo / Tasa por servicios educativos	10	7,41

TOTAL DE MUNICIPIOS RELEVADOS

135

	TRIBUTO	CANTIDAD	%
33	Tasa sobre el consumo de gas natural por redes y electricidad	8	5,93
34	Tasa por servicios de lucha contra plagas	7	5,19
35	Fondo especial de turismo / tasa por servicios turísticos	6	4,44
36	Tasa por servicios a los emprendimientos urbanísticos	5	3,70
37	Contribución unificada para empresas extra locales	4	2,96
38	Tasa por explotación y mantenimiento de vías de acceso rápido (autopistas)	4	2,96
39	Tasa por control de calidad de obras de servicios públicos	4	2,96
40	Tasa por construcción de cercos y veredas	3	2,22
41	Tasa por servicios indirectos y directos varios	3	2,22
42	Derecho por autorización de emisión de rifas / tasa por control de rifas	3	2,22
43	Derechos por venta a domicilio	3	2,22
44	Derecho de actividad comercial con permiso precario	2	1,48
45	Contribución especial sobre el Mercado Eléctrico Mayorista	2	1,48
46	Tasa de ayuda solidaria para problemas de salud	2	1,48
47	Derecho de aeródromo municipal	2	1,48
48	Tasa única aeroportuaria municipal	2	1,48
49	Contribución unificada para empresas que exploten vías de comunicación terrestre	2	1,48
50	Fondo municipal de la vivienda	2	1,48
51	Tasa de control de la seguridad industrial, agroindustriales y agropecuarias intensivas	2	1,48
52	Tasa por explotación de productos agropecuarios	2	1,48
53	Derecho a la explotación comercial de la liebre	1	0,74
54	Tasa por control de establecimientos pecuarios de engorde a corral	1	0,74
55	Derecho de fondeaderos	1	0,74
56	Tasa Generadores de Residuos	1	0,74
57	Tasa por habilitación de temporada	1	0,74
58	Tasa por radicación de comercios e industrias	1	0,74
59	Tasa por consulta previa de factibilidad de radicación	1	0,74
60	Tasa especial por estudio de prefactibilidad	1	0,74
61	Tasa por introducción de alimentos	1	0,74
62	Tasa diferencial por construcciones no declaradas	1	0,74
63	Tasa diferencial para inmuebles excedidos en el límite permitido	1	0,74
64	Tasa por aprobación de localización de barrios cerrados, clubes de campo y otros emprendimientos similares, destinados a la actividad residencial y/o recreativa	1	0,74
65	Tasa por aprobación y/o visado de documentación referente al trámite de aprobación de la factibilidad de barrios cerrados, clubes de campo y otros emprendimientos similares, destinados a la actividad residencial y/o recreativa.	1	0,74

TOTAL DE MUNICIPIOS RELEVADOS**135**

TRIBUTO	CANTIDAD	%
66 Tasa registro de bicicletas	1	0,74
67 Tasa de cementerio	1	0,74
68 Tasa por habilitación de trabajo empresas extra locales	1	0,74
69 Tasa por servicios de descarga de líquidos servidos	1	0,74
70 Tasa de sostenimiento del ente de control de los servicios sanitarios aquel que lo continúe	1	0,74
71 Tasa por servicios de medicina laboral	1	0,74
72 Derecho de mensura y relevamiento	1	0,74
73 Telecomunicaciones radioeléctricas	1	0,74
74 Tasa por servicios adicionales de la policía de tránsito	1	0,74
75 Contribución para servicios de justicia Tributo para la construcción del Centro Politécnico Industrial, cuartel de bomberos, destacamento policial, delegación municipal, delegación municipal en el área denominada Parque Industrial e industrial	1	0,74
76 complementario	1	0,74
77 Tasa de recuperación vial	1	0,74
78 Tasa por inspección por seguridad pública	1	0,74
79 Derecho de realización de ferias y exposiciones	1	0,74
80 Tasa por servicios especiales de accesos industriales Derecho de uso de columnas o postes de propiedad municipal ubicados en la vía pública	1	0,74
81 Fondo equipamiento vial	1	0,74
82 Tasa por renovación del parque vial Derecho por conexión a la red de distribución de gas natural	1	0,74
83 Contribución de la Provincia de Buenos Aires	1	0,74
84 Ingreso por explotación de predios municipales Régimen especial para fomento del empleo, preservación del medio ambiente y simplificación de la administración tributaria	1	0,74
85 Tasa por funcionamiento de parques industriales y agroindustriales	1	0,74
86 Fondo municipal de cultura	1	0,74
87 Tasa por inspección de medidores	1	0,74
88 Tasa por inspección de cargas	1	0,74
89 Tasa de cargas	1	0,74
90 Derecho de explotación de apicultura Derecho de comercialización sobre producción hortícola y frutícola	1	0,74
91 Derecho de pesca comercial Tributo por vigilancia, inspección y desarrollo de emprendimientos para la provisión del servicio público de gas por redes	1	0,74
92 Tasa de habilitación de vehículo de caza y guía de traslado por pieza	1	0,74
93 Derecho de uso sala municipal de extracción de miel	1	0,74

TOTAL DE MUNICIPIOS RELEVADOS 135

TRIBUTO	CANTIDAD	%
Derecho de estacionamiento de camiones y maquinarias		
99 pesadas	1	0,74
Tasa por limpieza, conservación y mejorado de desagües		
100 industriales	1	0,74
101 Fondo para la ayuda al discapacitado	1	0,74
102 Fondo municipal programas sociales	1	0,74
Derecho por registro de profesionales con incumbencia		
103 en temas de seguridad y medio ambiente	1	0,74
104 Tasa por inspección de productos sanitarios	1	0,74
Derechos y locaciones del teatro municipal y demás		
105 dependencias	1	0,74
106 Derecho cine Constantino	1	0,74
Derechos del instituto municipal de investigación y		
107 planeamiento urbano	1	0,74
Tasa por la utilización de la red de infraestructura de		
108 circulación vial municipal para la prestación de servicios		
públicos de transporte de pasajeros	1	0,74
Tasa por servicios de arrendamientos en el mercado de		
109 frutos de Tigre y en la estación fluvial de pasajeros		
Domingo F. Sarmiento	1	0,74
Tasa por instalación de teléfonos públicos o		
semipúblicos en los locales municipales ubicados en el		
mercado de frutos de Tigre y en la estación fluvial de		
110 pasajeros Domingo F. Sarmiento	1	0,74
Tributo por el uso de indicadores urbanísticos de zonas		
111 particulares	1	0,74
Derecho por ingreso al partido de Bahía Blanca sin cupo		
112 para descarga de cereales u oleaginosas	1	0,74
Derechos de uso del mercado de productos y frutos del		
113 partido de Campana	1	0,74
Derechos de ingreso en el balneario municipal de Arroyo		
114 Parejas y Villa del Mar	1	0,74
Derecho de bajada de lancha y/o todo tipo de		
embarcaciones en el balneario municipal de Arroyo		
115 Parejas	1	0,74
Derecho de admisión y uso del complejo turístico		
116 Laguna de Navarro	1	0,74
117 Tasa por uso de espejos de agua	1	0,74

TOTAL DE TASAS 117

Fuente: elaboración propia en base a ordenanzas fiscales e impositivas municipales correspondientes al año 2011, excepto para Carmen de Areco, Merlo, Chascomús, Hurlingham, Luján, Nueve de Julio, San Isidro, Tres de Febrero, Villa Gesell y Zárate. No se obtuvieron datos del Partido de Lezama

**ANEXO IV – Relevancia de la recaudación propia en el total de Ingresos
municipales – Período 2010 – 2011**

**RELEVANCIA DE LA RECAUDACIÓN PROPIA EN EL TOTAL DE LOS INGRESOS
MUNICIPALES**

Período 2010 - 2011

MUNICIPIO	INGRESOS POR RECAUDACIÓN PROPIA	TOTAL DE INGRESOS MUNICIPALES	%	INGRESOS POR RECAUDACIÓN PROPIA	TOTAL DE INGRESOS MUNICIPALES	%	rangos
	2010			2011			
En millones de pesos							
Adolfo Alsina	8,0	36,4	0,22	9,9	43,8	0,23	20 a 30
Alberti	5,9	23,5	0,25	6,8	29,4	0,23	20 a 30
Almirante Brown	116,4	377,8	0,31	138,3	469,3	0,29	30 a 40
Arrecifes	10,7	46,6	0,23	14,6	69,0	0,21	20 a 30
Avellaneda	310,7	597,6	0,52	382,1	643,0	0,59	50 a 60
Ayacucho	18,2	65,8	0,28	23,4	83,1	0,28	20 a 30
Azul	24,4	109,4	0,22	31,3	141,5	0,22	20 a 30
Bahía Blanca	251,1	446,0	0,56	300,5	559,9	0,54	50 a 60
Balcarce	17,3	74,4	0,23	23,2	98,1	0,24	20 a 30
Baradero	13,1	49,7	0,26	18,0	69,0	0,26	20 a 30
Benito Juárez	14,8	66,1	0,22	18,9	85,2	0,22	20 a 30
Berazategui	102,6	271,7	0,38	121,0	375,7	0,32	30 a 40
Berisso	19,4	105,6	0,18	25,6	150,8	0,17	10 a 20
Bolivar	27,7	77,6	0,36	40,8	110,2	0,37	30 a 40
Bragado	17,3	71,2	0,24	21,7	96,7	0,22	20 a 30
Brandsen	11,5	32,9	0,35	14,2	41,3	0,34	30 a 40
Campana	69,5	143,0	0,49	88,1	194,4	0,45	40 a 50
Cañuelas	17,9	73,5	0,24	27,8	92,3	0,30	20 a 30
Capitán Sarmiento	5,8	21,4	0,27	8,4	28,8	0,29	20 a 30
Carlos Casares	11,7	51,8	0,23	14,0	70,1	0,20	20 a 30
Carlos Tejedor	9,3	39,5	0,24	10,9	54,0	0,20	20 a 30
Carmen de Areco	4,4	20,3	0,22	5,8	31,5	0,18	20 a 30
Castelli	4,6	20,8	0,22	5,5	29,0	0,19	20 a 30
Chacabuco	30,5	108,6	0,28	37,9	152,4	0,25	20 a 30
Chascomús	20,8	92,1	0,23	25,1	121,1	0,21	20 a 30
Chivilcoy	32,4	108,7	0,30	47,5	158,6	0,30	20 a 30
Colon	14,5	52,8	0,27	16,8	71,8	0,23	20 a 30
Coronel Rosales	18,1	57,5	0,31	20,9	78,2	0,27	20 a 30
Coronel Dorrego	8,8	50,7	0,17	10,6	66,5	0,16	10 a 20
Coronel Pringles	8,6	55,1	0,16	9,3	70,6	0,13	10 a 20
Coronel Suárez	21,7	90,3	0,24	33,3	129,2	0,26	20 a 30

RELEVANCIA DE LA RECAUDACIÓN PROPIA EN EL TOTAL DE LOS INGRESOS MUNICIPALES

Período 2010 - 2011

MUNICIPIO	INGRESOS POR RECAUDACIÓN PROPIA	TOTAL DE INGRESOS MUNICIPALES	%	INGRESOS POR RECAUDACIÓN PROPIA	TOTAL DE INGRESOS MUNICIPALES	%	rangos
	2010			2011			
En millones de pesos							
Daireaux	15,1	53,0	0,28	19,7	69,1	0,29	20 a 30
de La Costa	93,3	198,7	0,47	112,2	253,4	0,44	40 a 50
Dolores	8,0	45,7	0,18	10,4	62,5	0,17	10 a 20
Ensenada	43,5	82,9	0,52	72,5	122,9	0,59	50 a 60
Escobar	98,5	201,0	0,49	131,5	272,5	0,48	40 a 50
Esteban Echeverría	81,9	230,7	0,36	122,5	327,5	0,37	30 a 40
Exaltación de la Cruz	25,3	62,8	0,40	36,1	87,6	0,41	40 a 50
Ezeiza	73,8	230,8	0,32	98,1	309,3	0,32	30 a 40
Florencio Varela	76,0	274,9	0,28	89,1	388,7	0,23	20 a 30
Florentino Ameghino	6,0	30,6	0,20	8,1	41,9	0,19	10 a 20
General Alvarado	20,7	61,8	0,33	27,6	83,2	0,33	30 a 40
General Alvear	5,6	29,4	0,19	7,3	38,3	0,19	20 a 30
General Arenales	6,2	31,5	0,20	7,3	31,3	0,23	20 a 30
General Belgrano	10,5	44,5	0,24	13,1	56,1	0,23	20 a 30
General Guido	2,6	14,2	0,18	3,0	17,9	0,17	20 a 30
General La Madrid	15,4	52,9	0,29	12,0	58,0	0,21	20 a 30
General Las Heras	3,5	33,1	0,11	5,9	31,7	0,19	10 a 20
General Lavalle	3,5	19,0	0,18	4,9	25,6	0,19	10 a 20
General Madariaga	8,6	44,6	0,19	9,9	60,9	0,16	10 a 20
General Paz	8,0	37,7	0,21	7,0	59,5	0,12	10 a 20
General Pinto	9,5	38,0	0,25	12,2	52,3	0,23	20 a 30
General Pueyrredón	534,0	957,5	0,56	709,4	1.271,3	0,56	50 a 60
General Rodríguez	34,6	75,2	0,46	41,8	99,0	0,42	40 a 50
General San Martín	227,4	412,7	0,55	282,3	534,9	0,53	50 a 60
General Viamonte	10,8	40,8	0,26	13,8	60,5	0,23	20 a 30
General Villegas	28,2	88,2	0,32	36,7	121,1	0,30	30 a 40
Gonzales Chaves	8,0	36,4	0,22	9,9	43,8	0,23	20 a 30
Guaminí	11,5	42,9	0,27	14,4	55,5	0,26	20 a 30
Hipólito Yrigoyen	7,4	27,0	0,27	10,1	35,8	0,28	20 a 30
Hurlingham	54,2	148,7	0,36	64,2	198,4	0,32	30 a 40
Ituzaingó	68,6	153,9	0,45	94,5	205,8	0,46	40 a 50
José C Paz	35,3	403,2	0,09	41,6	404,2	0,10	menos de 10
Junin	44,4	93,8	0,47	57,0	122,8	0,46	40 a 50

RELEVANCIA DE LA RECAUDACIÓN PROPIA EN EL TOTAL DE LOS INGRESOS MUNICIPALES

Período 2010 - 2011

MUNICIPIO	INGRESOS POR RECAUDACIÓN PROPIA	TOTAL DE INGRESOS MUNICIPALES	%	INGRESOS POR RECAUDACIÓN PROPIA	TOTAL DE INGRESOS MUNICIPALES	%	rangos
	2010			2011			
En millones de pesos							
La Matanza	353,8	1.006,1	0,35	444,6	1.311,2	0,34	30 a 40
La Plata	281,5	602,1	0,47	369,3	801,5	0,46	40 a 50
Lanús	177,7	382,3	0,46	226,0	497,7	0,45	40 a 50
Laprida	7,8	41,7	0,19	10,2	50,5	0,20	10 a 20
Las Flores	8,2	38,4	0,21	10,7	48,9	0,22	20 a 30
Leandro N. Alem	7,0	35,1	0,20	8,5	46,2	0,18	10 a 20
Lezama	SIN INFORMACION			SIN INFORMACION			S/F
Lincoln	18,8	79,5	0,24	28,2	110,4	0,26	20 a 30
Lobería	7,0	51,8	0,14	7,9	61,0	0,13	10 a 20
Lobos	17,3	47,6	0,36	22,3	56,4	0,40	30 a 40
Lomas de Zamora	184,5	601,2	0,31	228,0	793,5	0,29	30 a 40
Lujan	184,5	601,2	0,31	228,0	793,5	0,29	20 a 30
Magdalena	9,3	33,0	0,28	11,9	43,8	0,27	20 a 30
Maipú	4,9	34,7	0,14	6,5	46,5	0,14	10 a 20
Malvinas Argentinas	186,1	520,0	0,36	230,5	659,9	0,35	30 a 40
Mar Chiquita	18,6	55,4	0,34	32,6	87,3	0,37	30 a 40
Marcos Paz	10,8	66,0	0,16	12,4	89,3	0,14	10 a 20
Mercedes	19,3	83,7	0,23	23,0	106,3	0,22	20 a 30
Merlo	145,5	491,0	0,30	189,6	627,5	0,30	30 a 40
Monte	8,9	24,5	0,36	10,9	33,6	0,32	30 a 40
Monte Hermoso	20,5	37,2	0,55	28,2	49,3	0,57	50 a 60
Moreno	97,0	303,3	0,32	117,2	371,4	0,32	30 a 40
Morón	219,9	384,9	0,57	268,4	473,3	0,57	50 a 60
Navarro	9,1	31,7	0,29	11,7	43,9	0,27	20 a 30
Necochea	55,1	133,8	0,41	70,5	179,4	0,39	30 a 40
Nueve de Julio	18,6	61,6	0,30	24,7	85,7	0,29	20 a 30
Olavarría	88,2	197,9	0,45	125,9	268,3	0,47	40 a 50
Patagones	11,2	82,2	0,14	13,6	113,8	0,12	10 a 20
Pehuajó	21,4	86,8	0,25	30,2	112,6	0,27	20 a 30
Pellegrini	4,7	17,8	0,26	5,2	23,2	0,22	20 a 30
Pergamino	60,8	124,0	0,49	82,6	166,2	0,50	40 a 50
Pila	4,7	23,2	0,20	7,1	28,4	0,25	20 a 30
Pilar	132,9	308,0	0,43	163,1	412,8	0,40	40 a 50
Pinamar	49,6	83,9	0,59	67,3	129,0	0,52	50 a 60
Presidente Perón	6,8	70,0	0,10	6,9	65,2	0,11	10 a 20

RELEVANCIA DE LA RECAUDACIÓN PROPIA EN EL TOTAL DE LOS INGRESOS MUNICIPALES

Período 2010 - 2011

MUNICIPIO	INGRESOS POR RECAUDACIÓN PROPIA	TOTAL DE INGRESOS MUNICIPALES	%	INGRESOS POR RECAUDACIÓN PROPIA	TOTAL DE INGRESOS MUNICIPALES	%	rangos
	2010			2011			
En millones de pesos							
Púan	10,7	55,2	0,19	12,0	74,3	0,16	20 a 30
Punta Indio	4,0	20,6	0,19	5,8	27,8	0,21	10 a 20
Quilmes	160,8	396,1	0,41	220,3	527,8	0,42	40 a 50
Ramallo	35,2	69,6	0,51	54,9	106,6	0,52	40 a 50
Rauch	16,2	45,7	0,35	20,5	56,3	0,36	30 a 40
Rivadavia	17,6	55,6	0,32	24,3	76,4	0,32	30 a 40
Rojas	14,8	47,5	0,31	20,7	63,7	0,32	30 a 40
Roque Pérez	5,5	26,3	0,21	7,4	35,1	0,21	10 a 20
Saavedra	13,7	58,8	0,23	21,1	84,4	0,25	20 a 30
Saladillo	15,3	46,1	0,33	20,2	62,8	0,32	30 a 40
Salliqueló	5,6	21,4	0,26	6,0	28,5	0,21	20 a 30
Salto	17,0	45,4	0,37	23,2	59,8	0,39	30 a 40
San Andrés de Giles	6,8	43,7	0,16	8,4	62,9	0,13	10 a 20
San Antonio de Areco	11,5	39,8	0,29	14,5	53,8	0,27	20 a 30
San Cayetano	7,0	32,7	0,21	9,3	42,1	0,22	20 a 30
San Fernando	80,5	195,3	0,41	121,4	249,5	0,49	40 a 50
San Isidro	312,5	517,1	0,60	392,8	679,5	0,58	50 a 60
San Miguel	78,3	255,0	0,31	105,5	341,2	0,31	30 a 40
San Nicolás	69,4	131,3	0,53	116,7	203,2	0,57	40 a 50
San Pedro	18,0	84,9	0,21	20,0	115,8	0,17	10 a 20
San Vicente	15,4	65,9	0,23	16,8	80,3	0,21	20 a 30
Suipacha	2,9	21,5	0,13	3,7	29,1	0,13	10 a 20
Tandil	72,2	173,1	0,42	99,1	239,4	0,41	30 a 40
Tapalqué	7,4	36,6	0,20	10,1	47,6	0,21	20 a 30
Tigre	240,2	447,7	0,54	387,8	684,1	0,57	40 a 50
Tordillo	4,1	13,8	0,30	4,8	17,9	0,27	20 a 30
Tornquist	11,1	47,7	0,23	13,4	77,1	0,17	20 a 30
Trenque Lauquen	36,2	109,0	0,33	45,4	148,7	0,31	30 a 40
Tres Arroyos	33,3	101,8	0,33	42,0	131,3	0,32	30 a 40
Tres de Febrero	166,8	292,4	0,57	195,7	365,5	0,54	40 a 50
Tres Lomas	6,6	21,5	0,31	8,0	26,8	0,30	30 a 40
Veinticinco de Mayo	18,5	56,7	0,33	18,0	69,9	0,26	20 a 30
Vicente López	277,8	435,7	0,64	363,7	581,9	0,63	más de 60

RELEVANCIA DE LA RECAUDACIÓN PROPIA EN EL TOTAL DE LOS INGRESOS MUNICIPALES

Período 2010 - 2011

MUNICIPIO	INGRESOS POR RECAUDACIÓN PROPIA	TOTAL DE INGRESOS MUNICIPALES	%	INGRESOS POR RECAUDACIÓN PROPIA	TOTAL DE INGRESOS MUNICIPALES	%	rangos
	2010			2011			
En millones de pesos							
Villa Gesell	56,2	102,2	0,55	58,1	128,7	0,45	40 a 50
Villarino	6,1	57,5	0,11	8,1	88,4	0,09	10 a 20
Zárate	45,3	103,4	0,44	67,6	148,9	0,45	40 a 50

Fuente: Elaboración propio en base a los estados de ejecución presupuestaria publicados el sitio oficial del Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos, Dirección Provincial de Coordinación Municipal y Programas de Desarrollo

ANEXO V – Relevamiento de fallos – Período 2011 – 2013

OBSERVACIONES				
	2013	2012	2011	comparativo
MUNICIPIO	INGRESOS	INGRESOS	INGRESOS	
Adolfo Alsina	1	1	0	2
Alberti	0	0	1	1
Almirante Brown	0	0	1	1
Avellaneda	0	0	0	0
Ayacucho	0	0	0	0
Azul	1	1	1	3
Bahía Blanca	0	0	0	0
Balcarce	0	1	0	1
Baradero	1	1	0	2
Arrecifes	1	1	1	3
Berazategui	1	1	1	3
Berisso	0	1	1	2
Bolivar	0	0	0	0
Bragado	0	0	0	0
Brandsen	0	0	0	0
Campana	0	1	1	2
Cañuelas	0	0	0	0
Capitán Sarmiento	0	1	1	2
Carlos Casares	0	0	0	0
Carlos Tejedor	0	0	0	0
Carmen de Areco	0	1	1	2
Castelli	0	1	1	2

OBSERVACIONES				
	2013	2012	2011	comparativo
MUNICIPIO	INGRESOS	INGRESOS	INGRESOS	
Colon	0	0	0	0
Coronel de Marina Leonardo Rosales	0	0	0	0
Coronel Dorrego	0	0	0	0
Coronel Pringles	0	0	0	0
Coronel Suárez	0	0	0	0
Chacabuco	0	1	1	2
Chascomús	0	0	0	0
Chivilcoy	0	0	0	0
Daireaux	1	0	0	1
Dolores	0	0	0	0
Ensenada	0	1	0	1
Escobar	0	0	0	0
Esteban Echeverría	0	0	1	1
Exaltación de la Cruz	1	1	0	2
Florencio Varela	1	1	1	3
General Alvarado	0	0	0	0
General Alvear	0	0	0	0
General Arenales	0	0	0	0
General Belgrano	0	0	0	0
General Guido	0	1	0	1
General La Madrid	0	0	0	0
General Las Heras	0	0	0	0
General Paz	0	0	0	0
General Madariaga	0	0	0	0
General Lavalle	0	0	0	0
General Pinto	0	0	0	0
General Pueyrredón	1	0	0	1
General Rodríguez	0	0	0	0
General San Martín	0	0	0	0
General Viamonte	0	1	1	2
General Villegas	0	0	0	0
Gonzales Chaves	0	0	0	0
Guaminí	1	1	0	2
Hipólito Yrigoyen	0	0	0	0
Benito Juárez	0	0	1	1
Junín	1	1	1	3
Lanús	0	0	0	0
La Plata	1	1	1	3
Laprida	0	0	0	0
Las Flores	1	1	0	2
Leandro N. Alem	0	0	0	0

OBSERVACIONES				
	2013	2012	2011	comparativo
MUNICIPIO	INGRESOS	INGRESOS	INGRESOS	
Lincoln	0	1	1	2
Lobería	0	1	0	1
Lobos	0	1	0	1
Lomas de Zamora	0	0	0	0
Lujan	0	0	0	0
Maipú	0	0	0	0
Magdalena	0	0	0	0
Mar Chiquita	0	0	0	0
Marcos Paz	0	0	0	0
La Matanza	0	0	0	0
Mercedes	0	0	0	0
Merlo	0	0	0	0
Monte	1	1	0	2
Moreno	0	0	0	0
Morón	1	1	1	3
Navarro	1	0	0	1
Necochea	0	1	0	1
9 de Julio	0	0	0	0
Olavarría	0	0	0	0
Patagones	0	0	0	0
Pehuajó	0	0	1	1
Pellegrini	0	0	0	0
Pergamino	0	0	0	0
Pila	0	0	1	1
Púan	1	1	1	3
de La Costa	0	0	0	0
Pinamar	0	1	1	2
Villa Gesell	1	1	0	2
Monte Hermoso	1	0	0	1
Quilmes	1	1	1	3
Ramallo	1	1	1	3
Rauch	0	0	0	0
Rivadavia	0	0	0	0
Rojas	0	1	0	1
Roque Pérez	0	0	0	0
Saavedra	1	0	0	1
Saladillo	0	0	0	0
Salto	0	0	0	0
Salliqueló	0	0	0	0
San Andrés de Giles	0	0	0	0
San Antonio de Areco	1	0	1	2

OBSERVACIONES				
	2013	2012	2011	comparativo
MUNICIPIO	INGRESOS	INGRESOS	INGRESOS	
San Cayetano	0	0	0	0
San Fernando	0	0	0	0
San Isidro	1	0	0	1
San Nicolás	1	1	1	3
San Pedro	1	1	1	3
San Vicente	1	0	1	2
Suipacha	1	0	0	1
Tandil	0	0	0	0
Tapalqué	0	1	0	1
Tigre	0	0	1	1
Tordillo	0	0	0	0
Tornquist	1	1	1	3
Trenque Lauquen	0	0	0	0
Tres Arroyos	0	1	0	1
Tres de Febrero	0	0	0	0
25 de Mayo	0	0	0	0
Vicente López	0	0	0	0
Villarino	1	0	0	1
Zárate	1	1	1	3
Florentino Ameghino	0	0	0	0
Tres Lomas	0	1	0	1
Hurlingham	1	1	0	2
Ituzaingó	0	0	0	0
Punta Indio	0	0	1	1
Presidente Perón	0	0	1	1
Malvinas Argentinas	1	1	1	3
Ezeiza	0	0	0	0
José C Paz	0	0	0	0
San Miguel	1	1	1	3
Pilar	1	1	1	3
Lezama	0	1	0	1

Referencia:

0 = sin observación

1 = con observación en algún ejercicio

2 = con observación en más de un ejercicio

3 = con observación en los tres ejercicios

ANEXO VI - Implementación del sistema de ingresos públicos en los municipios de la provincia de buenos aires (2016)

	MODULO CONTABLE BÁSICO	SISTEMA DE INGRESOS PUBLICOS
SISTEMA OFICIAL	124	23
ALTERNATIVO	11	61
NO INSTALADO	0	5
SIN INFORMACIÓN	0	46
	135	135

Fuente: Elaboración propia a partir del relevamiento hecho en los municipios para el ejercicio

2016

ANEXO VII – Sistema de Ingresos Públicos integrado al Macrosistema

MUNICIPIOS QUE CUENTAN CON EL SISTEMA INSTALADO		
INTEGRADO AL MODULO CONTABLE	37	44,05
NO INTEGRADO AL MÓDULO CONTABLE	47	55,95
	84	

Fuente: Elaboración propia a partir del relevamiento hecho en los municipios para el ejercicio

2016

ANEXO VIII – AGN – Relevamiento de informes relacionados con Ingresos Públicos – Período 2011 - 2015

AÑO	NRO. RESOLUCIÓN	CANTIDAD DE INFORMES RELEVADOS RELACIONADOS CON RECURSOS	CANTIDAD DE INFORMES RELACIONADOS CON INGRESOS	DESCRIPCIÓN
2011	19; 95; 211; 233	4	0	
2012	046; 076; 084; 180; 257	5	1	Informe sobre Estados contables ejercicio 2009
2013	053; 096; 117; 191; 193; 240	6	0	

AÑO	NRO. RESOLUCIÓN	CANTIDAD DE INFORMES RELEVADOS RELACIONADOS CON RECURSOS	CANTIDAD DE INFORMES RELACIONADOS CON INGRESOS	DESCRIPCIÓN
2014	030; 168; 169; 200; 208	5	1	Rendición de Cuentas de la Cámara Electoral
2015	031; 090; 163	3	1	Informe de auditoría - AFIP - Administración Tributaria
		23	3	

PARTICIPACIÓN	13,04
----------------------	--------------

Fuente: Elaboración propia a partir del relevamiento de los informes publicados en el sitio oficial de AGN – www.agn.gov.ar – marzo 2017