

ASOCIACIÓN INTERNACIONAL
DE PRESUPUESTO PÚBLICO

Nº 51

Marzo - Abril 2003



ASOCIACIÓN INTERNACIONAL DE PRESUPUESTO PÚBLICO

Avenida Belgrano 1370, Piso 5°, (C1093AAO)
Buenos Aires, Argentina
Tel / Fax: (5411) 4381-2139/9386
E-Mail: info@asip.org.ar
www.asip.org.ar

NÓMINA DE AUTORIDADES

CONSEJO DIRECTIVO:

Presidente: María Jesús Sáez López (España)
Vicepresidente 1ro.: Alberto Feo (Argentina)
Vicepresidente 2do.: Ángel Rodríguez Tello (Guatemala)
Secretario: Jorge Cuevas Morales (Ecuador)
Vocal Titular 1ro.: Carlos González (Panamá)
Vocal Titular 2do.: Edmundo Conde Zamorano (Colombia)
Vocal Suplente 1ro.: Bennett Díaz Figueroa (Puerto Rico)
Vocal Suplente 2do.: Carlos Altamirano Toledo (México)
Vocal Suplente 3ro.: Juan Carlos Camacho (Bolivia)
Vocal Suplente 4to.: Miriam Peralta (Cuba)
Vocal Suplente 5to.: Adrián Gómez (Honduras)
Vocal Suplente 6to.: Francisco Mena (Nicaragua)

CONSEJO DELIBERANTE:

Presidente: Antonio Amado (Brasil)
Vicepresidente 1ro.: Eduardo Aguilera Araujo (Venezuela)
Vicepresidente 2do.: Rosalía Bravo (Costa Rica)
Secretaria: Flora Rojas Ortigoza (Paraguay)

AUDITORES:

Auditor Titular: Oscar Berrueta Colombo (Uruguay)
Auditor Suplente: Gonzalo Valdivia (Chile)

SECRETARIA EJECUTIVA:

Secretario Ejecutivo: Eduardo Delle Ville (Argentina)
Director de Capacitación: Marcelo Luis Acuña (Argentina)

**REVISTA
INTERNACIONAL
DE
PRESUPUESTO
PÚBLICO 51**

MARZO / Abril 2003

AÑO XXXI

Nº 51

Revista Internacional de PRESUPUESTO PÚBLICO

Marzo - Abril 2003

Comité Editorial

Consejo de Redacción:

ANTONIO AMADO, *Asociación Brasileña
de Presupuesto Público.*

ROBERTO MARTIRENE, *Asociación Argentina
de Presupuesto Público.*

OSCAR BERRUETA COLOMBO, *Asociación Uruguaya
de Presupuesto Público*

MARÍA JESÚS SAEZ LÓPEZ, *Asociación Española
de Presupuesto Público*

Director:

EDUARDO DELLE VILLE, *Asociación Internacional
de Presupuesto Público*

Secretario de Redacción:

MARCELO LUIS ACUÑA, *Asociación Internacional
de Presupuesto Público.*

Propósito y objetivos: La *Revista Internacional de Presupuesto Público* es editada por la Asociación Internacional de Presupuesto Público (ASIP) y tiene como objetivos divulgar y fomentar las prácticas y los marcos teóricos que ayuden a aumentar la eficacia y estimular el desarrollo de modernas técnicas presupuestarias. Se publica periódicamente en forma cuatrimestral.

Editor Responsable: Asociación Internacional de Presupuesto Público.

Colaboraciones: La *Revista Internacional de Presupuesto Público* acepta colaboraciones de autores vinculados a las asociaciones miembros de la ASIP. Los artículos no deberán, en lo posible, exceder las veinte páginas tamaño carta escritas a doble espacio y deberán ser remitidos a la sede de la ASIP en la ciudad de Buenos Aires.

Suscripciones: La suscripción a la *Revista Internacional de Presupuesto Público* se realiza en la sede Buenos Aires de la ASIP consignando los siguientes datos:

Nombre _____
Números solicitados _____
Ciudad _____ Estado _____
CódigoPostal _____ País _____ Teléfono _____

Números atrasados: Los números atrasados pueden ser solicitados a la sede de la organización en Buenos Aires conforme a las condiciones indicadas para las suscripciones.

ÍNDICE

Nota editorial	7
<i>Artículos:</i>	
Arrendamiento y contratos de servicios Percy R. Águila y John E. Petersen	9
Ética y lucha contra la corrupción en la administración pública, a partir de las contralorías generales de los países de la comunidad andina Evelisse Helena Hernández Gorrín	39
La ley general presupuestaria y su adaptación al escenario de la estabilidad Jaime Sánchez Revenga	87
El papel de la auditoría interna en la gestión financiera dentro del sector público: panorama internacional Jack Diamond	119

Nota editorial

La función de auditoría ha sido considerada siempre un aspecto esencial de la administración financiera pública, y particularmente, una herramienta para mejorar el desempeño del sector público.

Se han realizado recientemente importantes avances para determinar, por vía del consenso, cuáles deben ser los parámetros y las metas que los gobiernos en general deberían alcanzar. Tanto la *International Organization of Supreme Audit Institutions (Intosai)* como el *Institute of Internal Auditors (Iia)* han publicado guías, que si bien no son de aplicación obligatoria, orientan esta difícil tarea.

En América Latina, el convenio entre la *Corporación Andina de Fomento* y la *Organización Latinoamérica y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores*, ha dado lugar a una serie de valiosas iniciativas en consonancia con las tendencias mundiales. Dos de los artículos que se incluyen en el presente número se ocupan de este importante componente de la administración financiera pública.

El artículo de **Percy Águila** y **John Petersen** titulado *Arrendamiento y contratos de servicios*, se explaya sobre el desarrollo que ha adquirido una forma peculiar de uso de equipamiento y propiedades a través del “leasing”, detallando la gran variedad de transacciones que –bajo la denominación general de “leasing”– han surgido en respuesta a las necesidades de los gobiernos locales, como así también el cambiante entorno legal bajo el cual estas operaciones se han venido realizando en los EE.UU.

El trabajo denominado *Ética y lucha contra la corrupción en la administración pública, a partir de las contralorías generales de los países de la comunidad andina*, cuya autora es **Evelisse Hernández Gorrín**, tiene como objetivo contribuir con la Contraloría General de la República Bolivariana de Venezuela en la lucha por la transparencia de la administración pública.

Se incluye también un importante trabajo de **Jaime Sánchez Revenga**, Director General de Presupuestos de España, en el cual, bajo el título *La ley general presupuestaria y su adaptación al escenario de la estabilidad*, se detalla el esfuerzo realizado en ese país en materia de consolidación y solvencia fiscal, estimulación del proceso de convergencia con los países mas desarrollados de la Unión Europea e introducción del escenario plurianual, para reforzar de esta manera los principios de eficiencia en la asignación y utilización de los recursos públicos.

Por último, la investigación de **Jack Diamond** sobre *El papel de la auditoría interna en la gestión financiera dentro del sector público: panorama internacional*, resalta la importancia de la auditoría interna como herramienta para mejorar el desempeño del sector público y hace referencia a los diferentes modelos que surgen del análisis comparativo que pueden ser utilizados en los países en desarrollo.

De esta manera, la *Revista Internacional de Presupuesto Público* realiza un importante aporte a la difusión de los principales debates sobre temas vinculados al presupuesto y la administración financiera del sector público.

Arrendamiento y contratos de servicios*

Percy R. Águila, Jr. y John E. Petersen

Hace algunos años apareció, en una publicación nacional, el título "Oakland vende su municipio". No estaba describiendo la ruina de la ciudad hermana de San Francisco a través de la bahía. Oakland no estaba saliendo del negocio; más bien el título informaba sobre el uso creativo por parte de la ciudad de una operación de financiamiento a través del arrendamiento (*leasing*) para financiar las necesidades del gobierno local. A través de una venta y arrendamiento inmediato (*sale and leaseback*) del Municipio y otros veintitrés edificios de propiedad de la municipalidad, Oakland usaba el producido del financiamiento para proveer los fondos de las obligaciones del fondo de pensión de la policía y los bomberos.

Esta operación puede ser vista desde tres fases distintas. Primero, una entidad emisora actuando en representación de Oakland vendía certificados de participación a inversores para financiar la compra de edificios a la Ciudad. El producido de la venta era usado para comprar rentas vitalicias para el fondo de pensión de bomberos y la policía. Segundo, Oakland celebraba un contrato de arrendamiento con la entidad emi-

* Este artículo corresponde al capítulo 16 del libro titulado *Local Government Finance*, editado por John Petersen y Dennis Strachota. Su inclusión en la presente edición de la *Revista Internacional de Presupuesto Público* ha sido autorizada por la *Government Finance Officers Association* de los Estados Unidos y de Canadá.

sora que le permitía a la Ciudad usar los edificios. Los pagos de arrendamiento por parte de la Ciudad son interpretados como pagos del servicio de deuda sobre los certificados de participación. Por último, cuando se completa la amortización al final de treinta años, la Ciudad volverá a obtener la propiedad de los edificios.

En esencia, Oakland utilizaba el financiamiento de venta y arrendamiento inmediato para aprovechar el capital que tenía en sus edificios municipales. El financiamiento permitía a la Ciudad tomar préstamos contra el valor de los edificios, que vendía a inversores privados que podían usar ventajas fiscales. El arrendamiento garantizaba el uso de las estructuras por parte de la Ciudad mientras durara la operación.

El financiamiento innovador de Oakland (que, debido a los cambios introducidos en el código impositivo federal, es ahora mucho menos atractivo) brinda un ejemplo de cómo el financiamiento a través del arrendamiento fue usado por los gobiernos estatales y locales para obtener fondos o adquirir activos de capital. Por sobre todo, ilustra la flexibilidad del arrendamiento, históricamente una marca distintiva de su uso. Por cierto, durante la última década, el arrendamiento municipal ha evolucionado desde un medio rara vez usado para adquirir equipos de capital y bienes inmuebles hasta un mecanismo de financiamiento, a menudo tenido en cuenta, que compite con los métodos de financiamiento de capital tradicionales.

No es posible dar cifras del volumen exacto del mercado de arrendamiento municipal porque la mayoría del "mercado" para el arrendamiento está desorganizado y la operación de arrendamiento se presenta de muchas formas. Como mínimo, es posible decir que las ventas de deuda respaldada por arrendamientos, que están documentadas con certificados de participación o títulos de deuda municipal a largo plazo (*lease-rental bonds*), se han incrementado mucho en los últimos años. Con un volumen anual inferior a mil millones de dólares de nuevas emisiones en 1980, a fines de la década del ochenta las emisiones anuales de deuda garantizada por arrendamientos se estimaban en siete a ocho mil millones de dólares. Si agregamos aquellos arrendamientos que no dieron como resultado obligaciones de crédito del mercado vendidas

en los mercados de capital, el volumen anual de los nuevos arrendamientos es mucho más alto. Moody's Investor Service lo calificó, en 1988, en \$5.300 millones en deuda garantizada por arrendamientos, y Standard & Poor's Corporation, en alrededor de \$3.600 millones. Dado que no todas las emisiones son calificadas por ambas agencias, y algunas emisiones no están garantizadas, el total probablemente sea de alrededor de siete mil a ocho mil millones de dólares. El volumen de los arrendamientos genuinos de espacio y equipos por parte de los gobiernos no se encuentra disponible, pero sin duda alcanza los miles de millones de dólares en valor de arrendamiento.

El crecimiento en el arrendamiento por parte del gobierno a nivel estadual y local es el resultado de varios factores económicos y legales y refleja una mezcla de conveniencia y eficiencia.¹

En la mayoría de los casos, una obligación de arrendamiento no está incluida como deuda a largo plazo en el cálculo de las limitaciones legales de la deuda, ni tampoco está sujeta generalmente a la aprobación del votante. Estas características pueden ser atractivas para las comunidades que tienen obligaciones de inversión de capital requeridas en el ámbito federal o judicial o cuando los votantes no están dispuestos a aprobar una nueva emisión de títulos.

Ciertos costos de emisión de la venta de un bono –incluyendo honorarios legales, preparación de la declaración oficial, y referéndum sobre los bonos– pueden evitarse por medio del arrendamiento, que puede compensar las altas tasas de interés incluidas en general en los pagos de arrendamiento.

El arrendamiento es a menudo un método apropiado para financiar activos de capital que son demasiado caros para subvencionar durante un periodo, pero que tienen vidas útiles demasiado cortas para justificar su financiamiento mediante la emisión de títulos a largo plazo (las flotas de automóviles y otros equipos se incluyen dentro de esta descripción).

Por último, ciertos tipos de equipos e instalaciones (tales

¹ John Petersen y Ronald Forbes, *Innovative Capital Financing* (Financiamiento innovador de capital) (Chicago: American Planning Association, 1985), página 31.

como computadoras y equipos de telecomunicaciones) se prestan al arrendamiento porque los rápidos cambios en la tecnología hacen que detentar su propiedad sea poco práctico, o el mantenimiento y modernización de los equipos requiere la experiencia y las instalaciones de servicio del vendedor.

En el pasado, los arrendamientos eran usados tradicionalmente por las unidades del gobierno para contratar con una segunda parte el uso a corto plazo e intermitente de bienes (por ejemplo, espacio y equipo de oficinas, máquinas de escrutinio), a cambio del pago del alquiler. A lo largo de los años, ha emergido una rica variedad de operaciones bajo el título general de arrendamientos (*leases*) en respuesta a las cambiantes necesidades de los gobiernos y al cambiante marco legal en donde se satisfacen tales necesidades.

En el resto de este capítulo consideraremos, en primer término, las principales variedades de arrendamientos y la estructura de las operaciones de arrendamiento típicas. Luego sigue un breve debate sobre el contrato de servicios, primo hermano del arrendamiento. A continuación se presenta un análisis de los tratamientos fiscales. El capítulo concluye con un debate acerca de las características de los arrendamientos libres de impuestos, en particular acerca de su uso para el financiamiento de proyectos de capital.

Principales tipos de arrendamientos

Un arrendamiento es un contrato o convenio que otorga a una parte ("el locatario") el derecho de usar o poseer los equipos o bienes de otra parte ("el locador") durante un periodo de tiempo específico. El convenio de arrendamiento puede documentar una operación única que involucra un elemento o elementos de equipos o bienes; o puede ser un arrendamiento "marco" que rige un arreglo continuado, estando las descripciones específicas de equipos o de bienes inmuebles documentadas por anexos separados que son actualizados oportunamente. En cualquiera de los casos, el convenio requiere que el locatario efectúe pagos periódicos al locador por el uso del activo arrendado.

Otra forma de contrato estrechamente relacionada, y que

arrendamientos operativos por la Declaración 13 de la Junta de Normas Contables y Financieras (FASB). En general, un arrendamiento operativo es clasificado como tal cuando el plazo del arrendamiento cubre sólo una parte (generalmente mucho menos que el 75%) de la vida útil del bien arrendado. Otra versión del arrendamiento genuino u operativo es el arrendamiento de servicios. En un arrendamiento de servicios, encontramos las mismas características que definen a un arrendamiento genuino u operativo. Asimismo, el arrendamiento de servicios requiere que el propietario o locador mantenga el bien arrendado y es típico que también incluya otras obligaciones ejecutorias.²

Los arrendamientos genuinos y los arrendamientos operativos, como sugieren sus definiciones, son usados para fines intermitentes y de corto plazo, como por ejemplo durante una emergencia o cuando un programa es temporario y no es conveniente la propiedad. Asimismo, la falta de fondos suficientes para adquirir un activo por restricciones presupuestarias puede impulsar a una entidad del gobierno a usar este tipo de arrendamiento. Con frecuencia, los arrendamientos genuinos son considerados apropiados cuando las consideraciones financieras no son tan importantes como otros factores. Por ejemplo, las computadoras pueden ser arrendadas, más que compradas, debido al alto factor de obsolescencia, independientemente de la disponibilidad de los términos financieros más favorables si las mismas se compraran.³

Arrendamientos libres de impuestos

Otra forma muy diferente de arrendamiento es el convenio de arrendamiento-compra. Por las razones comentadas más adelante, se denominan "arrendamientos libres de impuestos" cuando son empleados por los gobiernos estatales y locales y se utilizan como un medio para comprar equipos e instalacio-

² Vogt, A. John y Lisa A. Cole, *A Guide to Municipal Leasing*, (Guía de financiamiento municipal) (Chicago, Illinois, Municipal Finance Officers Association) 1985, página 5.

³ Rhet D. Harrell, Jr. "Técnicas gubernamentales de arrendamiento", *Government Finance*, Marzo de 1980, página 16.

nes a lo largo del tiempo en una venta en cuotas. Este tipo de arrendamiento se ha convertido en extremadamente popular y ha financiado la adquisición de equipos tales como sistemas telefónicos, camiones de bomberos y medidores de agua, como así también bienes inmuebles e instalaciones importantes, por ejemplo, cárceles, edificios de oficinas y plantas cloacales.

Bajo un convenio de arrendamiento-compra municipal, la financiación puede ser proporcionada por el fabricante o el vendedor del bien arrendado o por terceros inversores. Los pagos periódicos de arrendamiento de la municipalidad deben poder ser separados en componentes de capital e intereses, y la porción de intereses es considerada ingreso libre de impuestos para la parte que proporciona la financiación. Pero, para generar intereses libres de impuestos, un contrato de arrendamiento-compra (también denominado “ventas condicionales o compras en cuotas”) debe satisfacer los requisitos de una “obligación del gobierno” conforme la define el *Internal Revenue Code* (Código del Servicio de Impuestos Internos).

Sin embargo, lo que es considerado una obligación a los ojos de las leyes impositivas federales no necesita ser considerado como tal por las leyes estatales y locales. De este modo, es típico que el arrendamiento libre de impuestos incluya lo que denominamos cláusula de “no-afectación” o “fondos fiscales” para evitar que el convenio sea clasificado como deuda a largo plazo bajo la mayoría de las leyes estatales y locales. Dicha cláusula permite que un locatario del gobierno ponga fin, sin penalidades excepto la pérdida del bien arrendado, a un arrendamiento para el cual no se afectaron fondos más allá del ejercicio económico corriente. La seguridad del convenio de arrendamiento puede ser fortalecida por diversos medios que se discutirán más adelante. Dado que puede ser cancelado a opción del locatario, el arrendamiento es una prenda más débil que un bono. La propiedad del activo no se transfiere usualmente al gobierno cuando se completa con éxito el plazo del arrendamiento, aunque para fines impositivos está en manos del gobierno durante el período de arrendamiento-compra.⁴

⁴ Técnicamente, la titularidad con respecto al bien en un arrendamiento con

Dada la exención de impuestos federales del componente de intereses del pago del arrendamiento, los locatarios están dispuestos a cobrar menores tasas de interés sobre los arrendamientos libres de impuestos que sobre otras ventas condicionales comparables efectuadas al sector privado. Sin embargo, el mayor riesgo enfrentado por los inversores con una cláusula de no-afectación significa generalmente que las tasas de interés son más altas sobre tales arrendamientos que sobre el financiamiento de deuda tradicional, aunque no siempre sea necesariamente así.

El mayor volumen en dólares de arrendamientos en el sector estadual y local está estructurado a la manera de un convenio de arrendamiento-compra y, por lo tanto, está libre de impuestos. Tales operaciones han sido diseñadas de modo tal que los pagos de arrendamientos son considerados cuotas para la compra de un activo. En general, a la finalización del arrendamiento y cuando se extinguen sus obligaciones para con el locador, el locatario adquiere la titularidad del activo. Sin embargo, esto es en gran parte una formalidad dado que, en realidad, el locatario ha poseído y usado el activo arrendado desde el comienzo del plazo del arrendamiento.

Arrendamientos marco

Una versión del arrendamiento-compra que es de especial importancia es el llamado arrendamiento marco. Bajo un arren-

opción de compra puede permanecer con el locador hasta que se completen todos los pagos del arrendamiento o pasar al locatario al comienzo del arrendamiento, teniendo el locador una garantía real. El cualquiera de los dos casos, el convenio puede ser estructurado como una obligación libre de impuestos cuando se registra el endeudamiento para fines contables y bajo las leyes estaduales. En algunos estados (tales como California) el registro al comienzo está expresamente prohibido porque el arrendamiento podría constituir endeudamiento. Por otra parte, en otros estados, no es posible otorgar una garantía real en bienes de propiedad de los gobiernos. Es típico que una operación grande que involucre a terceros inversores (como por ejemplo los certificados de participación) encuentre que el título es mantenido en fideicomiso para beneficio del locador o sus cesionarios. Véase Virginia L. Horler, *Guía de Public Financing in California* (Guía para financiamiento público en San Francisco), San Francisco: Packard Press (Septiembre 1987), páginas 134 a 141; y Vogt y Cole, oportunamente citados, páginas 104 a 105.

damiento marco, un locatario puede adquirir varios tipos de activos a lo largo de un período de tiempo que se extiende más allá de la fecha de financiamiento inicial de la operación. La operación es denominada un arrendamiento marco porque un juego de documentos, el "marco", controla y fija las condiciones bajo las cuales el locatario puede adquirir el uso de los activos. El rasgo innovador de este tipo de operación proviene de la capacidad del arrendamiento marco para eliminar la creación de documentación y seguridad separadas para los distintos tipos de activos a arrendar. Es típico que los gobiernos usen arrendamientos marco cuando quieren centralizar el arrendamiento de equipos bajo un departamento y en el contexto de financiamientos más grandes. Dado que los arrendamientos marco contienen disposiciones de no-afectación sobre "todo o nada", también mejoran la seguridad prendada detrás de cualquier activo arrendado en particular y con ello bajan el riesgo y reducen el costo de los intereses.⁵

El enfoque del financiamiento del arrendamiento marco puede aportar varios beneficios a la entidad gubernamental, en particular si la jurisdicción desea expandir el uso de esta herramienta de financiamiento. Con un financiamiento de arrendamiento marco, la entidad gubernamental puede:

- Reducir los costos totales de financiamiento (es decir, recibir mejores tasas de interés sobre financiamientos grandes y más seguros que lo que es posible sobre operaciones individuales y más pequeñas).
- Consolidar el financiamiento de las necesidades de equipos de los diversos departamentos en una operación.
- Centralizar el procedimiento de financiamiento dentro de un departamento.
- Reducir el riesgo de mercado y la exposición inherente a los financiamientos múltiples.
- Eliminar el gasto y la mano de obra innecesarios involucrados en análisis y licitaciones financieras repetidos.

⁵ Una característica clave del arrendamiento marco es que el gobierno no puede asignar selectivamente para algunos ítems arrendados sí, y para otros, no. Véase "Los gobiernos adhieren a los financiamientos por arrendamiento", *Credit Review*, 13 de marzo de 1989, página 4.

- Utilizar un paquete de documentación estándar para todo el financiamiento.

El enfoque del financiamiento del arrendamiento marco puede ser usado para la adquisición de inmuebles, y también de equipos –para los que es especialmente apropiado.

En una operación de arrendamiento marco típica, la entidad gubernamental o locatario identifica en primer término las necesidades de equipo requeridas en un periodo de tiempo que puede ser considerado esencial para una función necesaria del gobierno (por ejemplo, ómnibus escolares, equipos de procesamiento de datos, equipos para el mantenimiento de caminos). Es posible que el equipo que se financia también incluya otros acordados bajo convenios de arrendamiento existentes con opción de compra, o equipos comprados simplemente durante el último año cuyo importe la entidad del gobierno preferiría que se le reintegrara y luego pagarlo a lo largo del tiempo.

El siguiente paso es analizar la lista de equipos a financiar y preparar un detalle de categorías de financiamiento que discrimine los equipos por fecha de compra aproximada y la vida útil de los equipos adquiridos. Este paso es tomado para permitir que el financiamiento sea estructurado de modo que la obligación relacionada con cualquier pieza sea retirada antes del final de la vida útil del equipo. Una vez completado el paso antedicho, y establecidos la estructura y el tamaño del financiamiento del arrendamiento marco, la entidad gubernamental puede proceder a tomar las medidas que tomaría en general cuando ofrece un título de deuda a los inversores en los mercados de capital.

Venta y arrendamiento inmediato (Sale-Leaseback) y transferencias de activos

Como se describiera en el ejemplo de la ciudad de Oakland mencionado al comienzo de este capítulo, una venta y arrendamiento inmediato (*sale-leaseback*) es un arreglo de financiamiento en el cual el propietario de un activo de capital lo vende a otra parte y formaliza simultáneamente un convenio de locación para alquilar nuevamente el activo en manos del comprador. La venta y arrendamiento inmediato (*sale-lease-*

back) y el arrendamiento con arrendamiento inmediato (*lease-leaseback*), también conocido como transferencia de activos, ha sido empleado para diversos propósitos a lo largo de los años, tales como obtención de fondos al vender un activo existente (por lo menos para fines impositivos) o para mejorar la seguridad y preñar los flujos de fondos de un activo ya existente. En algunos casos la venta y arrendamiento inmediato se puede usar para eliminar la necesidad de disponer de fondos de reserva o capitalizar intereses dado que ya existen flujos de dinero.⁶

La venta y arrendamiento inmediato (*sale-leaseback*) y el arrendamiento con arrendamiento inmediato (*lease-leaseback*) tuvieron cierta popularidad durante un tiempo en la década del ochenta, cuando las leyes de impuestos federales favorecían su uso por parte de los gobiernos como vehículos de financiamiento. Como comentaremos bajo el subtítulo "Tratamiento Fiscal" más adelante en este capítulo, los cambios en las leyes impositivas han aminorado el atractivo de tales operaciones para otros fines que no sean aumentar la capacidad crediticia.

Estructuras de financiamiento de arrendamientos

Antes de examinar las características y los documentos de los arrendamientos libres de impuestos en mayor detalle, es útil ilustrar algunas de las estructuras financieras básicas utilizadas en el arrendamiento. Hay por lo menos dos partes en el arrendamiento municipal: el locador y el locatario gubernamental local. El locador puede ser un vendedor de equipos, un agente de locaciones o una institución financiera. En el caso más simple, el locador puede celebrar el contrato de arrendamiento y recibir pagos de alquileres del locatario. El arrendamiento básico de dos partes, o "formulario para el cliente" como se lo llama a menudo, es ilustrado en el panel A de la figura 1.

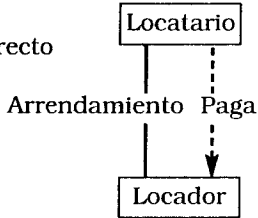
Es muy probable que, según lo ilustra el panel B de la fi-

⁶ *Idem*, página 5.

Figura 1
Estructuras de arrendamiento municipal

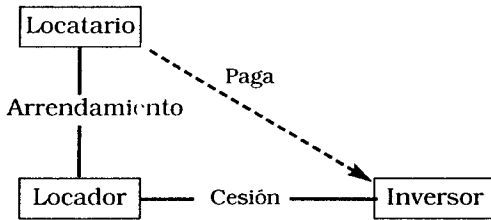
Panel A.

Arrendamiento directo



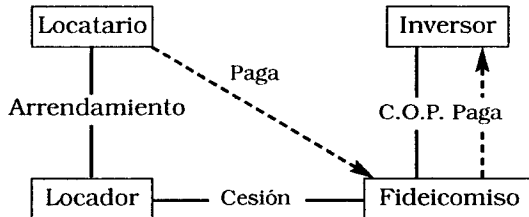
Panel B.

Arrendamiento cedido

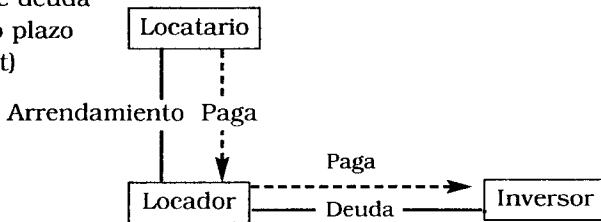


Panel C.

Certificado de participación



Panel D. Título de deuda municipal a largo plazo (Lease-rental debt)



gura 1, la estructura del arrendamiento haga que el locador ceda participaciones en los pagos del arrendamiento a uno o más inversores que pondrán el capital requerido por el locatario perteneciente al gobierno local a cambio de la cesión del derecho a recibir los pagos bajo el arrendamiento. En el caso del arrendamiento con opción de compra, el componente de intereses de estos pagos está libre de impuestos. Esta característica convierte la propiedad de la obligación de arrendamiento en más atractiva para los inversores que se benefician con la exención de impuestos. Lo mismo ocurre con los bonos libres de impuestos.

La cesión de los derechos del locador, su título y participaciones en el arrendamiento al inversor, puede ser directa o a través de un convenio de fideicomiso. En la forma directa, el inversor recibe pagos directamente del gobierno. Este arreglo puede ser facilitado al emplear un agente de transferencias que facture al gobierno, remita los pagos a los inversores, y lleve a cabo otras tareas administrativas.

La versión del convenio de fideicomiso, descrita en el panel C de la figura 1, involucra la creación de un fideicomiso y la cesión de los pagos del arrendamiento a un fideicomisario. En un convenio de fideicomiso, el locador actúa como creador del fideicomiso y celebra un convenio de fideicomiso, correspondiendo el arrendamiento o locaciones designadas a inversores designados como beneficiarios. El fideicomisario es generalmente una compañía de fideicomiso, que supervisa la operación de arrendamiento y representa los intereses de los inversores que poseen certificados de participación. El certificado de participación se ha convertido en una estructura de financiamiento muy importante y muy pronto volveremos a comentar cómo ha sido usado para ampliar el mercado de las locaciones.

El Panel D de la figura 1 ilustra otra versión de la estructura del arrendamiento en la cual el locador en sí es una entidad gubernamental, como por ejemplo una autoridad a cargo de la construcción de una escuela. La entidad gubernamental locadora puede hacer el financiamiento y actuar como agente para la construcción y adquisición de equipos o estructuras y alquilarle al gobierno locatario. El locador vende a los inversores sus propias obligaciones de deuda, que son ga-

ters), sus abogados, el agente de registro y el abogado de los bonos. Estas partes juegan esencialmente los mismos roles en el acceso a los mercados de capital exentos de impuestos que jugarían si asistieran a una entidad gubernamental que asumiera una financiación de deuda convencional.

No resulta sorprendente que cuando se usa deuda respaldada por COP (lo que en general ocurre para las necesidades de capital de \$5 millones y más), los costos de financiamiento, si bien son similares a los de las emisiones de bonos convencionales, usualmente resultan más altos. Tres factores importantes dan cuenta de los mayores costos asociados con el financiamiento de COP. El primero es que los costos de emisión (es decir, los costos de preparar documentos, diseñar la operación y formalizar la venta) asociados con un certificado de financiamiento en las participaciones son similares a los del financiamiento de bonos. De este modo, el COP no presenta en este caso las economías que pueden estar disponibles bajo otros arrendamientos libres de impuestos.

Un segundo factor está constituido por los mayores costos de intereses del financiamiento del alquiler con opción de compra que, por ejemplo, los incluidos en aquellos bonos respaldados por una prenda de obligación general de "plena fe y crédito". El diferencial de intereses refleja los riesgos agregados de no-afectación en una estructura de financiamiento de alquiler con opción de compra. El diferencial depende de las calificaciones de crédito dadas y de los factores de mercado y en general ha oscilado entre un décimo de un punto porcentual a un punto porcentual completo por encima de la obligación general por costos de intereses del locatario.⁸

Un tercer factor es el requisito de fondos de reserva del servicio de deuda. No se requieren fondos de reserva del servicio de deuda, que en general son iguales al 10% del capital total tomado en préstamo para las tomas de préstamo de obligaciones generales. Sin embargo, los riesgos presentes en los financiamientos de COP requieren a menudo fondos de reserva

⁸ James Smith y Anilkumar J. Hoffberg, "Arrendamiento Municipal" en Mid-Atlantic Municipal Advisory Committee, *Conferencia sobre bonos del gobierno después de la ley de Reforma Impositiva de 1986*, 22 de julio de 1987.

del servicio de deuda. Como resultado, los emisores deben tomar más fondos en préstamo que lo necesario para la adquisición de capital –siendo el monto adicional el fondo de reserva del servicio de deuda requerido. De este modo, aun si la tasa de interés cobrada sobre el financiamiento de COP se compara en forma favorable con el monto que sería cobrado de otro modo sobre una deuda de obligación general (*general-obligation debt*), el prestatario del gobierno local o estatal estaría pagando financiamiento sobre un capital más grande por el fondo de reserva del servicio de deuda.

Contratos de servicios

Los acuerdos de arrendamiento pueden ser usados por los gobiernos simplemente para adquirir el uso de un ítem de capital durante un período de tiempo limitado o como método para comprar tal ítem luego de un periodo de años. En los casos en que las entidades gubernamentales desean adquirir servicios en contraposición con simplemente el ítem en sí mismo, hay otro tipo de acuerdo que se puede considerar: el contrato de servicios. Un contrato de servicio puede definirse del siguiente modo: un contrato legal entre una compañía privada y una entidad gubernamental que requiere que la compañía privada, como contraprestación por un honorario especificado, preste determinados servicios que serían prestados de otro modo por la entidad gubernamental.

Los contratos de servicios pueden cubrir el espectro de desarrollo de instalaciones, que van desde la operación a corto plazo de una instalación por una firma privada para completar el diseño, construcción, operación, propiedad y financiamiento privado de una instalación de obra pública. O bien un contrato de servicios puede traer aparejado el establecimiento de relaciones a largo plazo entre la entidad gubernamental y la otra parte, la entidad privada o el prestador de servicios. Los contratos de servicios usados para la operación de corto plazo (cinco años o menos) de una instalación son celebrados por entidades del gobierno por muchas de las mismas razones que se consideran cuando se celebra un arrendamiento genuino o acuerdos de arrendamientos operativos. Las consi-

deraciones económicas entran dentro de la ecuación, pero las entidades gubernamentales utilizan los acuerdos operativos a corto plazo primariamente cuando el "uso" y el "acceso" al activo de capital o a la instalación es importante para un período de tiempo corto solamente, cuando el control gubernamental del activo de capital o la instalación no es importante o es un objetivo secundario, y cuando la propiedad del activo de capital o la instalación no es altamente valorizado por la entidad gubernamental.⁹

Antes de la aprobación de la Ley de Impuestos de 1984 y la Ley de Reforma Impositiva de 1986, los beneficios impositivos disponibles en un acuerdo de contrato de servicios incluían la depreciación acelerada, el crédito fiscal de inversión, y el uso de financiamiento libre de impuestos (en general, bonos de desarrollo industrial). Con posterioridad a la aprobación de la Ley de Reforma Impositiva de 1986, sólo los beneficios de depreciación son aplicables a los propietarios privados de equipos e instalaciones. Todavía pueden jugar un rol para determinar los honorarios que se cobran por los contratos de servicios celebrados por las entidades gubernamentales, pero son de mucha menor importancia que en casos anteriores.¹⁰

Con la reducción de los beneficios impositivos, los ahorros de costos relacionados con los impuestos ya no ofrecen la ra-

⁹ Si bien los arrendamientos genuinos, los arrendamientos operativos, y los contratos de servicios son denominados acuerdos a corto plazo, es importante saber que las consideraciones sobre impuestos federales destacan clasificar a cada uno de ellos de modo diferente. Por lo tanto, el tratamiento fiscal de cada tipo de acuerdo es distinto y, por ende, es un factor importante para determinar las consecuencias impositivas para el propietario del activo de capital o la instalación sujeto al acuerdo. A su vez, los beneficios impositivos juegan un papel para determinar el precio que se establece entre la entidad gubernamental y el propietario del sector privado.

¹⁰ Antes de la Ley de Reforma Impositiva de 1986 la cuestión de si el propietario privado de una instalación estaba prestando servicios para una entidad gubernamental, o más bien estaba alquilándole la instalación, era muy importante por dos razones. Primero, una vida de depreciación más larga aplicada a los activos alquilados a los gobiernos que a aquellos usados en los contratos de servicio para los gobiernos. Segundo, el crédito fiscal de inversión no estaba disponible, en general, si la instalación era arrendada a una entidad gubernamental.

zón primaria para celebrar arreglos de contratos de servicios. De este modo, el uso continuado de los contratos de servicios para la construcción, adquisición u operación de instalaciones está basado en otros factores. Entre los factores que pueden llevar a que una entidad gubernamental considere un contrato de servicios con una entidad privada o proveedor de servicios se encuentran los siguientes:

- Provisión de un servicio que no está disponible de otro modo bajo las restricciones existentes.
- Potencial para servicio de alta calidad.
- Compartir los riesgos de la operación.
- Capacidad para establecer el servicio en un plazo más breve que si el gobierno fuera a desarrollar el proyecto por sí mismo.

Contra estos beneficios, la entidad gubernamental debe considerar las desventajas que pueden estar presentes en el contrato de servicios "completo". Estas desventajas pueden incluir:¹¹

- Pérdida de control de la instalación.
- Procedimientos legales complicados para estructurar y financiar el proyecto.
- Reducción de la fuerza laboral municipal.
- Necesidad continuada de monitorear la calidad del servicio prestado.
- Dificultad para determinar el costo neto del proyecto sobre una base equitativa.
- Requerimiento para comprar la instalación al final del plazo del convenio.

Las instalaciones de desechos sólidos o las plantas de tratamiento de aguas residuales, por ejemplo, presentan tipos de instalaciones cuyo financiamiento puede ser estructurado bajo un contrato de servicios. En general, una entidad gubernamental

¹¹ Scully Capital Services, Inc., *Impacto de la Ley de Reforma Impositiva de 1986 sobre la privatización* (preparado por el National Council of Public Works Improvement, 26 de junio de 1987), páginas 5 y 6.

mental puede optar por confiar totalmente al sector privado el diseño, la construcción, operación, financiamiento y responsabilidad en cuanto a propiedad, o puede confiarlo a la propiedad pública con el diseño, la construcción y la operación a cargo del sector privado. Bajo lo que ha llegado a denominarse el enfoque de contrato de servicios “completo”, el sector privado tendría la responsabilidad por el diseño, construcción, operación, financiamiento y propiedad. Este enfoque ofrece a la entidad gubernamental el potencial para ganar los beneficios antes mencionados, y quizás menores costos, dado que el contrato de servicios puede permitir que los beneficios impositivos reclamados por el sector privado sean compartidos parcialmente con la entidad gubernamental.

Tratamiento fiscal

Las consideraciones impositivas, primariamente aquellas que figuran en el código de impuesto a las ganancias federales relacionado con el tratamiento de la propiedad y el recupero de los costos de capital y la exención impositiva de ciertas formas de ingresos por intereses, han jugado un papel importante en el diseño y uso de los arrendamientos municipales. Como ha sido indicado en el debate antedicho, una serie de cambios impositivos federales ha alterado en gran parte la economía de los arrendamientos gubernamentales y los contratos de servicios, convirtiendo en obsoletas ciertas operaciones, especialmente cuando son usadas junto con la venta de bonos exentos de impuestos.

La figura 2 suministra un resumen de las características de uso y propiedad de los arrendamientos y los contratos de servicio y los tratamientos de impuestos federales relacionados. El arrendamiento genuino, o arrendamiento operativo, brinda beneficios de depreciación para el locador/propietario privado del activo. Sin embargo, si el arrendamiento involucra a un locador gubernamental y supera un arreglo a corto plazo es posible que los beneficios de la depreciación no se puedan acelerar, pero deben ser tomados usando un método lineal a lo largo del punto medio de vida del activo o 125% del plazo del arrendamiento, el que sea mayor. El impacto de esto es demorar la re-

Figura 2
Arrendamientos y contratos de servicios:
usuario y propietario de activos
y beneficios impositivos relacionados

Tipo de arreglo	Usuario	Propietario	Beneficios impositivos
Arrendamiento "genuino"	Público	Privado	Depreciación*
Arrendamiento libre de impuestos	Público	Público	Intereses libres de impuestos
Contrato de servicios**	Privado	Privado	Depreciación acelerada*

* La depreciación es generalmente menos favorable sobre todos los arrendamientos superiores a los tres años para equipos y bienes usados por los gobiernos y otras entidades sin fines de lucro en razón de los periodos de depreciación más largos que deben ser usados. La depreciación en el caso de contratos de servicios que califiquen puede ser para los periodos más cortos (ACRS) permitidos a los propietarios privados. Sin embargo, cuando los equipos y los bienes son financiados por el uso de un título libre de impuestos, la depreciación debe ser tomada sobre la base de un método lineal.

** Ciertos contratos de servicios, que tienen pautas menos restrictivas para distinguirlos de los arrendamientos, están limitados a las instalaciones para el tratamiento de aguas residuales, de desechos sólidos y de energía.

Fuente: Basado en *Innovative Capital Financing* (Financiamiento Innovador de Capital) de John Petersen y Ronald Forbes (Chicago: American Planning Association, 1985) página 33.

cuperación del capital para el propietario privado y reducir en forma efectiva su tasa de retorno sobre el capital invertido.

Bajo el arrendamiento exento de impuestos, el componente de intereses de los pagos de arrendamiento está libre de impuestos, pero no se puede disfrutar de ventajas de recuperpo de capital porque el propietario del activo para fines de impuestos federales no es una entidad imponible. En el caso del contrato de servicios, deberá tomarse la depreciación y, si el contrato de servicios es apto, puede disfrutar el beneficio de vidas depreciables más cortas, a menos que haya habido financiamiento por el uso de un bono libre de impuestos, en cuyo caso se requieren cronogramas de depreciación más largos.

Determinar si el arreglo con la entidad gubernamental es un arrendamiento o un contrato de servicios todavía sigue siendo importante porque aquellas operaciones que califican bajo un contrato de servicios reciben beneficios de deprecia-

ción que son superiores a los disponibles bajo arrendamientos. Bajo las leyes de impuestos federales, la condición de contrato de servicios existe solamente cuando se satisfacen ciertas condiciones mínimas. Estas condiciones son utilizadas para ayudar a distinguir un contrato de servicios de un arrendamiento, o, como se menciona a veces, un “arrendamiento disfrazado”:

- La entidad gubernamental no puede operar la instalación.
- La entidad gubernamental no puede soportar una carga financiera significativa para la instalación.
- La entidad gubernamental no puede recibir un beneficio financiero significativo.
- La entidad gubernamental puede ejercer una opción de compra sólo a un precio justo de mercado.

En general, cuando se satisfacen las condiciones antedichas, los contratos de servicio permiten la transferencia de beneficios impositivos al contratista privado, la cual no sería permitida bajo un arrendamiento con una entidad gubernamental o en un proyecto que involucre financiamiento libre de impuestos.

Características de los arrendamientos libres de impuestos

El arrendamiento libre de impuestos, considerado alguna vez como una alternativa para las compras menores de activos de capital, se ha convertido en un competidor hecho y derecho del financiamiento de deuda a largo plazo. En consecuencia, las evaluaciones por parte del Estado y de los gobiernos locales han cambiado y ya no contrastan los beneficios y costos de una operación de arrendamiento con la compra simple y llana. En cambio, los financiamientos de arrendamientos están siendo comparados con los financiamientos de deuda para la adquisición de activos de capital primordiales y de larga vida. Es importante comprender, sin embargo, cómo se distinguen los arrendamientos del endeudamiento mediante bonos. Las características clave del arrendamiento libre de impuestos que

lo distinguen del endeudamiento con bonos incluyen la cláusula de no-afectación, y los requisitos de no-sustitución, objetivo esencial, garantía de intereses y seguro y reserva.

Cláusula de no-asignación

La cláusula de no-asignación o de provisión de fondos fiscales significa que los pagos del arrendamiento dependen de una asignación anual por parte del organismo que gobierna. Este es un punto clave para diferenciar el arrendamiento del endeudamiento porque con la disposición de no-asignación, la acción del gobierno del año en curso no obliga a pagar la obligación a los subsiguientes.

La capacidad para celebrar una obligación contractual que no es considerada deuda es la razón principal por la que el financiamiento del arrendamiento con opción de compra es usado por los gobiernos para proyectos de capital importantes. Esto ocurre cuando los gobiernos están constreñidos por limitaciones de deuda restrictivas o requisitos de referéndum con respecto a la emisión de deuda o cuando no tienen en sí mismos la facultad para tomar préstamos. Pero no existe el "almuerzo libre" cuando se usa el financiamiento del arrendamiento con opción de compra para evitar restricciones de deuda. La clasificación de no-deuda del financiamiento con opción de compra no elimina la necesidad de financiar los gastos del pago del arrendamiento y tampoco elimina la responsabilidad del gobierno de revelar la obligación en sus estados contables.

Un ejemplo típico de una cláusula de no-asignación, que se encontraría en el convenio de arrendamiento con opción de compra, es el siguiente:

No obstante cualquier disposición en contrario en este Convenio, las obligaciones de la Ciudad de pagar el costo de cumplir sus obligaciones bajo este Convenio y el Convenio de Fideicomiso incluyendo, sin que la mención sea limitativa, sus obligaciones de abonar todos los Pagos Básicos, estarán sujetas a y dependerán de las asignaciones que sean efectuadas oportunamente por el Ayuntamiento a tal fin; estipulándose, sin embargo, que el Administrador Municipal u otro funcionario a cargo de la responsabilidad de preparar el presupuesto anual de la Ciudad deberá in-

cluir en el presupuesto para cada ejercicio económico, el monto de los Pagos Básicos y todo otro monto que sea requerido por este Convenio y el Convenio de Fideicomiso durante tal ejercicio económico, y el Administrador Municipal o aquellos otros funcionarios harán lo posible por obtener las asignaciones anuales de los Pagos Básicos durante el Plazo del Arrendamiento. Durante el Plazo del Arrendamiento, el Administrador Municipal entregará al Fideicomisario dentro de los diez días después de la adopción del presupuesto para cada ejercicio económico, pero a más tardar el 15 de junio, un certificado indicando si un monto igual al Pago Básico que será adeudado durante el siguiente ejercicio económico ha sido asignado por el Ayuntamiento en tal presupuesto.¹²

El compromiso de realizar pagos de arrendamientos dista mucho del compromiso que subyace en la emisión de deuda de obligación general (*general-obligation debt*). Sin embargo, la ausencia del apoyo de “plena fe y crédito” para los financiamientos de arrendamientos con opción de compra no ha resultado evidentemente en un gran número de situaciones de incumplimiento. En realidad, el número de emisores que “se han apartado” de sus obligaciones de arrendamiento con opción de compra han sido pocos.¹³

No-sustitución

La cláusula de no-asignación permite al gobierno locatario designar una operación que no constituirá deuda, pero deja al locador en la situación insegura de no tener una obligación a largo plazo. En consecuencia, los locadores, para fortalecer su seguridad bajo un alquiler con opción de compra, solicitan una disposición de no-sustitución. Esto significa una declaración por parte del gobierno en cuanto a que no sustituirá una nueva instalación o equipo por el que ha sido alquilado.

¹² City of Virginia Beach, Virginia, Certificados de Participación por US\$7.080.000, Serie de 1987, Convenio de Arrendamiento de Bienes Inmuebles fechado: 1 de octubre de 1987.

¹³ Según Moody's Investors Service, la tasa de no-asignación o incumplimiento sobre los arrendamientos pendientes ha sido extremadamente baja. “The Rating Process for Municipal Leases” (“Proceso de clasificación para los arrendamientos municipales”), Moody's Municipal Issues (Marzo de 1989), página 4.

Una cláusula de no-sustitución a menudo dice lo siguiente:

En el supuesto de que el Convenio de Alquiler con opción de Compra terminara por la no-asignación de fondos, el Estado acuerda no comprar, arrendar, alquilar, o adquirir de otro modo equipos o contratar servicios para cumplir las mismas funciones que, o las funciones que tomen el lugar de, aquellas realizadas por los equipos durante un período de 12 meses, excepto conforme lo permita el Convenio de Alquiler con Opción de Compra.¹⁴

Mientras brinda una suerte de “alivio” a los locadores e inversores, la cláusula de no-sustitución que encontramos en los acuerdos de alquiler con opción de compra puede variar de un plazo de 30 días hasta un plazo de hasta 180 días e incluso hasta un año. A pesar de su uso, el papel de la cláusula de no-sustitución como reductora del riesgo de una terminación temprana del arrendamiento se ve a veces cuestionada. Como comentamos más adelante, los convenios de alquiler con opción de compra también se caracterizan por una declaración del objetivo esencial del activo o instalación que se alquila y algunos abogados han sostenido que la cláusula de no-sustitución no es ejecutable porque la ejecución de la responsabilidad del gobierno significa que el gobierno está desprovisto de su capacidad para realizar una función esencial (por ejemplo, usar vehículos escolares o policiales).¹⁵

Objetivo esencial

Otra disposición fortalecedora para el locador es una declaración, por parte del gobierno, en cuanto a que los equipos o instalaciones públicos están siendo adquiridos con un objetivo público esencial y que, por implicancia, el gobierno continuará otorgando las asignaciones que sean necesarias para efectuar los pagos del arrendamiento.

Una carta de objetivo esencial típica será un documento de

¹⁴ Estado de West Virginia, Departamento de Finanzas y Administración, Certificados de Participación por US\$9.740.000. Convenio de Arrendamiento con Opción de Compra, de fecha: 1 de abril de 1986.

¹⁵ “Evaluación de la estructura de arrendamiento y del plan de financiamiento”, *Moody's Municipal Issues* (Marzo de 1989), página 4.

una página que describa brevemente el uso al cual los equipos o bienes arrendados serán destinados y exprese que el objetivo es esencial para las operaciones del locatario. Las declaraciones de objetivo esencial no son tomadas a su valor aparente y deben estar respaldadas substantivamente por hechos. El modo en que uno determina qué proyectos son necesarios para las operaciones de un gobierno varía caso por caso. En tanto no existe un modo preciso para juzgar la importancia de una instalación, los inversores potenciales formulan las siguientes preguntas cuando evalúan las cuestiones relativas al arrendamiento:

- ¿Es el proyecto de arrendamiento vital para la comunidad, sin el cual la comunidad no podría funcionar correctamente?
- ¿Cómo se conecta el proyecto con el sistema total de prestaciones de la entidad gubernamental?
- ¿Cuál sería el impacto de no brindar el proyecto o de terminar el convenio de arrendamiento antes de la finalización del plazo del mismo?
- ¿Sería práctico (en términos de tiempo y de dólares) que el emisor reemplace los bienes o equipos arrendados?
- ¿El gobierno arrendatario o un consultor externo han completado un estudio de evaluación de necesidades u otro estudio de factibilidad?¹⁶

Garantías reales

La garantía real es un concepto importante que funciona como un seguro para el locador en cuanto a que si el gobierno locatario no efectuara los pagos requeridos del arrendamiento, entonces el locatario tendrá el derecho de tomar posesión de los bienes u operarlos o venderlos sin un proceso legal. Algunos estados, incluyendo a Texas y Florida, prohíben constitucionalmente a las municipalidades otorgar al locador una garantía real sobre los bienes municipales comprados me-

¹⁶ Standard & Poor's Corporation. "Financiamientos de Arrendamiento", página 4.

diante el sistema de arrendamiento con opción de compra. La incapacidad del emisor de otorgar al locador una garantía real tiene implicancias crediticias para las obligaciones garantizadas por arrendamientos en estos estados. El locatario no corre el riesgo de perder el uso de los bienes arrendados, o la titularidad de los mismos, si deja de pagar por su uso. Bajo tales circunstancias, la esencialidad del proyecto es un factor aún más crucial.¹⁷

Inicialmente, en el desarrollo de financiamientos de arrendamientos con opción de compra, la variedad de leyes locales y estatales causaba problemas para diseñar operaciones negociables y convencionales. No obstante, las complejidades antedichas para interpretar el arrendamiento con opción de compra han sido dominadas en la mayoría de las jurisdicciones. Aún ahora, las leyes locales y estatales que rigen los arrendamientos y los arrendamientos con opción de compra son complicadas y diversas y llevan a una heterogénea familia de obligaciones.¹⁸

Cobertura de seguro y fondos de reserva

El seguro durante la construcción y operación de las transacciones garantizadas por arrendamiento es particularmente importante. El producido del seguro puede usarse para reembolsar o reemplazar instalaciones dañadas o no operativas y proporcionar pagos de alquileres durante los períodos improductivos. Esto es particularmente importante en los estados en donde puede haber rebajas en el alquiler si la instalación no está operativa. La cobertura de seguro puede ser comprada o suministrada por el locatario a través del autoseguro, si el mismo tiene las reservas adecuadas.¹⁹ Del mismo modo, las reservas protegen contra las demoras en la construcción,

¹⁷ Idem, página 10.

¹⁸ Pamela Cone y Julie Van Horn, "Arrendamiento del gobierno: estudio de la legislación y jurisprudencia de cincuenta estados", *The Urban Lawyer* 18 (Invierno 1986: páginas 1-187).

¹⁹ Moody's Views on Lease Rental Debt ("Puntos de Vista de Moody's sobre Bonos Municipales a Largo Plazo") *Moody's Municipal Issues* (Marzo de 1989), página 3 a 5.

los riesgos de rebaja de alquileres, y las demoras en las asignaciones y pagos efectuados por el seguro. Sin embargo, obtener los fondos para las reservas puede crear problemas. Dadas las limitaciones provocadas por la Ley de Reforma Impositiva de 1986, los fondos de las reservas provenientes de emisiones de bonos exentas de impuestos no pueden superar el 10% de la oferta inicial. Por lo tanto, la reserva no puede alcanzar un monto igual al monto máximo del servicio de deuda anual. Sin embargo, pueden usarse diversas formas de fianzas o seguros para brindar la cobertura requerida.²⁰

Arrendamiento versus la decisión de tomar préstamos

Se ha atribuido a la anulación de las limitaciones de deuda o a las restricciones de referéndum la promoción del uso del financiamiento con arrendamiento con opción de compra. Si bien esto es bastante cierto, estos no son los únicos factores que forman parte de la decisión de usar financiamiento de arrendamiento con opción de compra. Cuando está adecuadamente estructurado y, especialmente, cuando se aplica a operaciones más pequeñas, un convenio de arrendamiento con opción de compra puede ser más eficiente y menos caro que la emisión de bonos tradicional.

La economía del contrato de arrendamiento con opción de compra puede encontrarse en varias áreas, tales como (1) la eliminación del gasto y la demora causados por un referéndum de bonos; (2) su utilidad para gobiernos pequeños que tienen acceso limitado a los mercados de capital; y (3) su capacidad para financiar necesidades de capital relativamente pequeñas que son demasiado grandes para ser financiadas con ingresos corrientes, pero demasiado pequeñas para ser consideradas en un financiamiento con bonos. Sin embargo, deberá efectuarse un "análisis de costos de valor actual" para determinar si el arrendamiento es más factible, en términos económicos, que tomar préstamos para ítems de capital específicos. Aun en los casos en que la tasa de interés incluida en

²⁰ Idem, página 3.

un arrendamiento es más alta que la tasa de interés proyectada en una emisión de bonos, el arrendamiento puede ser más factible, en términos económicos, que las emisiones de bonos. Deberá realizarse una evaluación de la decisión de "arrendar versus tomar préstamos" para adquirir ítems de capital usando un "análisis de costos de valor actual total" para determinar si ese es el caso. En dicho análisis, es necesario agregar todos los costos que se producen a lo largo del tiempo bajo cada alternativa, para ajustarlos por el valor de tiempo del dinero descontando a los valores actuales, y luego comparar los costos de valor actual neto entre sí. Un arrendamiento para un proyecto más pequeño puede tener pocos, si los tiene, costos más que aquellos involucrados en efectuar pagos de arrendamientos. Se puede usar un contrato simple, sencillo y de fácil formalización. Sin embargo, una emisión de bonos puede tener costos de referéndum, honorarios legales, costos de impresión, costos de calificación, honorarios por asesoramiento fiscal y honorarios contables, todo además de los pagos del servicio de la deuda. La ventaja comparativa, como se señalara, es que los costos menores de operación del arrendamiento se verán compensados por una tasa más alta.

Conclusión

El punto sobresaliente del arrendamiento a lo largo de los años ha sido su gran flexibilidad. Originalmente, el arrendamiento fue concebido como un medio para obtener los servicios del capital o la tierra sobre una base temporaria, y, por lo tanto, su uso estaba restringido a la contratación a corto plazo de espacio y equipos. Más recientemente, se desarrollaron los acuerdos de arrendamiento con opción de compra para la adquisición de capital a través de los pagos en cuotas. Llamados de otro modo arrendamientos "libres de impuestos, un atributo importante de estos acuerdos es que el componente de intereses de los pagos de arrendamientos está exento de los impuestos a las ganancias federales, igual que el tratamiento del endeudamiento convencional de los gobiernos locales y estatales. En su formulación más avanzada, las operaciones de arrendamiento con opción de compra equivalen

en muchos aspectos a la toma en préstamo. Sin embargo, la diferencia es que la obligación de arrendamiento no representa endeudamiento respaldado por bonos porque, en general, el locatario tiene el derecho de dar por terminado el acuerdo al dejar de asignar fondos.

La seguridad más débil detrás del arrendamiento con opción de compra significa que las obligaciones garantizadas sobre ellos tienen generalmente tasas de interés más altas que los bonos respaldados por impuestos. No obstante, dado que la obligación de arrendamiento en general no cuenta contra los límites de deuda reglamentarios y no está sujeta a aprobación del votante, su popularidad continúa creciendo como un medio para financiar proyectos de capital a gran escala. Gran parte del desarrollo del mecanismo del acuerdo de arrendamiento ha sido dirigido a fortalecer la prenda del locatario. Asimismo, las innovaciones se han dirigido a estructurar las operaciones para mejorar la negociabilidad de la obligación de arrendamiento. Entre las herramientas de financiamiento disponibles para los gobiernos, el arrendamiento con opción de compra ha evolucionado hacia una alternativa un poco más cara pero más flexible con respecto al financiamiento convencional.

Ética y lucha contra la corrupción en la administración pública, a partir de las contralorías generales de los países de la Comunidad Andina*

Evelisse Elena Hernández Gorrín**

El documento que se presenta, ha sido desarrollado con el propósito de servir como herramienta a ser utilizada por la Contraloría General de la República Bolivariana de Venezuela en su empeño reiterado y constante de luchar por la **transparencia de la administración pública**.

En este momento nos permitimos hacer referencia a la **transparencia** y no a la **corrupción** ya que consideramos que debemos partir por lo que deseamos y entonces actuar de manera decidida para lograrlo.

Este documento tiene como fundamento la Convención Interamericana de Lucha Contra la Corrupción, suscrita por nuestro país en el año de 1997, y está estructurado en cinco capítulos, en los cuales se tocan aspectos referidos a los antecedentes de la Convención, la legislación con que cuenta Venezuela en materia de corrupción y ética y que debe soportar toda actividad que se realice en áreas de una administración

* Estudio situacional y propuesta de acciones presentado en la jornada subregional "Ética y transparencia: iniciativas en las entidades fiscalizadoras superiores de la Comunidad Andina", celebrada del 14 al 16 de noviembre de 2001, en Lima, Perú. Estas actividades se desarrollaron en el marco del convenio suscrito entre la Corporación Andina de Fomento (CAF) y la Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS).

** Abogada, especialista en derecho laboral y gerencia de Auditoría de Estado de las Universidades de Santa María y Simón Bolívar, Venezuela.

transparente y por tanto liberada de la corrupción; por otra parte, se establecen aquellas áreas más susceptibles de control y las que se consideran críticas a efectos de la realización de las actividades de Control de Estado; en cuarto lugar presentamos un “Plan de acción para la lucha contra la corrupción”, el cual ha sido diseñado en función a un objetivo estratégico y cuatro objetivos generales, que presentan las estrategias a seguir para su desarrollo y consecución. Asimismo, se definen los responsables y las interrelaciones que entre éstos existen. Por último, hacemos referencia a algunas de las instituciones públicas y privadas que ofrecen servicios de capacitación especialmente diseñados para los funcionarios públicos, siendo el área más atendida la referida al desarrollo de habilidades y destrezas gerenciales.

Esperamos que este documento satisfaga las expectativas planteadas y se convierta en un instrumento que nos guíe hacia la transparencia y un mejor vivir como nación.

Objetivo general

Realizar un estudio situacional sobre la corrupción en la administración pública y presentar un plan de acción para su lucha en Venezuela.

Objetivos específicos

1. Analizar el contexto actual en Venezuela en materia de lucha contra la corrupción.
2. Recopilar y analizar la normativa vigente en materia de control.
3. Determinar y analizar las áreas críticas con mayor riesgo de corrupción.
4. Determinar las entidades más susceptibles de control, en el marco del proceso de cambio que sufre el Estado venezolano y las necesidades de la población.
5. Determinar los actos más comunes de corrupción en la administración pública.
6. Identificar las actividades desarrolladas por el Estado venezolano con miras a la transparencia de la gestión pública y su difusión a nivel nacional.

7. Determinar y analizar los programas de capacitación que se desarrollan en la administración pública con el objeto de contribuir a la erradicación de la corrupción.
8. Análisis del Código de Ética dictado por la Contraloría General de la República.
9. Analizar las competencias de la Oficina de Atención al Ciudadano de la Contraloría General de la República, de la Fiscalía General y de la Defensoría del Pueblo, y determinar los logros obtenidos en materia de lucha contra la corrupción.
10. Identificar y analizar la vinculación y los convenios existentes entre la Contraloría General de la República y otras instituciones de control en Venezuela.

Alcance

Análisis de la información documental y legal que se crea a partir del año 1999 y hasta el 2001, con motivo de la entrada en vigencia de la Constitución Bolivariana de Venezuela y la reforma del Estado que la misma produce.

Metodología

Para la consecución de los objetivos propuestos se plantea su desarrollo en cinco fases consecutivas:

- a. Recopilación de información necesaria (documental y legal).
- b. Evaluación y análisis de la información.
- c. Elaboración de documento de resultados.
- d. Diseño del plan de acción.
- e. Elaboración de documento final.

I. Antecedentes

En junio de 1994, la Asamblea General de la Organización de Estados Americanos (OEA) celebrada en Belén o Pará, decide encomendar al Consejo Permanente de la Organización, la creación de un grupo de trabajo del Consejo sobre probidad y ética pública. Este grupo de trabajo debía servir, básicamente,

te, como canal para recopilar las distintas legislaciones nacionales sobre el tema de la ética pública, con el objeto de formar una base de datos de apoyo para el intercambio de experiencias en la materia.

En ese mismo año, pero en el mes de marzo, el entonces presidente de los Estados Unidos de Norteamérica, Bill Clinton toma la iniciativa de convocar a una Cumbre Hemisférica de Jefes de Estado y de Gobierno. En las negociaciones iniciales el tema de la corrupción se concentra en el problema de soborno en las transacciones internacionales, y se propone circunscribir el problema de la corrupción a sus efectos negativos en el comercio internacional y las inversiones extranjeras.

Dicho planteamiento no satisface a nuestro país y es por lo que se empeña de manera tenaz en ampliar su alcance y perspectiva, insistiendo en la vinculación indisoluble entre la preservación, consolidación y fortalecimiento de la democracia en el hemisferio y la lucha contra la corrupción, haciéndose necesaria la adopción de un instrumento jurídico interamericano que facilitará y regulará la cooperación entre los países.

La tesis venezolana recibió en términos generales un respaldo importante y el tema de la corrupción se incorporó de manera relevante, tanto en el texto de la declaración como en el plan de acción de la Cumbre de las Américas.

En la declaración aprobada, los mandatarios del hemisferio afirman que:

“la democracia efectiva requiere que la corrupción sea combatida de manera integral, toda vez que constituye un factor de desintegración social y de distorsión del sistema económico que socava la legitimidad de las instituciones políticas”.

El plan de acción propone un conjunto de iniciativas, siendo una de ellas la de:

“desarrollar en la OEA con la debida consideración de los tratados y leyes nacionales pertinentes, un enfoque hemisférico sobre los actos de corrupción en los sectores públicos y privados que incluya la extradición y el enjuiciamiento de los individuos que hayan sido acusados de corrupción, a través de la negociación de un nuevo acuerdo he-

misférico o de nuevos arreglos dentro de los marcos existentes para la cooperación internacional”.

Culminada la Cumbre de las Américas, nuestro país presenta ante el Consejo Permanente de la OEA un proyecto oficial de acuerdo y en enero de 1995, el referido Consejo resuelve remitir el proyecto del grupo de trabajo sobre probidad y ética cívica, y éste a su vez decide solicitar a los Estados Miembros sus comentarios y observaciones. Como resultado se recibieron opiniones de algunos países; sin embargo, surge la idea de que antes de analizar el proyecto venezolano era conveniente evaluar, de acuerdo con el plan de acción aprobado, si era preferible adaptar instrumentos legales vigentes en el sistema interamericano.

Según esta proposición, un instrumento jurídico específico para combatir la corrupción suponía la enorme dificultad de abordar un tema sujeto a variadísimas interpretaciones jurídicas en el hemisferio, y suponía entrar en asuntos tan delicados como la extradición, el derecho de asilo, la asistencia judicial y el secreto bancario.

Presentada tal circunstancia nuestro país propone una metodología de discusión que daba al proceso la celeridad necesaria y al mismo tiempo permitía afinar el proyecto con el aporte de todos los gobiernos. Esta metodología aprobada en la Asamblea General de Haití consistía en:

1. Encomendar al presidente del grupo de trabajo de la OEA (Chile) elaborar un nuevo proyecto de convención, con base en el proyecto original de Venezuela y las observaciones recibidas de los Estados Miembros.
2. Solicitar al Comité Jurídico Interamericano presentar sus observaciones al proyecto durante sus períodos de sesiones ordinarias de agosto de 1995.
3. Convocar a una sesión extraordinaria del grupo de trabajo, constituido por expertos juristas de los gobiernos que designaran los Estados Miembros a fin de preparar el proyecto definitivo.
4. Convocar a una conferencia especializada para considerar, y en su caso adoptar, el proyecto de la Comisión Interamericana contra la Corrupción.

Atendiendo al plan de acción establecido, el presidente del grupo de trabajo elaboró un nuevo proyecto de convención y en junio de 1995 lo presentó ante el Comité jurídico Interamericano, pero éste, además de plantear observaciones a los textos remitidos, elaboró, en agosto de ese año, un articulado alternativo, una propuesta de convención.

El proyecto del Comité Jurídico Interamericano abordó de manera eficaz el problema que planteaba la tipificación de los delitos de corrupción, presentando un amplio articulado de definiciones de lo que denominaron "actos de corrupción", lo que permitía, a partir de ahí, definir en cada país la mayor parte de los delitos de corrupción en armonía con sus respectivas legislaciones. Este proyecto permitió despejar las principales dificultades de la convención y viabilizar las discusiones para su aprobación definitiva.

Hubo dos hechos políticamente decisivos durante la difícil etapa de las negociaciones: el primero en septiembre de 1995 en Washington, donde se realiza una reunión de seguimiento de la Cumbre de las Américas para evaluar, entre otros asuntos, el desarrollo de las actividades del plan de acción vinculado al tema de la corrupción, y es allí donde nuestro país ratifica la necesidad de la convención y apela a la voluntad política expresada por los mandatarios del hemisferio y comprometida en la Cumbre de Miami para que se celebre la Conferencia Especializada de la OEA. El segundo hecho importante se registra dos meses después (noviembre, 1995), cuando en la ciudad de Montevideo se realiza un seminario previsto por la OEA en donde Venezuela insiste en la lucha contra la corrupción. Cito:

"había que llevarla adelante, venciendo los obstáculos y las dificultades que se presenten, en un objetivo que cada vez se muestra más indispensable para el porvenir de América y de la humanidad".

Estos hechos fueron claves para que muchos países comprendieran que la convención no era sólo un instrumento jurídico para facilitar la cooperación, sino que también, y fundamentalmente, representaba el firme compromiso político de nuestros países, de atender el reclamo de sus pueblos y de abor-

dar de una vez por todas el problema que afecta vitalmente a su sistema democrático.

Durante esta etapa de negociaciones se consolida la voluntad política de los países, lo cual permite finalmente convocar a la reunión de expertos gubernamentales, prevista en la metodología aprobada por la Asamblea General de la OEA en Haití.

Se realizaron cuatro reuniones de expertos gubernamentales, en las cuales ya no fue posible distinguir a los promotores pues se había convertido en una empresa común, llegándose así a tener un proyecto definitivo que fue considerado por la Conferencia Especializada de Caracas entre el 27 y el 29 de marzo de 1996. La Convención fue aprobada y suscrita inicialmente por 21 países miembros, y en la Asamblea de Panamá, los Estados Unidos de América se convirtió en nuevo miembro de la convención.

La Convención Interamericana contra la Corrupción suscrita en nuestro país estableció los siguientes propósitos:

- Promover y fortalecer el desarrollo por cada uno de los Estados Parte, de los mecanismos necesarios para prevenir, detectar, sancionar y erradicar la corrupción.
- Promover, facilitar y regular la cooperación entre los Estados Parte, a fin de asegurar la eficacia de las medidas y acciones para prevenir, detectar, sancionar y erradicar los actos de corrupción en el ejercicio de funciones públicas y los actos de corrupción específicamente vinculados con tal ejercicio.

Estos propósitos se canalizan a través de tres grandes áreas de aplicación, a saber:

- La primera se refiere a las “medidas de extradición, que en términos generales son bastantes similares a las recogidas en la Convención de Viena sobre tráfico de estupefacientes. Sin embargo, la Convención Interamericana incorpora un elemento nuevo en su artículo 17.
- La segunda gran área de aplicación se refiere a las “medidas de asistencia y cooperación”, donde los Estados Parte asumen el compromiso de prestarse la más amplia asisten-

cia recíproca a los fines de la obtención de pruebas y la realización de otros actos necesarios para los procesos y actuaciones referentes a la investigación o juzgamiento de los actos de corrupción.

- La tercera gran área se refiere a las “medidas sobre los bienes”, donde los Estados Parte se comprometen a prestar la más amplia asistencia posible para la identificación, rastreo, inmovilización, confiscación y decomiso de bienes obtenidos o derivados de la comisión de los delitos tipificados de conformidad con la Convención.

Ahora bien, el tema de la corrupción también ha sido de importancia y trascendencia para las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) de América Latina y el Caribe, y es así como desde el año de 1994 se viene discutiendo de manera insistente sobre este flagelo.

En este sentido, cabe destacar la “Declaración de Montevideo de las Entidades Fiscalizadoras Superiores frente a la Corrupción”, suscrita en el marco de la IV Asamblea de la Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS), celebrada en el mes de diciembre de 1994, en la que declaran:

- Que es necesario reafirmar la toma de conciencia de las dimensiones reales de la corrupción en cada país y sus efectos destructivos en los diferentes órdenes de la vida de los estados. Asimismo, existe la necesidad imperiosa de combatir ese flagelo con todos los medios posibles para preservar los valores éticos y morales que permitan la convivencia social y garanticen la correcta y eficiente captación y aplicación de los recursos públicos.
- Que ante este flagelo la Entidades Fiscalizadoras Superiores, en plena concordancia con su naturaleza y objetivos, están obligadas a responder pronta y adecuadamente a la demanda social, en orden a asumir un rol muy activo en las tareas vinculadas con la prevención, detección y sanción de las actuaciones corruptas.
- Que las labores que realicen estas entidades para combatir la corrupción administrativa constituyen un desafío ineludible para el resguardo del Estado de Derecho, el fortale-

cimiento de sus instituciones, la protección del régimen democrático y el desarrollo equitativo de la sociedad.

- Que la lucha contra la corrupción requiere un compromiso integral de cada país, para que, con la participación activa de toda la sociedad, se construya una cultura de la ética.

Estableciéndose además recomendaciones en aspectos tales como:

- La autonomía e idoneidad técnica de sus actuaciones,
- El apoliticismo de su gestión,
- El enfoque prioritario de su gestión hacia el desarrollo de sistemas y programas que garanticen la rectitud en la captación, manejo e inversión de los recursos públicos,
- La ejecución de auditorías de alcance amplio dirigidas a detectar sistemas inoperantes y controles ineficaces,
- El apoyo, coordinación y evaluación de los sistemas de control de la administración, etc.

En la V Asamblea General Ordinaria de la OLACEFS, realizada en Lima-Perú en el año 1995, se aprobó la creación del “Fondo Latinoamericano y del Caribe por la Moral Pública”, como programa especial bajo la rectoría y administración de la OLACEFS, con el objetivo fundamental de luchar contra la corrupción en todas sus formas y coadyuvar en las campañas pedagógicas sobre valores públicos. Por su parte, en la VI Asamblea de dicha organización, celebrada en Guatemala en 1996, se aprueba el inicio formal de las operaciones de dicho Fondo.

En septiembre de 1997, en Lima-Perú, se realiza el Taller denominado “El Rol de las Entidades Fiscalizadoras Superiores en la Lucha contra la Corrupción”, desarrollado en el marco de la VIII Conferencia Internacional Anticorrupción, con la participación de representantes de Entidades Fiscalizadoras Superiores de América Latina y el Caribe, Europa, Asia y África, y demás organismos que desarrollan labores de fiscalización de los actos públicos, donde se reafirma el compromiso de reforzar el perfil de dichas entidades en la lucha contra la corrupción.

En esta Conferencia se aprobaron un conjunto de acciones

Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS), suscribieron el 24 de noviembre de 1997 un Acuerdo de Cooperación con el propósito fundamental de intercambiar, en la medida de lo posible, la información y la documentación de dominio público sobre asuntos de interés común, en especial los relativos a auditoría gubernamental, modernización de la administración pública y lucha contra la corrupción, estableciéndose además que la OLACEFS coordinará la realización de estudios especiales solicitados por la Secretaría General de la Organización de los Estados Americanos.

Todo lo antes expuesto y en el marco de ese Acuerdo de Cooperación, se sustenta el presente trabajo y que se espera sirva de instrumento para iniciar un proceso real de adecentamiento de la administración pública y el logro de una gestión transparente.

II. Legislación nacional en materia de corrupción y ética

Nuestro país, en fecha 22 de mayo de 1997, incorpora como parte de su legislación nacional la "Convención Interamericana contra la Corrupción"¹. Tal aprobación supone que Venezuela asume como propósitos fundamentales, en primer lugar, promover y fortalecer el desarrollo de mecanismos necesarios para prevenir, detectar, sancionar y erradicar la corrupción, y en segundo término promover, facilitar y regular la cooperación entre los Estados Parte de la Convención, a fin de asegurar la eficacia de las medidas y acciones para prevenir, detectar, sancionar y erradicar los actos de corrupción en el ejercicio de las funciones públicas y los actos de corrupción específicamente vinculados con tal ejercicio.

Tal situación implica, en primer lugar, la necesidad de analizar la legislación vigente a la luz de dichos propósitos, con el objeto de determinar si contamos con una plataforma jurídica lo suficientemente fuerte que permita cumplir con lo pau-

¹ Gaceta Oficial NI 36.211 del 22/05/97.

tado y coadyuve a la lucha contra el flagelo de la corrupción, y al logro de una administración transparente.

En este sentido, la Exposición de Motivos de la *Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela*² plantea que la administración pública está sujeta al servicio público o interés general y, por ende, debe estar sujeta al servicio de la ciudadanía sin ningún tipo de distinciones, de privilegios o discriminaciones. En este contexto, la aplicación de su contenido requiere de un cambio de **cultura y hábitos organizacionales** que han enturbiado y obstaculizado el ejercicio de la función del Estado, desviándola hacia la satisfacción de intereses subalternos, con lo cual se **ha facilitado la corrupción y la ineficacia e ineficiencia**. Es por ello que se precisan los principios que deben fundamentar a la Administración Pública, los cuales no requieren de mayor explicación: honestidad, participación, celeridad, eficacia, eficiencia, transparencia, rendición de cuentas y responsabilidad. Principios que expresan con claridad el nuevo camino que deben seguir los funcionarios que ejerzan el poder público.

Asimismo, establece que conviene resaltar la importancia y significación que la nueva Constitución le otorga a la función pública, en la medida en que la **honestidad**, la eficiencia y la eficacia de su ejercicio constituyen prioridades indiscutibles dentro de las exigencias que la sociedad venezolana ha manifestado con mensajes precisos y contundentes. Los vicios más enraizados en el sistema político, como el clientelismo, están relacionados íntimamente con la falta de líneas claras en torno a lo que debe ser la función pública y a la creación de una **política de recursos humanos cónsona con los ideales de la gerencia pública moderna**. La gobernabilidad, entendida como la satisfacción plena de las demandas sociales, sólo puede alcanzarse en la medida que se adopten políticas orientadas en este sentido.

A lo largo de su articulado apreciamos una serie de disposiciones que evidencian la existencia de mecanismos y estructuras para lograr el propósito anhelado y que deben estar desarrollados y organizados en normativas de rango inferior, a

² Gaceta Oficial N° 5.453 Ext. del 24/ 03/ 2000.

ser cumplidas por aquellos que tienen la responsabilidad de llevar adelante la función pública. Entre éstas, podemos mencionar las siguientes:

- El derecho de los electores y electoras a que sus representantes rindan cuentas públicas, transparentes y periódicas sobre su gestión, de acuerdo con el programa que hubieran presentado (artículo 66).
- La responsabilidad individual que acarrea el abuso o desviación de poder o por violación de la Constitución o de la ley, en el ejercicio del poder público (artículo 139).
- El hecho de que la administración pública está al servicio de los ciudadanos y ciudadanas y se fundamenta en los principios de honestidad, participación, celeridad, eficacia, eficiencia, transparencia, rendición de cuentas y responsabilidad en el ejercicio de la función pública, con sometimiento pleno a la ley y al derecho (artículo 141).
- El derecho que tienen los ciudadanos y ciudadanas a ser informados e informadas oportuna y verazmente por la administración pública, sobre el estado de las actuaciones en que estén directamente interesados e interesadas, y a conocer las resoluciones definitivas que se adopten sobre el particular (artículo 143).
- El establecimiento del Estatuto de la Función Pública mediante normas sobre el ingreso, ascenso, traslado, suspensión y retiro de los funcionarios de la Administración Pública (artículo 144).
- La prohibición para los funcionarios públicos de celebrar contrato alguno con los Municipios, los Estados, la República y demás personas jurídicas de derecho público o de derecho privado estatales ni por sí ni por interpósita persona, ni en representación de otro, salvo las excepciones que establezca la ley (artículo 145).
- La prohibición a que el nombramiento o remoción de los funcionarios públicos estén determinados por la afiliación u orientación política (artículo 145).
- La exigencia de que el ingreso de los funcionarios públicos a los cargos de carrera se efectúe mediante concurso público, fundamentado en principios de honestidad, idoneidad y eficiencia (artículo 146).

- La prohibición de desempeñar a la vez más de un destino público remunerado, a menos que se trate de cargos académicos, accidentales, asistenciales o docentes que determine la ley (artículo 148).
- La prohibición de que funcionarios públicos acepten cargos, honores o recompensas de gobiernos extranjeros sin la autorización de la Asamblea Nacional (artículo 149).
- La obligación que tienen los gobernadores o gobernadoras de rendir, anual y públicamente, cuenta de su gestión ante el Contralor del Estado y presentar un informe de la misma ante el Consejo Legislativo y el Consejo de Planificación y Coordinación de Políticas Públicas (artículo 161).
- La existencia en cada Estado de una Contraloría que goza de autonomía orgánica y funcional y ejerce, conforme a esta Constitución y a la ley, el control, la vigilancia y la fiscalización de los ingresos, gastos y bienes estatales (artículo 163).
- La existencia, además, en cada Municipio, de una Contraloría Municipal con competencia para ejercer el control, vigilancia y fiscalización de los ingresos, gastos y bienes municipales, así como las operaciones relativas a los mismos (artículo 176).
- La prohibición que tienen los diputados o diputadas a la Asamblea Nacional de ser propietarios o propietarias, administradores o administradoras o directores o directoras de empresas que contraten con personas jurídicas estatales, no pudiendo además gestionar causas particulares de interés lucrativo con las mismas (artículo 190).
- La obligación de que las leyes procesales establezcan la simplificación, uniformidad y eficacia de los trámites, y adopten un procedimiento breve, oral y público (artículo 257).
- La existencia de órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa competentes para anular los actos administrativos generales o individuales contrarios a derecho, incluso por desviación de poder; condenar al pago de sumas de dinero y a la reparación de daños y perjuicios originados en responsabilidad de la Administración; conocer los reclamos por la prestación de servicios públicos y disponer lo necesario para el restablecimiento de las situaciones ju-

rídicas subjetivas lesionadas por la actividad administrativa (artículo 259).

- El establecimiento del régimen disciplinario de los magistrados y jueces, el cual esta fundamentado en el Código de Ética del juez Venezolano o Jueza Venezolana (artículo 267).

Asimismo, la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela establece la creación del “Poder Ciudadano”, conformado por el Ministerio Público, la Defensoría del Pueblo y la Contraloría General de la República, y ejercido a través del Consejo Moral Republicano.

Dicho Poder lo mencionamos de manera especial a partir de las competencias que se han atribuido a los órganos que lo conforman, a saber:

- Prevenir, investigar y sancionar los hechos que atenten contra la **ética** pública y la moral administrativa;
- Velar por la **buena gestión y la legalidad** en el uso del patrimonio público, el cumplimiento y la aplicación del principio de la legalidad en toda la actividad administrativa del Estado.
- Promover la **educación** como proceso creador de la ciudadanía, así como la solidaridad, la libertad, la democracia, la responsabilidad social y el trabajo.

En atención a lo expuesto, los representantes del Consejo Moral Republicano deberán formular a las autoridades y funcionarios de la Administración Pública, las advertencias sobre las faltas en el cumplimiento de sus obligaciones legales. De no ser acatadas estas advertencias, puede imponer las sanciones que establezca la ley que al efecto se dicte, la cual hasta la fecha no ha sido sancionada generándose un vacío de poder y de control.

Se establece, además, que el Consejo Moral Republicano tiene la obligación de promover actividades pedagógicas dirigidas al conocimiento y estudio de la Constitución, al amor a la patria, a las virtudes cívicas y democráticas, a los valores trascendentales de la República y a la observancia y respeto de los derechos humanos, competencia que permite estable-

cer un sistema coherente de concientización y capacitación de los venezolanos desde muy temprana edad, con el objeto de instituir principios y valores éticos en nuestra población y poder entonces contar con una colectividad fuerte frente a los mecanismos de corrupción que día a día se crean y mejoran.

Por su parte, la *"Ley Orgánica de Salvaguarda del Patrimonio Público"*³ (LOSPP), vigente desde el año 1983, recoge una serie de normas que tienen por objeto prevenir, perseguir y sancionar el enriquecimiento ilícito y los delitos contra la cosa pública, y hacer efectiva la responsabilidad penal, civil, administrativa y disciplinaria de los funcionarios y empleados públicos y demás personas que se indican en ella (artículo 1), responsabilidades por demás independientes y a ser impuestas por los diferentes órganos de la administración pública, conforme a las competencias atribuidas a cada uno.

A esta Ley quedan sujetos todos los servidores del Estado, tanto a nivel nacional, como estatal y municipal y a los que en esos niveles ejerzan funciones ejecutivas, legislativas, judiciales, y también a aquellos funcionarios que laboran en los órganos del Poder Ciudadano y Electoral.

En la misma se establece en primer lugar la obligación de quienes desempeñen funciones públicas de presentar, tanto al ingreso a la función pública como al cese de la misma (artículo 5), la "Declaración Jurada de Patrimonio", la cual debe reflejar los ingresos, activos y pasivos tanto del funcionario como de su cónyuge e hijos.

La referida declaración jurada de patrimonio es un instrumento de gran importancia, mas no indispensable, para la determinación de elementos que podrían conducir a la declaratoria de enriquecimiento ilícito, pues su análisis y verificación permiten determinar con exactitud la relación entre los bienes que posee el funcionario y su círculo familiar directo con sus ingresos lícitos.

Por último, debemos mencionar que la no presentación de la declaración dentro del lapso establecido acarrea la retención del pago de sus remuneraciones hasta tanto no se produzca la referida presentación, así como la imposición de

³ Gaceta Oficial N° 3.777 Ext. del 23/12/1982.

multa de conformidad con lo dispuesto en su artículo 19, es importante señalar que los montos en ella estipulados son para la fecha insignificantes, razón por la cual se corre el riesgo de que el funcionario cancele la multa y sin embargo no se logre el fin buscado, cual es tener la declaración jurada a los efectos de realizar un control real sobre su patrimonio y descartar la existencia de elementos de insinceridad o enriquecimiento ilícito.

Asimismo, la LOSPP, en su Título VI, artículos 58 al 80, ambos inclusive, establece una serie de conductas que las tipifica como “De los Delitos contra la Cosa Pública”, dentro de las cuales encontramos los siguientes:

- Quien abusando de sus funciones constriña o induzca a alguien a que dé o prometa, para sí o para otro, una suma de dinero o cualquier otra ganancia o dádiva indebidas.
- Quien por sí mismo o mediante persona interpuesta se procure ilegalmente alguna utilidad en cualquiera de los actos de la administración pública.
- Quien por razones de sus funciones reciba, para sí mismo o para otro, retribuciones u otra utilidad que no se le deban, o cuya promesa acepte; asimismo será castigado quien diere o prometiére el dinero, retribuciones u otra utilidad.
- Quien por hacer retardar u omitir algún acto de sus funciones, o que por efectuar alguno que sea contrario al deber mismo reciba o se haga prometer dinero u otra utilidad, bien por sí mismo o mediante otra persona, para sí o para otro.
- Quien ha permitido conferir empleos públicos, subsidios, pensiones u honores, o hacer que se convenga en contratos relacionados con la administración, favorecer o causar algún perjuicio o daño a alguna de las partes en procedimientos o juicios de cualquier naturaleza.
- Quien se apropie o distraiga, en provecho propio o de otro, los bienes del patrimonio público o en poder de algún organismo público, y cuya recaudación, administración o custodia tenga por razones de su cargo, o cuando no tenga en su poder los bienes, se los apropia o distrae o contribuye para que sean apropiados o distraídos, en beneficio

propio o ajeno, valiéndose de la facilidad que le proporciona su condición de funcionario público.

- Quien por imprudencia, negligencia, impericia o inobservancia de leyes, reglamentos, órdenes o instrucciones, diere ocasión a que otra persona se apropie o distraiga los bienes del patrimonio público.
- Quien ilegalmente diere a los fondos o rentas a su cargo una aplicación diferente a la presupuestada o destinada, aun en beneficio público.
- Quien excediéndose en las disposiciones presupuestarias y sin observancia de las previsiones legales sobre crédito público, efectúe gastos o contraiga deudas o compromisos de cualquier naturaleza, con excepción de aquellos casos en que el funcionario, a los fines de evitar la paralización de un servicio, obtuviere la autorización del gasto.

También encontramos tipificados en ésta, como conductas ilícitas, los referidos a la utilización ilegítima de información, el tráfico de influencias, las exacciones ilegales, concierto de intereses, el abuso de poder, el aprovechamiento fraudulento de fondos públicos, el enriquecimiento por enajenación de bienes público o por certificaciones falsas, la apropiación o utilización ilegal de bienes públicos, el cobro ilegítimo de utilidades, el ocultamiento, falseamiento, sustracción o destrucción de documentos, los pagos fraudulentos, el manejo ilegítimo de cuentas bancarias, etc.

Ahora bien, la LOSPP, en su Título V, Capítulo I, hace especial mención al delito de "Enriquecimiento ilícito", y establece que incurre en éste, en primer lugar, el funcionario o empleado público que durante el desempeño de su cargo o dentro de los dos años siguientes a su cesación y sin poder justificarlo, se encontrare en posesión de bienes, sea por sí o por interpuesta persona, que notoriamente sobrepasen sus posibilidades económicas (artículo 44); asimismo, puede ser sancionada aquella persona a la que se le hubiere exigido declaración jurada de patrimonio con motivo de una investigación que esté conociendo el Tribunal competente y surgieren indicios de delitos contra el patrimonio público. Por último, podrán ser sancionados además quienes ilegalmente obtengan lucros por concepto de ejecu-

ción de contratos celebrados con organismos o entidades públicas (contratistas).

Asimismo, dispone esta Ley que la Contraloría General de la República, a través del proceso de verificación de la sinceridad de la declaración jurada de patrimonio, puede estar evidenciando la existencia de elementos que hagan presumir la comisión del delito de enriquecimiento ilícito, en cuyo caso la información es suministrada al Ministerio Público, quien acredita a la Contraloría General de la República por conducto de la Dirección de Declaraciones Juradas de Patrimonio, en su condición de órgano de investigación, para practicar las diligencias necesarias que permitan demostrar dichos ilícitos. Cabe mencionar que el procedimiento en vía administrativa se inicia mediante auto motivado y se le comunica al investigado a través de un cuestionario que le permite aclarar dudas sobre su situación patrimonial y que, por tanto, le respeta su derecho a la defensa y el principio del debido proceso.

Los resultados obtenidos en dicha investigación son remitidos al Ministerio Público como órgano competente para intentar las acciones civiles y/o penales respectivas, conforme a lo dispuesto en el Código Procesal Penal venezolano.

Es importante señalar que en el año 2000, la Dirección de Declaraciones Juradas de Patrimonio culminó la verificación de once declaraciones juradas de patrimonio, de las cuales cinco sustentaron las acciones civiles y/o penales intentadas por el Ministerio Público. En los primeros nueve meses del año 2001 se han remitido al Ministerio Público un total de trece investigaciones de un total de 22 casos que se proyectan, los cuales estarán culminados a finales de 2001, resultando evidente que la Institución Contralora está realizando actividades coordinadas y concretas para luchar contra la corrupción.

En tercer término y siguiendo con el análisis de la normativa vigente en Venezuela, encontramos la Ley de Carrera Administrativa (1975)⁴, que tiene por objeto regular los derechos y deberes de los funcionarios públicos en sus relaciones con la Administración Pública Nacional a través del establecimiento de un sistema de administración de personal que per-

⁴ Gaceta Oficial N° 1.746 Ext. del 23/05/1975.

mita estructurar técnicamente y sobre la base de méritos, toda la normativa y procedimientos relativos a las situaciones jurídicas y administrativas de los funcionarios públicos. En esta ley se establecen los derechos, deberes e incompatibilidades de los funcionarios públicos, así como las bases del sistema de administración de personal en cuanto al ingreso, nombramiento, clasificación, remuneración, adiestramiento y retiro de la función pública. Por otra parte, es de suma importancia que esta Ley también establece que los funcionarios públicos responden penal, civil, administrativa y disciplinariamente por los delitos, faltas, hechos ilícitos e irregularidades administrativas cometidas en el ejercicio de sus funciones y define que el órgano responsable de intentar las acciones respectivas es el Ministerio Público.

Como vemos, tanto la LOSPP como la Ley de Carrera Administrativa establecen, en una primera fase, los órganos que intervienen en los procesos sancionatorios: los Órganos de la Administración Activa, el Ministerio Público, la Contraloría General de la República, situación que ya vale la pena ir esbozando, a los fines de diseñar posteriormente un plan de acción coherente y posible.

Por otra parte, haciendo referencia a las Leyes que sustentan el sistema normativo que permite la lucha contra la corrupción, tenemos a la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República vigente desde 1996, la cual atribuye a esta institución el ejercicio del control, la vigilancia y la fiscalización de los ingresos, gastos y bienes públicos, así como de las operaciones relativas a los mismos. El ejercicio de tales competencias se materializa a través de la ejecución de actividades de control posterior, tales como auditorías, inspecciones y fiscalizaciones, siendo además que tiene amplias competencias en materia sancionatoria, a través de los procedimientos de averiguaciones administrativas, reparos y multas.

Cabe destacar que el alcance de la competencia de control de la Contraloría General de la República abarca a todos los entes de la administración pública, así como a personas naturales y jurídicas que intervengan en la administración, custodia o manejo de fondos o bienes públicos, tal como lo dispone en su artículo 5°. Tal amplitud de competencias ha sido llamada, muy acertadamente, por el doctor Clodosbaldo Rus-

sián, Contralor General de la República, como la **universalidad del control**, pues no existe órgano ni persona en nuestro país que no pueda ser auditado e investigado.

En Venezuela existen otra serie de normas de control que inciden de manera directa en el desarrollo de las actividades públicas, y se presentan en documento anexo.

En cuanto al tema de la “Ética Pública”, consideramos que debemos mencionar las palabras de Fernando Savater:

“Ética es la convicción de que no todo vale la pena por igual. Y de que hay razones para preferir un tipo de actuación a otros, que surgen de un núcleo no trascendente sino inmanente al hombre”.

Partiendo de esto, podemos decir que la ética tiene que ver con el buen vivir y con el buen hacer, es decir, con el mejor vivir, y cooperar con éste, en su ámbito ciudadano y social. Esta es la finalidad del Estado e implica hacer las cosas que deben ser hechas y hacerlas como deben ser hechas bajo criterios de eficiencia y eficacia. La ética considera al hombre como un ser activo que proyecta y realiza un determinado proyecto o programa social y lo valora conforme a las acciones que deben realizarse y las que deben evitarse, tomando como punto de partida la libertad y la dignidad propias del ser humano.

Ahora bien, el instrumento con que cuenta el Estado para lograr hacer lo que debe es el “funcionario público” y la Contraloría General de la República. Comprendiendo la importancia de esto, dictó en el año 1997 el “*Código de Ética del Funcionario Público*”⁵ con el propósito de establecer una herramienta ética que los guíe en el ejercicio de sus funciones y permita contribuir con la correcta administración del patrimonio público, con la eficacia en la gestión de lo público y combatir la corrupción propiciando la transparencia, mediante la presentación de pautas deseables y exigibles de comportamiento, al mismo tiempo que las describe de manera concreta y tangible. En ese contexto, al funcionario público se le prescriben, entre otras conductas, las de:

⁵ Gaceta Oficial NO 36.268 del 13/08/1997.

- Salvaguardar los intereses generales del Estado.
- Preservar el patrimonio público.
- Realizar cabalmente sus tareas con eficiencia, eficacia y con apego estricto a la legalidad.
- Proceder con imparcialidad y objetividad.
- Rechazar pagos, beneficios y privilegios.
- Ajustarse a la transparencia propia de la administración.
- Denunciar y rechazar toda actividad contraria al manejo correcto de los fondos.
- Tratar a los ciudadanos con respeto, prestando sus servicios de manera eficiente, puntual y pertinente.

Por su parte, el Ejecutivo Nacional en el año 1998 dictó el “*Código de Conducta de los Servidores Públicos*”⁶, el cual tiene como objetivo fundamental normar la conducta de los servidores públicos respecto de los principios éticos que deben regir el ejercicio de las funciones que desempeñan en la administración pública nacional y define como principios éticos: la honestidad, la equidad, el decoro, la lealtad, la vocación de servicio, la disciplina, la eficacia, la responsabilidad, la puntualidad, la transparencia y la pulcritud.

Asimismo, la Constitución vigente establece en su artículo 267 la creación del “Código de Ética del Juez Venezolano o Jueza Venezolana”, el cual contendrá el régimen disciplinario de los magistrados o magistradas adscritos al poder judicial, y que fuera presentado, en calidad de proyecto, por el Tribunal Supremo de justicia ante la Asamblea Nacional y contiene no sólo normas éticas sino que, además, establece todo lo referente a la Jurisdicción Disciplinaria y al procedimiento aplicable, situación que hasta la fecha se establecía en reglamentos internos de la institución.

Dentro de los aspectos que se pretenden establecer como normas éticas, podemos mencionar:

- Reconocer y proteger la dignidad humana.
- Actuar conforme a los valores y principios que establece la Constitución.

⁶ Gaceta Oficial NO 36.496 del 15/07/1998.

- Actuar siempre impartiendo justicia.
- Actuar con autonomía e independencia.
- Respetar en todo momento el debido proceso.
- Cooperar y respetar a las autoridades públicas.
- Buscar la verdad y la justicia mediante la aplicación del derecho.
- Aplicar oportunamente la justicia, así como utilizar un lenguaje claro y preciso.
- Actuar libre de toda tendencia política, económica, social, etc.
- Mantener conducta pública decorosa y cónsona con la decencia que exige su investidura.
- Sus bienes no podrán exceder de su capacidad económica, conforme a sus ingresos lícitos.
- Mantener rendimiento satisfactorio, conforme a los criterios establecidos.
- Realizar actividades comunitarias.
- No podrá realizar actividades políticas.
- Mantener siempre el secreto profesional.
- Deberá actuar con dignidad, ser respetuoso, cortés y tolerante.

III. Áreas susceptibles de control

Ahora bien, la pregunta obligada es:

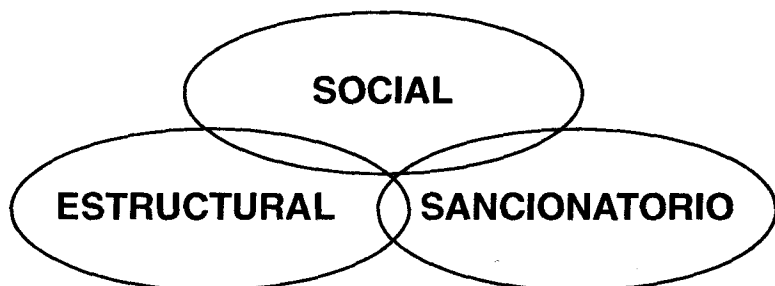
¿Por qué, si existe en nuestro país una plataforma jurídica y ética que regula la conducta de los funcionarios públicos, define competencias y procedimientos y establece mecanismos sancionatorios de diversa índole, se siguen produciendo, cada vez más, actos de corrupción que implican una pérdida de la ética pública?

La respuesta no es sencilla pero sí ampliamente conocida: la corrupción no es sólo un fenómeno jurídico, es fundamentalmente un fenómeno social, ya que influyen en su comisión aspectos económicos, culturales, educativos y éticos, entre otros.

Pero, además, existe un tercer elemento que influye de manera directa en la ejecución de los actos de corrupción y se refiere a las condiciones o características de las organizaciones

que conforman el estamento público. Tal situación ha sido identificada como elemento que favorece a la corrupción, cuando la propia exposición de motivos de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, expresa:

“En este contexto la aplicación de su contenido implica el cambio de una cultura y de unos hábitos organizacionales que han enturbiado y obstaculizado el ejercicio de la función del Estado, desviándola hacia la satisfacción de intereses subalternos, con lo cual se ha **facilitado la corrupción y la ineficacia e ineficiencia**” (negrilla nuestra).



Todo esto permite identificar tres grandes elementos que requieren estar bien conformados e interrelacionados como un sistema, toda vez que cada uno se afecta o transforma, positiva o negativamente, por influencia de los otros.

Del fundamento legal, como sostén de toda actividad del Estado, ya se habló en el capítulo anterior, y se evidencia que contamos con instrumentos legales que determinan los actos, hechos u omisiones considerados por el legislador como sancionables y que guardan relación directa con lo planteado en la Convención Interamericana Contra la Corrupción.

Ahora hablaremos del **aspecto sancionatorio**, debido a que la existencia de una eficiente plataforma jurisdiccional evita o disminuye la “impunidad”, elemento que ha sido identificado como una de las razones que propicia la corrupción, la cual podemos definir como la falta de imposición de sanciones a aquellas personas que han actuado en contra de los in-

tereses del Estado y en la mayoría de las oportunidades afectado al patrimonio público.

Evitar esta situación implica contar, primero, con instituciones públicas donde se controlen el cumplimiento de las disposiciones legales que rigen sus actividades y de detectarse la comisión de alguna falta o ilícito se apliquen las sanciones disciplinarias o administrativas que correspondan; en segundo término, es imprescindible que los órganos del Poder judicial ejecuten los procesos de aplicación de sanciones de manera eficiente, eficaz, oportuna, con criterios de justicia y equidad; y en tercer lugar, se requiere que los órganos de control del Estado actúen guiados también por los criterios ya mencionados, toda vez que su función es el resguardo del patrimonio público y por tal razón están en la obligación de aplicar sanciones cuando de sus actividades se evidencien la comisión de ilícitos contra la cosa pública.

Pero esto no es todo. En materia de lucha contra la corrupción es necesario que los órganos vinculados a los procesos sancionatorios trabajen de manera coordinada, y en ese sentido podemos mencionar a la Contraloría General de la República, a la Fiscalía General de la República y al Tribunal Supremo de Justicia, este último como órgano rector de los tribunales a nivel nacional. Tal situación se plantea debido a que, detectados los ilícitos administrativos, civiles y penales referidos a la función pública, es menester decidir las causas de manera oportuna y con conocimiento cabal de los criterios que guiaron a los órganos de control para el momento de imponer la sanción administrativa correspondiente.

En este sentido, es importante señalar que desde 1994 se viene desarrollando un proceso de modernización del sistema judicial del país; asimismo, en el año de 1999, con la entrada en vigencia de la nueva Constitución de la República Bolivariana de Venezuela se decreta, en primer lugar, la reorganización del Poder Judicial y del Sistema Penitenciario, con el propósito de garantizar la idoneidad de los jueces, prestar defensa pública social y asegurar transparencia y celeridad en los procesos judiciales, ya que existían múltiples denuncias en contra de los miembros de este poder por presuntas irregularidades ocurridas en la Inspectoría de Tribunales, órgano de control del Consejo de la judicatura, lo cual implica~

ba la ejecución de una serie de medidas tendientes a depurar el sistema de justicia. Por esta razón, el 11 de octubre del mismo año dictan las “Medidas cautelares Urgentes de Protección al Sistema Judicial y del Sistema Penitenciario”, dirigidas a regular y garantizar el cumplimiento del debido proceso en todo lo referido al modelo de transformación que se había determinado.

La *emergencia judicial*, como se le ha llamado a este proceso, parece no haber logrado sus objetivos, después de casi dos años, ya que en fecha 23 de mayo de 2001 se acordó la reorganización judicial catalogada como la “sobremarcha judicial”, lo cual implica, según palabras del presidente encargado del Tribunal Supremo de Justicia (*El Nacional*, 01/ 06/01), primero la sustitución del 75% de los jueces del país, segundo la realización de auditorias de personal para racionalizar la burocracia, ya que existen más de 14.000 empleados tribunaticios, y tercero combatir a los empleados corruptos.

Ahora bien, la sustitución de un porcentaje tan elevado de jueces se genera por diferentes razones: primero, por la existencia de denuncias sobre la mala praxis de algunos jueces; y segundo, debido a que los procesos de evaluaciones efectuados han evidenciado la ineficacia e ineficiencia de otros tantos. Ahora bien, ambos supuestos son sancionables y pueden implicar, si no la comisión de actos de corrupción, la tolerancia en su comisión, ya que la impunidad, a nuestro entender, no puede verse sólo como la falta de aplicación de la norma, sino además como la aplicación tardía de la misma. Por otra parte, la existencia de una nómina tan elevada de funcionarios tribunaticios debe ser objeto de un análisis profundo ya que puede detectarse la existencia de “funcionarios fantasmas” y/o la determinación de un número mayor a los requeridos, lo cual implica la existencia de procesos viciados, guiados por criterios distintos a los de eficiencia, eficacia y economía, donde pueden estar prevaleciendo los intereses personales o grupales sobre los del Estado. Y el último punto relativo a atacar a los funcionarios corruptos se refiere a aquellos que solicitan o aceptan cantidades de dinero, favores, etc., y modifican las sentencias, sustraen pruebas, eliminan expedientes, o simplemente retardan los procesos con el fin de favorecer intereses personales.

Por su parte, la Contraloría General de la República⁷ posee competencias, como se planteó anteriormente, para declarar responsable en lo administrativo a aquellos funcionarios públicos o particulares que tengan a su cargo o intervengan en cualquier forma en la administración, manejo o custodia de fondos o bienes públicos. En este sentido, la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República en su Título VIII "De las Averiguaciones Administrativas" regula todo lo referido al procedimiento, y el artículo 113 establece los supuestos de responsabilidad administrativa por los que puede la institución imponer sanción. Asimismo, tiene competencia para imponer los reparos (Título VII) y las multas (Título IX) que correspondan y conocer los recursos de reconsideración, jerárquicos y de revisión contra dichas sanciones, con lo cual se considera agotada la vía administrativa, y puede entonces el interesado intentar su acción ante el tribunal competente. Cabe destacar que la Contraloría debe, además, detectados ilícitos civiles o penales, remitirlos a la Fiscalía General de la República con el objeto de que intente las acciones correspondientes.

Es importante señalar que la Ley Orgánica de Salvaguarda del Patrimonio Público, en su Capítulo IV, establece también supuestos de responsabilidad administrativa y civil dentro de los que podemos mencionar: el endeudamiento no autorizado, el manejo ilegítimo de cuentas bancarias, la expedición de certificados inciertos de reposo, el ocultamiento o acaparamiento de formularios, el despilfarro, la generación de gastos innecesarios, los gastos a precios superiores al mercado, la contratación de personal innecesario, entre otros.

Asimismo, la Contraloría General de la República, atendiendo a la necesidad de incorporar a la sociedad en la lucha contra la corrupción y comprendiendo la obligación de mantenerla informada, creó la Oficina de Atención al Ciudadano, la cual tiene como propósitos fundamentales:

1. Atender a todo ciudadano que se proponga efectuar alguna diligencia, actuación o gestión ante la Contraloría para la resolución de algún asunto determinado, a fin de informar-

⁷ Gaceta Oficial N° 5.017 Ext. del 13/12/1995.

lo acerca de los requisitos del trámite, las oficinas o dependencias competentes, su ubicación, los funcionarios responsables y la duración del trámite.

2. Recibir las quejas, reclamos, sugerencias, peticiones y denuncias que formulen los ciudadanos cuya atención sea competencia de la Contraloría y, de no resultar manifiestamente improcedentes, remitirlas a la dependencia responsable a fin de que ésta produzca la correspondiente respuesta o inicie el procedimiento a que haya lugar.
3. Orientar a los ciudadanos que se propongan efectuar alguna denuncia, reclamo o diligencia ante un órgano del Estado acerca del trámite a realizar, sus requisitos generales, las dependencias que intervienen y su ubicación.
4. Sin perjuicio de las limitaciones que impongan otras normas, suministrar información a los ciudadanos acerca del estado en que se encuentran las quejas, reclamos, sugerencias y denuncias por ellos formulados.

Esta iniciativa generó un despertar en algunas de las Contralorías de Estados, las cuales, aceptando el reto, crearon sus propias oficinas, como, por ejemplo, las Contralorías de los Estados Guárico, Aragua, Carabobo, Yaracuy y Portuguesa, entre otras.

Asimismo, en fecha 2 de febrero de 2000 dicta la Resolución "Instructivo en Materia de Denuncias"⁸, con el fin de generar la participación de la ciudadanía en la lucha contra la corrupción.

Por otra parte, cuando se analiza la información suministrada por la Contraloría General de la República, observamos que la institución en los últimos diez (10) años ha decidido un total de 854 recursos jerárquicos, de los cuales 461 fueron confirmatorios; sin embargo, los órganos jurisdiccionales en los últimos 12 años sólo han resuelto 116 causas de los cuales en 23 casos hubo pronunciamiento sobre el fondo, y los procesos requirieron de hasta seis años para su culminación. La referida situación debe observarse con mucha responsabilidad, pues estamos frente al establecimiento de la impunidad

⁸ Gaceta Oficial N° 36.883 del 02/02/2000.

como una de las causas que genera la corrupción, siendo además que no se logra resarcir los daños patrimoniales provocados al Estado venezolano.

Como se evidencia, son requisitos indispensables, para una lucha eficaz contra la corrupción, contar tanto en lo administrativo como en lo judicial con procesos y procedimientos oportunos, claros, expeditos, transparentes, sustentados en la tecnología y desarrollados bajo criterios de eficiencia, eficacia y economía; pero por sobre todas las cosas se requiere de personas con un alto nivel ético, comprometidos con su labor social, profesionales competentes, capaces de enfrentar y superar las tentaciones que los procesos de corruptela presentan con tanta facilidad. Pero ¿cómo lograr esto? La mejor manera es con la educación, la que se refiere a la ética, a la solidaridad ciudadana, a la del compromiso social, a la del bienestar común. ¿Quiénes son responsables de llevar adelante este proceso? Somos todos, la familia, el sistema educativo formal, la iglesia, la prensa, los políticos, el gobierno y todas sus instituciones, y, por supuesto, nosotros, los ciudadanos comunes, esos que debemos todos los días relacionarnos con las instituciones públicas. Porque todo esto se resume en "Un cambio de paradigma; una manera de vivir".

Por otra parte, la Contraloría General de la República viene desarrollando actividades para establecer efectivamente el Sistema Nacional de Control Fiscal, que implica la coordinación con todos los órganos de control fiscal en Venezuela, pero además requiere de una fluida coordinación e interacción con el Poder Ejecutivo, el Poder Legislativo, el Ministerio Público y el Poder judicial, como un esfuerzo coordinado en aras de propiciar mejoras en el manejo del patrimonio público, y luchar contra la corrupción, contribuyendo al desarrollo integral, armónico y sostenido del país para garantizar un ambiente de bienestar compartido. Sin embargo, hasta la fecha no ha suscrito convenios de cooperación o colaboración con ninguno de éstos órganos, situación que consideramos es de vital importancia para el desarrollo de cualquier iniciativa que se diseñe para lograr la transparencia de la administración pública.

En relación con el **aspecto social** como segundo elemento que propicia la corrupción, en los actuales momentos nuestro

país presenta características preocupantes debido a que el Estado se ha convertido en el más grande empleador, dado el tamaño actual de la administración pública en todos los niveles (nacional, estatal y municipal).

Por otra parte, el Banco Central de Venezuela ha determinado que la inflación acumulada hasta junio del año 2001 es de 5,9%. El Instituto Nacional de Estadística, por su parte, determinó que el índice de desempleo alcanza el 14,5%. Nuestra Canasta Alimentaria llega a los 224.915,00 bolívares, según datos publicados por el Centro de Documentación y Análisis para los Trabajadores (CENDA) y ésta se enfrenta a un salario mínimo mensual de 144.000,00 bolívares, por lo que el poder adquisitivo del venezolano disminuyó en 64,02%, donde una vivienda promedio fluctúa entre los veinte y veinticinco millones de bolívares, el índice de pobreza alcanza 57,1 %, según datos suministrados por el Instituto de Investigaciones Económicas y Sociales de la Universidad Católica Andrés Bello, y el acceso a los sistemas de salud pública son cada vez menos efectivos, elementos que propician, aun cuando no justifican, la comisión de actos ilícitos.

Este panorama nos hace reflexionar sobre aquellas áreas que deben ser atendidas de manera prioritaria por el gobierno nacional, toda vez que inciden de manera directa en la creación del nicho que propicia, de manera indirecta, la generación de actos de corrupción.

Partiendo de este supuesto debemos mencionar como áreas de interés primordial para el Estado las referidas a: Salud, Vivienda, Educación, Servicios Básicos (electricidad, agua, aseo, etc.) y Seguridad, que deben ser observadas por los órganos de control con especial atención, ya que es una realidad que el gobierno nacional, a través de sus políticas de Estado, se encuentra realizando una serie de programas de carácter social a los que ha otorgado amplios recursos económicos para su desarrollo y que definitivamente deben ser controlados con el objeto de garantizar su uso eficiente y racional en el logro de los objetivos planteados.

Pero, además, existe otro elemento adicional a esta realidad, y es el que se refiere al aspecto ético que en los actuales momentos se percibe; en este sentido, en la conciencia del venezolano se ha venido creando la idea, cada vez más fuer-

te, de que para lograr que la administración pública actúe es necesario apelar a mecanismos tales como la popularmente llamada “Matraca” o el “amiguismo”, donde el ciudadano que necesita que la administración pública ejecute su función debe ofrecer o tolerar que le soliciten “la habilitación” de los trámites, dinero que por supuesto llega a los bolsillos de los funcionarios públicos. Tal situación es tan común que durante mucho tiempo no se ha percibido como un acto de corrupción sino como un hecho aceptado y no cuestionado. Por otra parte, los funcionarios públicos utilizan este medio para obtener recursos económicos que, según ellos, los ayudan a completar el dinero que requieren para mantener un nivel de vida aceptable.

Esta situación es más evidente en aquellas actividades del Estado que tienen relación directa con el suministro de servicios relacionados con:

- Legalización de documentos: registros y notarias.
- Otorgamiento de documentos de identidad: cédulas y pasaportes.
- Legalización del parque automotor.
- Pago de impuestos: nacionales, estatales y municipales.
- Otorgamiento de créditos por parte de órganos del Estado.
- Pago de tributos y aduanas.

Aspectos que deben ser atendidos de manera especial con el objeto de disminuir sustancialmente las prácticas de corrupción, ya que del buen desarrollo de estos procesos depende, en buena parte, la existencia de un clima de seguridad jurídica, elemento indispensable para el desarrollo de nuestro país, aunado esto al aspecto jurisdiccional antes mencionado.

Ahora bien, en cuanto al último elemento identificado, el aspecto estructural, podemos mencionar que desde el año 1999 la administración pública viene sufriendo transformaciones estructurales y funcionales, primero debido a la entrada en vigencia de la nueva Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, segundo por una serie de directrices emanadas del Ejecutivo Nacional que provocaron cambios en las instituciones públicas, en especial a nivel nacional, lo que

ha implicado la desaparición de algunos organismos y la fusión y/o la creación de otros, y luego por la necesidad de lograr la gobernabilidad, entendida como la capacidad de fijar objetivos, elaborar propuestas políticas, hacer que se aprueben y tener la fuerza para implementarlas.

Pero debemos tener presente que estos procesos de cambio, profundos y necesarios, elevan los niveles de riesgo en la comisión de actos u hechos de corrupción, pues todo cambio genera desestabilización y es menester contar con un planteamiento estratégico claramente definido y posible, con una gerencia capaz de llevarlo adelante, con funcionarios capacitados y con elementos de control interno y externo que garanticen el cumplimiento de los objetivos planteados y limiten la realización de actuaciones contrarias a la norma.

A tales efectos, el proceso de transformación administrativa requiere de:

- Determinación de políticas claras en las diferentes áreas a atender.
- Poseer normas que propicien la productividad de las organizaciones públicas.
- Cambios estructurales orientados a redimensionar la Administración Pública, con el objeto de hacerlas más flexibles, eficientes, eficaces y lograr satisfacer las necesidades reales de la colectividad.
- Establecer planes institucionales bien definidos e inmersos en un Plan Nacional.
- Diseñar procesos productivos expeditos, oportunos, transparentes y conocidos.
- Establecer mecanismos de control interno que le permitan medir sus avances, detectar sus desviaciones y tomar las medidas conducentes a corregirlas.
- Establecer mecanismos de rendición de cuentas ante la colectividad.
- Facilitar el acceso a los ciudadanos de los servicios que se prestan, mediante la simplificación o eliminación de las regulaciones, trámites y procedimientos administrativos innecesarios y de mayor recurrencia, para hacerlos expeditos, oportunos, económicos y transparentes.
- Contar con instituciones de control interno y externo sólidas.

das, capaces de efectuar sus labores de control guiadas por principios de objetividad, imparcialidad, transparencia, oportunidad, eficiencia, eficacia y calidad.

Es indispensable, además, que exista coordinación entre los órganos de la administración pública nacional, estatal y municipal en cuanto al desarrollo de las políticas nacionales establecidas, lo que requiere que todas las instituciones públicas establezcan sus planes de ejecución dirigidos al logro de los fines del Estado en las diferentes áreas identificadas como prioritarias o fundamentales. Situación que se fortalece por la necesidad inminente de desarrollar, cada vez más, el proceso de descentralización en nuestro país hasta llegar a la sociedad civil organizada, tal como lo establece la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela en su propósito de incrementar la participación de la ciudadanía en el desarrollo de los objetivos del Estado y como herramienta valiosa en el logro de la transparencia de la administración pública.

Ahora bien, dentro de las áreas susceptibles de control, enfocado desde el aspecto estructural y funcional, podríamos mencionar:

- Administración de justicia
- Infraestructura
- Salud y Desarrollo Social
- Educación, Cultura y Deporte
- Ciencia y Tecnología.

Estas áreas se consideran de gran importancia, no sólo porque desde 1999 se están desarrollando importantes cambios estructurales debido al alcance y complejidad de sus competencias, sino además porque se refieren directamente a los aspectos sancionatorio y social antes mencionados. Tal situación ha generado que la normativa interna que regula la estructura y funcionamiento de las instituciones vinculadas a nivel nacional se hayan modificado, en algunos casos de manera sustancial, y por tanto la adaptación de los procesos y procedimientos hayan sido complejas, situación que genera desorden administrativo y por tanto propicia la realización de actos de corrupción.

Por otra parte, del análisis del Presupuesto Nacional se evidencia que a estas áreas se les ha otorgado mayores recursos económicos en concordancia con los planteamientos efectuados por el Presidente de la República, ya que se consideran de interés estratégico nacional.

Otro aspecto que permite llegar a esta conclusión es que en las áreas de Salud, Desarrollo Social y Educación e Infraestructura se viene desarrollando el proceso de descentralización hacia los Estados y por tanto los órganos involucrados se incrementan, al igual que los recursos económicos que se otorgan para atender tales necesidades; aunado a esto entran a participar como órganos de control las Contralorías de los Estados y de los Municipios, con lo que se hace inminente y necesaria la coordinación de las actividades de control a través del Sistema Nacional de Control Fiscal.

Por otra parte, es importante señalar como área crítica a ser evaluada con carácter especial, tanto por los órganos de control interno como externos, el desarrollo de los procesos licitatorios en los diferentes órganos de la Administración Pública Nacional, Estatal y Municipal.

La referida evaluación se fundamenta en que la Contraloría General de la República viene detectando el incumplimiento reiterado de las disposiciones contenidas en la Ley de Licitaciones, la cual tiene por objetivo regular los procedimientos de selección de contratistas para la ejecución de obras, la adquisición de bienes muebles y la prestación de servicios distintos a los profesionales y laborales, y a través de éstos se otorgan grandes cantidades de dinero que deben ser controladas y que tienen como fin primordial satisfacer necesidades de la colectividad (Salud, Educación, Vialidad, etc). Cabe mencionar que dentro de este proceso las actividades más importantes a controlar son las referidas a: la selección del contratista y la formulación del pliego de licitaciones y la adjudicación directa, siendo que en todos los casos debe garantizarse el resguardo de los intereses del Estado.

Dicho procedimiento es de tal importancia que ha sido determinada, su violación, como un supuesto de Averiguaciones Administrativas, en el artículo 113, numeral 1° de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, que establece:

“Son hechos generadores de responsabilidad administrativa...”

1. La adquisición de bienes y la contratación de obras y servicios, con prescindencia de los procedimientos previstos en la Ley de Licitaciones, en la normativa aplicable, o a precios significativamente superiores a los del mercado, sin la debida justificación, cuando se trate de operaciones no sujetas a licitación”.

En este sentido, cabe mencionar que la Contraloría General de la República en su Revista de Control Fiscal N° 144 publicó dos trabajos que a nuestra consideración son relevantes, ya que plantean, el primero, la visión de los procesos licitatorios como parte integrante del control interno de toda institución que requiera llevarlo adelante, y por tanto responsabilidad de cada gerencia de establecer, evaluar y perfeccionarlo, con el único propósito de que se conforme como elemento eficaz de control y mecanismo idóneo para evitar la comisión de actos de corrupción, tales como tráfico de influencias, concierto de intereses, abuso de poder, aprovechamiento fraudulento de fondos públicos, enriquecimiento ilícito, etc. El segundo, referido al ilícito administrativo en la selección de contratistas, todo en el marco de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y de la propia Ley de Licitaciones.

IV. Plan de acción para la lucha contra la corrupción

Partiendo de las consideraciones efectuadas en el capítulo anterior, donde definimos primero las áreas susceptibles de control y segundo aquellos aspectos o procedimientos que deben ser atendidos y controlados de manera especial, consideramos que podemos diseñar un **plan de acción para la lucha contra la corrupción**.

En ese sentido, debemos tener presente que cualquier plan que se formule requiere, además de la participación activa y decidida de la Contraloría General de la República, la incorporación de otros actores de la sociedad, dentro de los cuales tenemos:

1. Todos los órganos ejecutores de la Administración Pública Nacional, Estatal y Municipal, incluidos además aquellos con autonomía funcional, vale decir, Fiscalía General de la República y Defensoría del Pueblo, así como las empresas del Estado.
2. Los órganos de control integrantes del Sistema Nacional de Control Fiscal: Contralorías o Auditorías Internas, Contralorías Estatales, Contralorías Municipales y la Contraloría General de la Fuerza Armada.
3. La Superintendencia de Auditoría Interna, órgano creado con el propósito de controlar y corregir deficiencias de control interno en las instituciones que conforman la Administración Pública Nacional.
4. La sociedad civil organizada en el entendido de que la Administración Pública ejecuta sus funciones en representación de ésta y con el propósito fundamental de satisfacer sus necesidades y garantizar su estabilidad y continuidad.
5. Los medios de comunicación, primero como instrumentos de información capaces de evidenciar la comisión de posibles actos de corrupción y aliados con todos los órganos ejecutores y de control en su lucha contra la corrupción, y segundo como aliados para la creación de campañas de concientización sobre la necesaria transparencia de la administración pública.

Ahora bien, un plan de acción requiere de la existencia de tres aspectos de gran importancia sobre los cuales asentarse:

- El primero, de índole netamente estructural, funcional u organizacional,
- El segundo, referido a las actividades de control interno y externo que se realicen de manera coordinada, efectiva y oportuna, y
- El tercero, de índole cultural, educacional y ético.

Sólo actuando en estas tres esferas existirá una posibilidad real de disminuir los índices de corrupción en nuestro país, ya que estaríamos, con los dos primeros, fortaleciendo la transparencia de la gestión pública, y con el tercero generan-

do una transformación profunda de la colectividad en cuanto a su responsabilidad en la lucha contra la corrupción y la necesidad de crear valores éticos que nos guíen como sociedad, donde los intereses del colectivo estén realmente por encima de los particulares.

La base de toda transformación posible en nuestro país se encuentra en la **educación**. Educación que no se refiere sólo a aquella que desarrolla habilidades y destrezas para ejecutar una función o cargo en especial, sino además, a la que tiene como misión primordial generar en todos los venezolanos una conciencia colectiva y una plataforma de criterios éticos que soporte nuestro desarrollo como sociedad y país.

Por tal razón, debemos educar para contar con reales gerentes públicos que tengan la capacidad de guiar a las instituciones al logro de sus objetivos fundamentales, y de funcionarios de todos los niveles con las competencias profesionales y éticas requeridas para la función pública necesitamos además de funcionarios de control competentes, objetivos e imparciales, que tengan la fortaleza de enfrentar a la corrupción; asimismo necesitamos una sociedad fuerte en sus convicciones, concedora de sus derechos y obligaciones, conformada como un gran muro de contención, capaz de enfrentar y doblegar todo lo que sea contrario al bien colectivo.

Por lo tanto, el **plan de acción** tiene tres grandes áreas a desarrollar y/o atender: Estructural y funcional, de Control Interno y Externo, y Educacional, que determinan los **objetivos generales** a cumplirse.

Plan de acción para la lucha contra la corrupción

Objetivo estratégico

“Contar con una plataforma jurídica de control como herramienta para la lucha contra la corrupción y el logro de la transparencia de la administración pública”.

Estrategias

1. Aprobación del proyecto de Ley del Poder Ciudadano.
2. Aprobación del proyecto de Ley Orgánica de la Contraloría

General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal.

3. Aprobación en todos los estados de la República de las leyes que regulen las competencias de las Contralorías del Estado.
4. Actualización de la Ley de Régimen Municipal en materia de competencias y autonomía de las Contralorías Municipales.

Objetivos generales

1. Constituir una Administración Pública estructural y funcionalmente sólida, capaz de actuar de manera transparente y eficaz.
2. Desarrollar y consolidar los sistemas de control interno y externo existentes en el país, como soportes a la actividad de los órganos ejecutores de la administración pública.
3. Diseñar e implantar mecanismos de coordinación entre los organismos con potestades sancionatorias, con el fin de disminuir los niveles de impunidad con relación a los delitos de corrupción.
4. Diseñar y desarrollar una campaña nacional de concientización ética y educación, como soporte de la transparencia en la administración pública.

Objetivo general N° 1

“Constituir una administración pública estructural y funcionalmente sólida, capaz de actuar de manera transparente y eficaz”.

Cabe mencionar que el logro de este objetivo dependerá fundamentalmente del interés y los recursos con que cuenten los gerentes de los órganos de la administración pública, pues ellos son los llamados a desarrollar las actividades de transformación que se requieren, y los órganos de control participando como colaboradores a través de la ejecución de sus actividades propias.

Estrategias

1. Estudiar y evaluar la base jurídica que sustenta las competencias.
2. Adecuar la estructura y funciones como resultado del diagnóstico realizado.
3. Fortalecer los procesos productivos desarrollados.
4. Diseñar, implementar y mantener mecanismos de control interno y de gestión eficaces.
5. Elevar la capacitación del recurso humano.
6. Crear sistemas de incentivos y reconocimientos.
7. Crear una cultura organizacional basada en la calidad del servicio y la transparencia de la gestión.

Objetivo general N° 2

“Desarrollar y consolidar los sistemas de control interno y externo existentes en el país, como soportes a la actividad de los órganos ejecutores de la administración pública”.

Estrategias

1. Fortalecer el liderazgo de la Contraloría General de la República como órgano rector del Sistema Nacional de Control Fiscal mediante la generación de políticas, pautas y procedimientos que guíen las actividades de control.
2. Constituir alianza con la Superintendencia Nacional de Control Interno, como órgano rector del sistema de control interno de la Administración Pública Nacional.
3. Lograr la integración de las contralorías externas e internas al Sistema Nacional de Control Fiscal.
4. Implantar la elección mediante concurso de los titulares de los órganos de control internos y externos a nivel estatal y municipal.
5. Adecuar la normativa, estructura y funciones de los órganos de control internos y externos con las nuevas expectativas en materia de Control de Estado.
6. Diseñar e implantar el Plan Estratégico Nacional de Control Fiscal.

7. Fortalecer los procesos de control posterior, basados en los criterios de objetividad, oportunidad y calidad.
8. Establecer o fortalecer las competencias sancionatorias en los órganos de control internos y externos.
9. Diseñar e implantar sistemas de control de gestión en los órganos de control, a los fines de determinar los niveles de eficiencia, eficacia y economía con que operan.
10. Elevar la capacitación del recurso humano.
11. Crear sistemas de incentivos y reconocimientos.
12. Crear una cultura organizacional basada en la calidad del servicio y la transparencia de la gestión.

Como se observa, el logro de este objetivo requiere la participación de todos los órganos de control de la Administración Pública, pero además requiere de la consecución simultánea del objetivo general N° 1, ya que los resultados del control posterior realizado deben servir a los órganos ejecutores de la administración pública para guiarlos y ayudarlos en la consecución de sus objetivos y metas.

Por otra parte, combatir la corrupción desde los órganos de control requerirá de un plan estratégico diseñado con la participación de todos los actores y liderado por la Contraloría General de la República como órgano rector, que establezca, entre otras cosas, políticas, mecanismos de coordinación, planificación, ejecución y evaluación a ser aplicados en la lucha contra la corrupción.

Objetivo general N° 3

“Diseñar e implantar mecanismos de coordinación entre los organismos con potestades sancionatorias, con el fin de disminuir los niveles de impunidad con relación a los delitos de corrupción”.

Estrategias

1. Realizar un diagnóstico general con el fin de determinar las causas que generan la impunidad y los responsables de corregirlas.
2. Diseñar un plan de acción para coordinar y corregir las fallas detectadas.

3. Crear mecanismos de comunicación directa y eficaz entre los diferentes organismos sancionadores.
4. Realizar evaluaciones periódicas con el fin de determinar el grado de cumplimiento del plan de acción y las medidas que garanticen su cumplimiento.
5. Elevar la capacitación del recurso humano.
6. Crear una cultura organizacional basada en la calidad del servicio y la transparencia de la gestión.

Como se planteó en el capítulo anterior, el sistema sancionatorio venezolano posee dos ámbitos: uno administrativo y otro contencioso, donde el primero requiere de la actuación oportuna y confiable del segundo para poder luchar contra la corrupción, esto debido a la tipificación que establece la Ley de Salvaguarda del Patrimonio Público con relación a los delitos cometidos por funcionario público.

Pero esto no significa que la impunidad sea responsabilidad única del ámbito contencioso, ya que los órganos de control administrativos también tienen mucha responsabilidad cuando no aplican sanciones administrativas oportunas o dejan prescribir las acciones; por ello es tan importante que se desarrollen las estrategias del Objetivo General N° 2, lo que permitirá el fortalecimiento y consolidación no sólo del Sistema Nacional de Control sino también del Sistema Sancionatorio Venezolano.

Objetivo general N° 4

“Diseñar y desarrollar una campaña nacional de concientización ética y educación como soporte de la transparencia en la administración pública”.

Estrategias

1. Efectuar un diagnóstico para determinar los fundamentos éticos que requieren ser creados o fortalecidos tanto en la administración pública como en la sociedad en general.
2. Diseñar una campaña nacional de concientización ética.
3. Suscribir acuerdos de cooperación con los diferentes órganos educativos nacionales y organizaciones civiles, con el fin de ejecutar la campaña diseñada.

4. Suscribir convenios o acuerdos con las empresas privadas a los fines de aportar recursos al desarrollo de la campaña.
5. Solicitar el apoyo de los medios de comunicación en la campaña de divulgación del plan.
6. Evaluar y controlar su desarrollo.
7. Medir su impacto en la colectividad y en la administración pública.

Este objetivo debe ser liderado por el Consejo Moral Republicano como órgano rector del Poder Ciudadano y contar con la participación activa y decidida de la Contraloría General de la República, Fiscalía General de la República y Defensoría del Pueblo.

Asimismo, deben incorporarse, a los efectos de su desarrollo, divulgación y control, a los órganos de control externo de cada Estado, en el marco del Sistema Nacional de Control Fiscal.

V. Programas de capacitación para la administración pública

En los últimos años se han venido creando y fortaleciendo varias instituciones, tanto públicas como privadas, especializadas en la capacitación del funcionariado público nacional, y una de las causas que genera tal desarrollo es que se determinó, que si bien es cierto existen profesionales en las diversas ramas del conocimiento dentro de las instituciones públicas, no menos cierto es que requieren conocer aspectos técnicos y legales inherentes a la función pública. Por otra parte, es evidente que en Venezuela se requiere de un proceso de modernización en las áreas gerenciales y estructurales, con el objeto de lograr organizaciones más sólidas y productivas y por tanto de personas capaces de guiar a estas instituciones con métodos modernos basados en criterios de planificación estratégica, control de la gestión, productividad, satisfacción de las necesidades de la colectividad (calidad), etc.; y, por último, se hace imperiosa la necesidad de refundar la estructura ética del funcionario público basada en la honestidad, honorabilidad, equidad, decoro, lealtad, vocación de servicio, disciplina, eficacia, responsabilidad y transparencia.

Dentro de las instituciones existentes en nuestro país podemos mencionar a la Fundación Centro de Estudios Superiores de Auditoría de Estado "Gumersindo Torres" (FUNDA-CEA) de la Contraloría General de la República, que tiene como misión primordial la especialización, actualización y desarrollo de recursos humanos de alto nivel en Auditoría y Control de Estado, capaces de ejercer eficazmente la vigilancia y fiscalización del patrimonio público, la administración del Sistema Nacional de Control y la promoción del fortalecimiento del Poder Ciudadano. Ésta es una institución primordialmente dirigida a capacitar a funcionarios que ejercen actividades de Control de Estado; sin embargo, dentro de su programación de cursos se han venido incorporando, de manera progresiva, actividades académicas dirigidas a áreas tales como Gerencia, Administración, Jurídica, Tributaria, Informática, Presupuestaria, Secretarial, Financiera y de manera especial debemos mencionar el área de Ética Pública. Estas áreas se han creado con el objeto primero de satisfacer necesidades de capacitación existentes en las distintas ramas del poder público, y segundo, porque es necesario que todos los funcionarios, sea cual fuere su ámbito de actuación, estén ejecutando sus funciones de manera idónea.

Por otra parte, la referida Fundación ha establecido como objetivos estratégicos los siguientes:

1. Implantar la capacitación superior en Control de Estado mediante la creación de una especialización en materia de Auditoría de Estado y una maestría en Control de Estado.
2. Implantar programas de capacitación básica en Control de Estado y Administración de los Negocios Públicos, tales como Procedimientos Fiscales Especiales, Auditoría Operacional, Materia Tributaria y Control Interno.
3. Expandir el alcance institucional mediante la creación de oficinas regionales.

Asimismo, la Universidad Simón Bolívar desde 1998 dicta la especialización en "Gerencia de Auditoría de Estado", la cual tiene como objetivo fundamental dotar a los funcionarios de la Administración Pública de las herramientas necesarias para desarrollar las actividades de control interno y externo, fun-

damentadas en criterios gerenciales, lo que debe permitir elevar los niveles de eficiencia, eficacia y economía con que se ejecutan dichas actividades. Es importante señalar que la referida especialización fue creada a instancias de la Contraloría General de la República, con el objeto de satisfacer las necesidades detectadas.

Otra de las organizaciones dedicadas a la capacitación es el Instituto Superior de Estudios, el cual tiene como función primordial la capacitación en el área jurídica del personal adscrito a la Fiscalía General de la República.

Por otra parte, la Compañía Anónima Petróleo de Venezuela cuenta con el Centro Internacional de Educación y Desarrollo.

Asimismo, a nivel estatal y municipal se han empezado a crear fundaciones con el propósito de capacitar a sus funcionarios; entre éstas podemos mencionar a la Fundación para el Estudio e Investigación del Control Fiscal (FUNDA-CONTROL), creada por la Contraloría General del Estado Carabobo con el propósito de formar, adiestrar y desarrollar recursos humanos de alto nivel en las funciones de control mediante la promoción, realización de programas y actualización profesional en las áreas de auditoría, control, administración y derecho vinculado con la hacienda y la gerencia pública, así como la promoción de trabajos de investigación y el establecimiento de planes de cooperación nacionales e internacionales.

Podemos mencionar, además, al Instituto de Estudios Superiores de Administración (IESA), el cual es un centro académico privado sin fines de lucro fundado en 1965, que tiene como misión formar líderes para la gerencia de organizaciones privadas, públicas y sin fines de lucro con el fin de contribuir al bienestar de la sociedad. Dentro de sus planes de capacitación cuenta con programas y cursos en el área de "Gerencia Pública y Gobierno" y de "Desarrollo Humano y Organizaciones".

La Universidad Nacional Experimental del Táchira, por su parte, cuenta con el Diplomado "Control de Gestión de la Administración Pública", dirigido a desarrollar habilidades y destrezas en las áreas de Control y Auditoría de Estado, así como en planificación estratégica y control de gestión.

La Universidad Bicentennial de Aragua conjuntamente con el Centro de Estudios Empresariales y de Gobierno y el Cen-

tro de Estudios Federales y de la Descentralización, desarrollan cursos de actualización en materia de "Alto Gobierno Municipal y Gestión Pública en la Nueva Constitución".

La Fundación "Escuela de Gerencia Social" del Ministerio de Planificación y Desarrollo cuenta con el Programa de Desarrollo Gerencial cuyo objetivo es contribuir al proceso de modernización de la Administración Pública Nacional y al mejoramiento permanente del recurso humano que labora en el sector social.

La Universidad Metropolitana, a través del Centro de Extensión, Desarrollo Ejecutivo y Consultoría Organizacional, ofrece el marco del Programa de Gerencia para profesionales universitarios y técnicos superiores universitarios, un "Programa de Administración Pública Municipal".

Por otra parte, existen planes para crear una Escuela de Gerencia Pública con aportes del Banco Interamericano de Desarrollo, con sede en Caracas, la cual tendría como función primordial mejorar la carrera en el sector público, tanto nacional como estatal.

Bibliografía consultada

AUDITORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA (COLOMBIA). *Memorias del Foro Internacional: Estado y sociedad frente a la corrupción en un mundo globalizado*, Bogotá, 2000.

BANCO MUNDIAL. *Aspectos generales de la lucha contra la corrupción*, Seminario ONU/INTOSAI sobre Auditoría Gubernamental, Viena, Austria, 1996.

CASO LAY, VÍCTOR E. CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA DE PERÚ, *El rol de las Entidades Fiscalizadoras Superiores en la lucha contra la corrupción*, VIII Conferencia Internacional Anticorrupción, Lima, Perú, 1997.

CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA DE VENEZUELA. *Informe de Gestión*, año 2000.

CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA. *Documento sobre Corrupción*. 1999. *Asamblea General de la OLACEFS*, 1999, Asunción, Paraguay.

CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA DE VENEZUELA. *Contra la corrupción, un compromiso con los alcaldes*, Caracas, 1995.

CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA DE VENEZUELA. *Plan Estratégico 1991-2003*.

INSTITUTO DEL BANCO MUNDIAL. *Adopción de acciones colectivas para la formulación de programas y estrategias encaminadas a combatir la corrupción*, Arlington, 2000.

MUÑOZ SÁNCHEZ, GONZALO AUGUSTO. *El rol de las Organizaciones Internacionales de Control Gubernamental en la lucha contra la corrupción*, VIII Conferencia Internacional Anticorrupción, Lima, Perú, 1997.

ORGANIZACIÓN INTERNACIONAL DE ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES (INTOSAI). *El papel de las EFS en la Lucha contra la Corrupción y la mala gestión*, Seminario ONU / INTOSAI sobre Auditoría Gubernamental, Viena, Austria, 1996.

ORGANIZACIÓN LATINOAMERICANA Y DEL CARIBE DE ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES (OLACEFS). *Declaración de las Entidades Fiscalizadoras Superiores frente a la corrupción*. IV Asamblea General de la OLACEFS, Montevideo, Uruguay, 1994.

ORGANIZACIÓN LATINOAMERICANA Y DEL CARIBE DE ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES (OLACEFS). *Informe de relatoría tema I, subtema 2. Acción regional en la lucha contra la corrupción*, V Asamblea General de la OLACEFS celebrada en Lima, Perú, 1995.

PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA, DEPARTAMENTO DE PREVENCIÓN DE LA CORRUPCIÓN. REPÚBLICA DOMINICANA. *Plan Estratégico Nacional de Prevención de la Corrupción*, 1998.

SALTOS GALARZA, NAPOLEÓN. *Ética y Corrupción, Estudio de Casos, Informe Final del Proyecto "Ética y Corrupción"*, 1999.

SANTOS, HOMERO. TRIBUNAL DE CUENTAS DE BRASIL, *Discurso de las jornadas de reflexión sobre Ética Pública y Transparencia y Gobernabilidad Democrática*, 1999.

DIRECCIONES WEB CONSULTADAS

BANCO CENTRAL DE VENEZUELA.

URL: www.bcv.org.ve

DEFENSORÍA DEL PUEBLO.

URL: www.defensoria.org.ve

FONDO INTERGUBERNAMENTAL PARA LA DESCENTRALIZACIÓN (FIDES).

URL: www.fides.org.ve

FONDO DE INVERSIÓN DE VENEZUELA.

URL: www.fiv.org.ve

FONDO DE INVERSIÓN PARA LA ESTABILIZACIÓN MACROECONÓMICA (FIEM).

URL: www.bcv.org.ve/fiem/

FUNDACIÓN DE EDIFICACIONES Y DOTACIONES EDUCATIVAS.

URL: www.fede.org.ve

FUNDACIÓN ESCUELA DE GERENCIA SOCIAL (FEGS).

URL: www.platino.org.ve

FUNDACIÓN FONDO DE INVERSIONES SOCIALES (FONVIS).

URL: www.fonvis.org.ve

FUNDACIÓN PARA EL DESARROLLO DE LA COMUNIDAD Y FOMENTO MUNICIPAL (FUNDACOMUN).

URL: www.fundacomun.org.ve

MINISTERIO DE CIENCIA Y TECNOLOGÍA.

URL: www.mpc.org.ve

MINISTERIO DE LA DEFENSA.

URL: www.mindefensa.org.ve

MINISTERIO DE EDUCACIÓN, CULTURA Y DEPORTES.

URL: www.me.org.ve

MINISTERIO DE INFRAESTRUCTURA.

URL: www.infraestructura.org.ve

MINISTERIO DE FINANZAS.

URL: www.mf.org.ve

MINISTERIO DE LA PRODUCCIÓN Y EL COMERCIO.

URL: www.mpc.org.ve

MINISTERIO DE PLANIFICACIÓN Y DESARROLLO.

URL: www.mpd.org.ve

MINISTERIO DE RELACIONES EXTERIORES.

URL: www.mre.org.ve

MINISTERIO DE SALUD Y DESARROLLO SOCIAL.

URL: www.platino.gov.ve/minfanulia

MINISTERIO DEL AMBIENTE Y DE LOS RECURSOS NATURALES.

URL: www.marnr.gov.ve

MINISTERIO DEL TRABAJO.

URL: www.platino.org.ve/instituciones/min-trabajo.htm

MINISTERIO PÚBLICO.

URL: www.mem.gov.ve

OFICINA CENTRAL DE ESTADÍSTICA E INFORMÁTICA.

URL: www.ocei.org.ve

La ley general presupuestaria y su adaptación al escenario de la estabilidad*

Jaime Sanchez Revenga**

1. Introducción

El pasado año 2001 ha representado un hito de la mayor importancia en la historia de las finanzas públicas españolas ya que, por una parte, se culminó el proceso de consolidación fiscal iniciado cinco años atrás, con la práctica eliminación del déficit público por primera vez en nuestra democracia, y, por otra, con la aprobación a finales de dicho año de la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria, y de la Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre, complementaria de la anterior. Con ello se sientan las bases que configuran el nuevo escenario de estabilidad permanente del sector público en España.

El impulso dado en esta línea de rigor y control del gasto público que ha caracterizado la política económica y las medidas concretas adoptadas a lo largo del último sexenio en el ámbito de la desregulación, en el mercado de trabajo, en el incentivo para el ahorro y en el reforzamiento de la competitivi-

* Este trabajo fue originalmente publicado en la *Revista Presupuesto y Gasto Público* N° 30/2002, editada por el Ministerio de Hacienda y el Instituto de Estudios Fiscales de España, y ha sido incluido en la presente edición de la *Revista Internacional de Presupuesto Público* con la correspondiente autorización otorgada por el autor.

** Director General de Presupuestos, Ministerio de Hacienda de España.

dad, obtuvieron ya sus primeros frutos con la consecución de los objetivos de convergencia previamente marcados y que permitieron a España encontrarse entre los países constituyentes de la Unión Monetaria Europea, iniciando con ello el proceso que ha culminado con la implantación del euro como moneda única el 1º de enero del corriente año 2002.

La situación creada con dichas medidas ha propiciado que la reciente evolución de la economía española se haya caracterizado por un significativo crecimiento en términos reales, que en 2000 alcanzó el 4,1 % suponiendo, por cuarto año consecutivo, un incremento del PIB del 4 % o superior, situándose la tasa de crecimiento para el pasado 2001 en un 2,7 %, a pesar de la desaceleración económica sufrida a nivel mundial.

En cuanto a otros factores debe resaltarse que la inflación, pese a estar fuertemente influenciada por la evolución de los precios del petróleo y con independencia de fluctuaciones estacionales a lo largo del ejercicio, situó su tasa interanual a diciembre de 2001 en el 2,7 %. Finalmente, la evolución del empleo ha tenido un carácter marcadamente positivo, si bien matizada por una desaceleración al final del periodo considerado, lo que no ha impedido que represente, sólo en los dos últimos años (2000 y 2001), una disminución del número de parados de 370 mil personas y un aumento de las personas ocupadas del orden de 860 mil.

En estas circunstancias, y a pesar de la desaceleración económica generalizada que ha caracterizado el último semestre del pasado año 2001, el objetivo prioritario de la política económica española es el de avanzar en el proceso de convergencia real con los países más desarrollados de la Unión Europea, favoreciendo el crecimiento económico y la creación de empleo en el medio y largo plazos, en un contexto de neutralidad del sector público, siendo ésta precisamente la orientación de la política fiscal que se ha plasmado en la elaboración de los vigentes Presupuestos Generales del Estado, en los cuales, partiendo del equilibrio presupuestario como objetivo a mantener, se priorizan no obstante los factores que favorecen el impulso de la capacidad productiva y el empleo en dichos medio y largo plazos, frente a las posibles medidas correctoras de los desequilibrios de la demanda a corto plazo, las cuales, más allá de lo que representa la actuación de los

estabilizadores automáticos, son de dudosa efectividad debido al retardo de su incidencia sobre los agentes económicos. El equilibrio presupuestario y el contexto general de estabilidad constituyen pues una de las claves fundamentales de la política económica que va a dar continuidad al crecimiento y a la creación en empleo de la economía española a mayor ritmo que nuestros socios europeos, lo que permitirá asimismo seguir mejorando los niveles relativos de renta y bienestar social y, por tanto, acelerar la convergencia real con la Unión Económica y Monetaria (UEM).

Por otra parte, ha de recordarse que los países integrantes del euro, en el marco del Pacto de Estabilidad y Crecimiento, asumieron el compromiso de mantener la disciplina y el equilibrio fiscal, como condición esencial para promover el crecimiento sostenido y no inflacionario en toda la UEM.

En este sentido, con la aprobación de las Leyes de Estabilidad Presupuestaria antes señalada, España se ha puesto a la cabeza de los Estados integrantes de la Unión en cuanto a su grado de compromiso con la política de rigor en el gasto público, al incorporar a su marco normativo los principios que permiten el mantenimiento del escenario de estabilidad.

El nuevo marco de referencia que se instaura con la aprobación de las Leyes de Estabilidad Presupuestaria implica, además, por su propio contenido, una revisión de las vigentes normas reguladoras de la gestión presupuestaria y del gasto público en nuestro país, que se compendian en el texto refundido de la Ley General Presupuestaria. De hecho, la propia Ley General de Estabilidad Presupuestaria, en su Disposición Final Primera, establece su mandato al gobierno para que remita a las Cortes Generales un nuevo Texto Refundido de Ley General Presupuestaria.

En el presente trabajo, procederemos a analizar la incidencia que el contenido de las Leyes de Estabilidad Presupuestaria implica sobre el vigente texto refundido de la Ley General Presupuestaria, partiendo de una perspectiva histórica y comentando las modificaciones principales que se han ido introduciendo en dicha Ley hasta llegar al momento actual, para finalizar comentando también cómo dichos cambios repercutirán sobre los aspectos prácticos de elaboración de los Presupuestos Generales del Estado y en la gestión presupuestaria.

la Hacienda Pública; realiza una sistematización y racionalización de las normas presupuestarias que, además, generaliza en cuanto a su ámbito de aplicación a todos los agentes integrantes de ese todavía reducido Sector Público español, incluyendo a la Seguridad Social (a través de su Presupuesto-Resumen); sistematiza igualmente y realiza la ordenación del procedimiento presupuestario en cuanto a normas de elaboración y aprobación, incorporando a las clasificaciones del gasto la funcional por programas e incrementando el contenido de la información anexa que ha de acompañarse al Proyecto de Presupuesto, para la adopción de la decisión pertinente por las Cortes Generales; incorpora una nueva regulación de las modificaciones presupuestarias, aprovechando la experiencia de gestión adquirida; recoge y regula las especialidades presupuestarias que forzosamente presentan determinados Entes como los Organismos Autónomos que realizan actividades empresariales e incorpora el concepto de Sociedades Estatales; generaliza la aplicación del régimen de contabilidad pública, determina la información mínima que ha de facilitarse periódicamente por el Ministerio de Hacienda y al Tribunal de Cuentas y amplía el concepto de Cuenta General del Estado; finalmente, realiza también la ordenación de los procedimientos de control incorporando, en aras a la necesaria flexibilidad, la sustitución de la fiscalización previa o crítica por procedimientos de auditoría en determinados supuestos.

2.2. Cambios en la economía y en la sociedad españolas

Desde las fechas indicadas, la economía y la sociedad españolas experimentan profundas transformaciones, en parte como consecuencia del importante proceso de cambio que se vive también en la mayoría de los países occidentales en ese momento, y en parte, por ser una exigencia de las propias circunstancias económicas y sociales de carácter interno que se dan en España.

En efecto, la ya citada transición política y las consecuencias de la crisis económica, que se suman a estructuras económicas parcialmente obsoletas provenientes de la etapa anterior, demandan de forma inexcusable una profunda reforma que permita dar al desarrollo económico el definitivo impulso

que necesita para colocar a España en un lugar adecuado dentro del entorno en que históricamente ha de desenvolverse, siendo una de las metas principales de referencia la consecución del ingreso en el todavía entonces Mercado Común Europeo. El arranque de los importantes cambios y acontecimientos que se sucedieron con posterioridad, podemos situarlo en los denominados "Pactos de la Moncloa", alcanzados en 1977 por la totalidad de las fuerzas políticas y sociales, con el objetivo de establecer un consenso previo que garantizase el clima de estabilidad necesario para acometer las profundas reformas que se entendían precisas para salir de la crisis del momento.

Dado que no es el objeto de este trabajo analizar las aludidas reformas, podemos señalar, sin ánimo de ser exhaustivos, una serie de aspectos y acontecimientos relevantes ocurridos desde ese momento, cuya influencia en el devenir de la economía y la sociedad españolas hasta nuestros días, ha sido de particular importancia.

Entre esos aspectos podemos citar la implantación y posterior desarrollo, en sucesivas fases, del denominado Estado de las Autonomías; el importante proceso de reconversión industrial desarrollado para el saneamiento empresarial en diversas áreas productivas (puede destacarse la construcción naval, la siderurgia o la minería del carbón); el paulatino aumento de los servicios públicos, sobre todo en materia de educación, fomento de las infraestructuras de transporte y la vivienda y, en paralelo, el aumento del tamaño del Sector Público que presta dichos servicios; el desarrollo de la denominada Sociedad del Bienestar, mediante la mejora general de la protección social con medidas concretas en materia de pensiones, asistencia sanitaria y servicios sociales; y, finalmente, cabe citar como importante acontecimiento, que puede por otra parte resumir los resultados de todo el proceso de cambios experimentado, el ingreso de España en la Comunidad Europea en 1986.

2.3. La adaptación de la normativa presupuestaria: El Texto Refundido de 1988

La importancia de los cambios producidos en la economía y sociedad españolas, a que se ha hecho somera referencia en

el apartado anterior, tuvo también su influencia en el Sector Público, lo cual, como es lógico, se tradujo asimismo en la necesidad de adaptar a dichos cambios la normativa presupuestaria vigente.

Tal adaptación tuvo su particular importancia en lo que se refiere a las modificaciones que, paulatinamente, se fueron introduciendo en la Ley General Presupuestaria, como norma fundamental en el área de la Hacienda Pública, comprensiva de los principios generales que, con vocación de permanencia, regulan la actuación de la Administración respecto de los derechos y obligaciones de naturaleza económica, así como otros aspectos e Instituciones de actuación respecto de las finanzas públicas, como el Tesoro, la Deuda Pública, la Contabilidad Pública, etc.

Por ello, a partir de la entrada en vigor de la Ley General Presupuestaria de 1977, la configuración del Estado nacida de la Constitución, la extensión de los Presupuestos Generales del Estado, las nuevas técnicas presupuestarias y la necesidad de modernizar otros aspectos de la gestión económica del Sector Público, obligaron a introducir en dicha Ley numerosas modificaciones, lo que determinó la conveniencia de reunir en un único cuerpo legal todas las normas dispersas que a tal efecto se habían dictado. Dicho objetivo se cumple, previas habilitaciones al gobierno en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado de 1987 y de 1988, con la publicación del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, aprobado por Real Decreto Legislativo 1091/1988, del 23 de septiembre.

De las principales características del contenido del nuevo Texto Refundido y teniendo en cuenta las circunstancias comentadas anteriormente, podemos destacar por tanto y en primer lugar, las modificaciones que se derivan del nuevo Orden Constitucional, concretadas por una parte en la extensión de los Presupuestos Generales del Estado a la totalidad del Sector Público Estatal, con la inclusión del Presupuesto de la Seguridad Social (no de su Presupuesto-Resumen como hasta ese momento), de los presupuestos de los Organismos Autónomos Comerciales e Industriales, así como también de los Presupuestos de Explotación y Capital de las Empresas Públicas, y por otra, en la modificación del trámite para su

aprobación, en lo que se refiere a plazos y contenidos, incluso en cuanto a la documentación complementaria a aportar.

En segundo lugar, se encuentran las modificaciones introducidas en los sistemas de control del gasto público, destacando la extensión de dicho control a las subvenciones y ayudas de carácter público gestionadas por la Administración General del Estado y sus Organismos Autónomos, así como la ampliación de los supuestos de aplicación de procedimientos de control financiero en sustitución de la fiscalización previa, como medio de contribuir a una mayor flexibilidad y agilidad en la gestión de determinadas áreas del gasto.

Asimismo, hay que destacar la introducción en el texto de algunos principios inspirados en las modernas técnicas de presupuestación, en concreto, los relativos a la gestión por objetivos, si bien constituyen un tímido inicio en este sentido.

Por último, se ha de hacer una referencia a otro aspecto de importancia, como es el de la unificación de los procedimientos contables, con la introducción de la contabilidad patrimonial en paralelo con la contabilidad presupuestaria, al objeto de que los agentes que componen el Sector Público proporcionen una información suficiente y equiparable a la del resto de unidades económicas sobre su situación económico-patrimonial en cada momento. Asimismo, se señala el sometimiento al régimen de contabilidad pública de la práctica totalidad de componentes del Sector Público Estatal y de la Seguridad Social, con la excepción de aquellos que por su propia naturaleza y regulación deben regirse por las normas de contabilidad privada.

2.4. Los últimos cambios

Al margen del proceso comentado en los puntos anteriores, en la economía española se va produciendo en esa época una evolución que, si bien sigue un camino paralelo a los restantes países de nuestro entorno, está lógicamente muy influenciada por los desequilibrios básicos que se arrastraban en nuestra estructura productiva desde la grave crisis de los años 70.

En efecto, las tensiones inflacionarias, que nunca llegaron a estar efectivamente controladas, experimentan un repunte,

alcanzándose cotas históricas por encima del 20% anual; y las importantes tasas de desempleo que igualmente se arrastran de etapas anteriores, los desequilibrios en la Balanza de Pagos y el incremento de los tipos de interés, componen un panorama que condiciona de forma significativa las posibilidades de dar impulso a la economía y en el cual la actuación del Sector Público, en línea con los postulados teóricos adoptados en ese momento, intenta corregir por la vía del gasto los desequilibrios existentes, llegando a alcanzarse déficits que se sitúan en porcentajes elevados del PIB, obteniendo, en realidad, un efecto procíclico.

En estas circunstancias y tras una cierta recuperación en el período 1986 – 1990, inducida por el clima más favorable que se vive a nivel internacional, un nuevo acontecimiento vendrá a condicionar decisivamente la política económica que se siga a partir de ese momento. Tal circunstancia no es otra que el planteamiento, una vez instaurada la Unión Europea, del proceso de constitución de la Unión Económica y Monetaria, con establecimiento de la moneda común y la apertura del período de convergencia, que marca los plazos para alcanzar en los indicadores macroeconómicos básicos, los valores mínimos de convergencia establecidos por los Órganos competentes de la Unión.

Todo ello determina la necesidad inexcusable de iniciar un importante proceso de ajuste y consolidación fiscal, que permita a nuestra economía evolucionar, en los plazos marcados, hacia el cumplimiento de los criterios de convergencia e ingresar, de ese modo, en el grupo de países integrantes de la Unión que accedieran a la moneda única desde el primer momento.

3. El proceso de ajuste: la consolidación fiscal y el equilibrio

3.1. Política fiscal

El importante proceso de ajuste que, con el objetivo comentado de alcanzar los criterios de convergencia para el ingreso en la Unión Económica y Monetaria, se inicia en 1996, podemos

fundamentarlo, en lo que a política fiscal se refiere, en tres aspectos principales: el equilibrio presupuestario, las reformas fiscales y la corresponsabilidad fiscal o financiera.

Equilibrio presupuestario

En lo que se refiere al primero de estos aspectos, el equilibrio presupuestario, se introducen importantes medidas de disciplina presupuestaria y control del gasto, tendientes a reducir e incluso eliminar el importante déficit público que se había llegado a alcanzar en los últimos ejercicios como consecuencia de las políticas de corte keynesiano que venían aplicando, las cuales, como ya fue comentado, lejos de alcanzar los objetivos de reactivación perseguidos, tuvieron por el contrario un efecto procíclico.

En el cuadro n° 1 podemos apreciar la tendencia seguida por el déficit público en el período 1995 – 2001, incluso la previsión existente para el corriente 2002, en relación con las tasas de crecimiento del PIB. Del mismo se deduce el importante proceso de ajuste y cómo, precisamente los ejercicios de mayor reducción del déficit coinciden con los de mayor impulso del crecimiento económico.

Asimismo, en el gráfico n° 1 se aprecia cómo el proceso de ajuste se fundamenta más en el control del gasto que en el crecimiento de los ingresos, ya que son los gastos los que se reducen significativamente a lo largo de todo el período hasta

Cuadro 1. Evolución del déficit público

	PIB	Déficit público
	(% var.)	(% PIB)
1995	2,8	-6,6
1996	2,4	-4,9
1997	4,0	-3,2
1998	4,3	-2,5
1999	4,1	-1,1
2000	4,1	-0,3
2001	2,8	-0,1
2002p	2,2	0,0

Gráfico 1. Ajuste centrado en el gasto

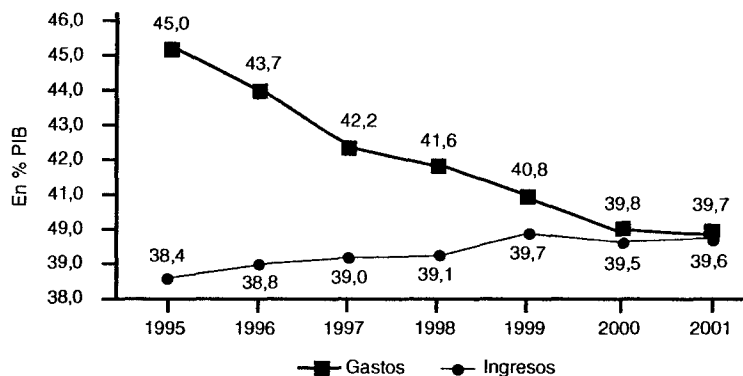
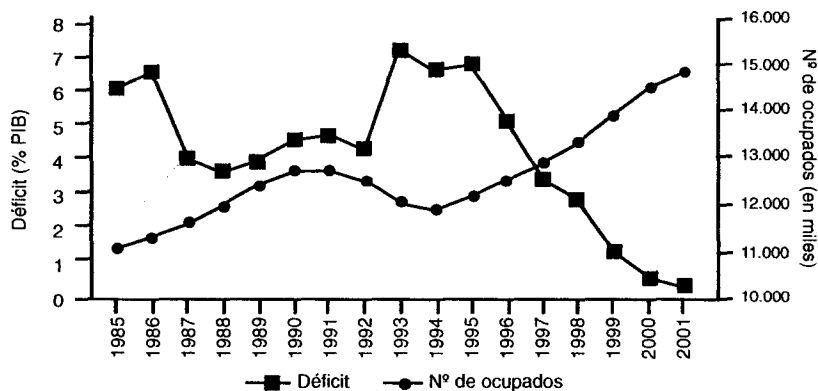


Gráfico 2. Déficit público y número de ocupados



alcanzar el equilibrio. El gráfico n° 2 muestra la relación entre déficit público y creación de empleo, apreciándose en el mismo los importantes incrementos del empleo en los momentos de ajuste más intenso.

Por otra parte, el saneamiento presupuestario que se produce desde 1996 ha dotado a la política fiscal del margen suficiente para responder a la desaceleración económica de los últimos meses en mejores condiciones que otros países de

nuestro entorno y sin riesgo para los equilibrios macroeconómicos básicos. Asimismo, la estabilidad presupuestaria supone crear márgenes adicionales de estabilización automática para atenuar fluctuaciones cíclicas normales que se puedan presentar en el futuro y es la mejor garantía para la protección social, tanto para preservar y mejorar los niveles actuales de cobertura, como para salvaguardar a los futuros beneficiarios de los efectos negativos que pudieran derivarse de posibles variaciones cíclicas a medio o largo plazo.

Esta política de contención del gasto que lleva al equilibrio presupuestario hace posible acometer, con garantía de que no se producirán desajustes, nuevas reformas en el ámbito fiscal, como la recientemente implementada en el IRPF y a la que se hace referencia en el apartado siguiente, con la que se va a seguir impulsando un marco de crecimiento económico y mejora del nivel de empleo.

Reformas fiscales

En cuanto a las reformas fiscales, cabe destacar, tras los retoques previos introducidos en la imposición sobre el capital en 1996, las reformas del IRPF realizadas en 1998 y la que actualmente se encuentra en trámite y que tendrá efectividad a partir del próximo 2003. En un contexto de fuerte disciplina fiscal como en el que, según se comentaba en los párrafos precedentes, se ha desenvuelto el proceso de ajuste de la economía española en los últimos ejercicios, resulta evidente que los motores principales del crecimiento los constituye el consumo y ahorro privados, como así ha ocurrido en efecto. El consumo y el ahorro privados se han visto notablemente favorecidos a partir de la situación creada por la primera reforma del IRPF realizada en 1998, que se tradujo en mayores disponibilidades líquidas en manos de los particulares, las cuales se destinaron en parte al consumo directo y en parte al ahorro, presionando a la baja de los tipos de interés y colaborando en el importante proceso de creación de empleo producido; todo ello, además, en un contexto de inflación controlada.

La situación de estabilidad creada, con la obtención del equilibrio presupuestario, es la que permite dar un paso más en la dirección apuntada y abordar una nueva reforma del

IRPF como la propugnada a finales del pasado 2001, cuyo reflejo normativo se encuentra en trámite parlamentario en el momento actual y que alcanzará efectividad en el próximo ejercicio 2003. Dicha reforma tiene, además, una especial importancia en el marco del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas, aprobado por el Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas el 27 de julio del pasado 2001 y elevado a rango legal a finales del mismo año, sistema fundamentado en los principios de suficiencia y corresponsabilidad.

Corresponsabilidad fiscal

Finalmente, cabe citar en este apartado el proceso de corresponsabilidad fiscal iniciado con el objeto de que los recursos públicos se distribuyan entre los distintos agentes integrantes de las Administraciones Públicas, de modo que cuenten con una financiación suficiente para el desarrollo de las competencias que tienen encomendadas, por una parte y, por otra y también como consecuencia de lo anterior, que dichos agentes asuman el cumplimiento de las obligaciones que les corresponden en nuestro esquema de Estado descentralizado.

Como pasos para la obtención de la mencionada corresponsabilidad fiscal hay que hacer referencia, en primer lugar, a la modificación del sistema de financiación de la asistencia sanitaria de la Seguridad Social, que a partir del ejercicio 1999 pasa a financiarse íntegramente con impuestos como prestación correspondiente al área no contributiva y, en segundo, a las modificaciones en el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas, que culmina con el nuevo modelo aprobado a mediados del pasado año 2001.

En el nuevo modelo de financiación de las Comunidades Autónomas el estado se cede a las mismas un porcentaje mayor de impuestos considerados principales (IRPF e IVA, principalmente) y la totalidad de la recaudación de otros impuestos indirectos.

La aprobación de este nuevo modelo, fundamentado básicamente en los principios de suficiencia, solidaridad y estabilidad, supone otorgar a las Comunidades Autónomas la máxima responsabilidad y autonomía en cuanto a la administración de re-

cursos y las decisiones de gasto, de modo que cada Gobierno Autónomo, en función de las necesidades que normativamente ha de cubrir y de sus prioridades políticas y sociales, podrá realizar la asignación de sus recursos disponibles con total autonomía. Ello supone, no obstante, un mayor esfuerzo de racionalización y control del gasto para la Administración Central, que ve aminorados de forma importante sus recursos como consecuencia de los tributos cedidos a las Comunidades.

3.2. Políticas de oferta

Las medidas, algunas de gran calado, que afectan a las políticas de oferta y que han sido emprendidas en el proceso de ajuste que se comenta, podemos también dividir las en tres grupos de reformas: estructurales, de mercados y de factores.

Reformas estructurales

En cuanto al primer apartado, prácticamente finalizada la reconversión industrial iniciada a consecuencia de la crisis de los años 70, se evidencia no obstante la necesidad de continuar acometiendo reformas en determinados sectores productivos, cuyas estructuras, por diversas causas, no se adaptan al modelo que demanda su inserción en el contexto internacional actual, derivando en algunos casos hacia situaciones de sobreprotección y de excesiva regulación de los mercados. Tal es el caso de sectores básicos donde se introducen medidas liberalizadoras del mercado y de privatización de empresas hasta ese momento públicas, como el sector energético (eléctricas y gas) o el de las comunicaciones (telefonía, televisión, etc.), así como en los transportes.

Reforma de mercados

Por lo que se refiere a la reforma de los mercados, parcialmente derivada de lo expuesto en el punto anterior, debe incidirse no obstante en otras medidas liberalizadoras emprendidas y tendientes a garantizar la competitividad y los derechos de los consumidores, como la vigilancia de los mercados financieros, de las telecomunicaciones, de la construcción, etc., al-

gunas con importante efecto inducido en otros sectores básicos, como es el caso de las reglas de fijación de tipos de interés aplicables a préstamos hipotecarios, o la reducción de los honorarios de notarios y registradores en las operaciones derivadas de la modificación de dichos préstamos.

Reformas de factores

En cuanto a las reformas en factores productivos, hay que aludir a las medidas introducidas en el mercado laboral para favorecer el empleo fijo y de grupos de parados de larga duración que, unidas a la reactivación económica general, han permitido tasas importantes de incremento del empleo.

Finalmente, es obligada una referencia en este apartado a la reforma del desempleo recientemente aprobada, cuyas características principales son, por una parte, la racionalización de la prestación por desempleo en un sector de la importancia en España del eventual agrario y, por otra, la introducción de medidas tendientes a garantizar la ocupación efectiva por parte de los trabajadores desempleados, de los puestos de trabajo de características adecuadas que les sean ofrecidos. No obstante, como es conocido, la adopción de dichas medidas ha estado rodeada de un clima de contestación por parte de algunas fuerzas políticas y sindicales, de modo que el Gobierno ha ofrecido, al margen de su aprobación anterior, la tramitación efectiva como un proyecto de Ley, en el curso de la cual cabe la posibilidad de introducir modificaciones.

3.3. Las reformas normativas

Son también tres los aspectos principales en los que nos centraremos en este apartado de reformas normativas, alguno de los cuales ya ha sido objeto de comentario parcial en los puntos precedentes: medidas de disciplina presupuestaria, sistema de financiación de las Comunidades Autónomas y normativa de estabilidad presupuestaria.

Medidas de disciplina presupuestaria

Ya a finales del ejercicio 1996, como consecuencia de la situa-

ción de desequilibrio existente, que había llevado a la obtención de importantes y crecientes déficits presupuestarios (véase de nuevo el cuadro n° 1) y con un presupuesto prorrogado debido a la coyuntura política que se da hasta mediados de ese ejercicio, se aprueba un conjunto de medidas de disciplina presupuestaria, con el fin de controlar el gasto público y reducir el déficit. Tales medidas se reúnen en la Ley 11/1996, de 27 de diciembre, de Medidas de Disciplina Presupuestaria.

De entre dichas medidas podemos destacar las modificaciones que se introducen para la imputación real de los gastos al ejercicio en que efectivamente se producen, sólo con las excepciones que legalmente se prevén, la regulación de la adquisición de compromisos de gasto de carácter plurianual y determinadas restricciones y garantías introducidas en la regulación de las modificaciones presupuestarias.

Financiación de las Comunidades Autónomas

Ya se ha comentado con anterioridad el nuevo modelo de financiación de las Comunidades Autónomas, aprobado por el Consejo de Política Fiscal y Financiera con fecha 27 de julio de 2001, modificado posteriormente por el mismo Órgano en sus reuniones de 16 y 22 de noviembre de ese año, cuya plasmación legal se realiza en la Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas y en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, por lo cual no cabe referirse de nuevo a sus características básicas.

Tan sólo parece necesario insistir en el profundo y, probablemente, definitivo cambio que implica dicho modelo para la concepción del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas, que pasa de un sistema fundamentado en la participación en los ingresos del Estado Central, con un carácter eminentemente garantista de una financiación necesaria para la cobertura de las competencias asumidas en diversos sectores y servicios, a otro basado en la cesión de tributos, la suficiencia y la corresponsabilidad fiscal, lo que implica un

notable impulso a las cotas de autogobierno y capacidad de decisión respecto del gasto, constituyendo uno de los esquemas de Estado descentralizado, posiblemente de los más avanzados que existen en la actualidad en nuestro entorno.

Normativa sobre estabilidad presupuestaria

Para finalizar este apartado y con independencia de que es materia que se trata en forma detallada en el siguiente, hay que aludir, como modificaciones normativas de importancia, a la publicación de las Leyes de Estabilidad Presupuestaria.

Dichas normas, que se concretan en la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria (LGEP) y en la Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre, complementaria de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria, suponen la consagración normativa del principio de estabilidad presupuestaria y del equilibrio de las cuentas públicas como mejor opción para continuar con el impulso del crecimiento y de la creación de empleo y para obtener la convergencia real efectiva con los países más desarrollados de nuestro entorno. A continuación se trata más pormenorizadamente su contenido.

4. Las leyes de estabilidad presupuestaria

Como fue comentado, España ha dado un paso decisivo al incorporar la disciplina fiscal a nuestro ordenamiento jurídico con las Leyes de Estabilidad antes referenciadas. Estas dos leyes suponen la garantía jurídica de la estabilidad presupuestaria a largo plazo que, por una parte, permitirá proyectar hacia el futuro los logros de la consolidación fiscal de los últimos años y, por otra, armoniza los compromisos presupuestarios derivados de nuestra integración en la UEM con la responsabilidad de disciplina y control del gasto en todos los niveles de la Administración Pública española.

La formulación legal de la estabilidad presupuestaria genera credibilidad respecto de la política económica y crea un escenario previsible para los agentes económicos, al contribuir a mantener la estabilidad macroeconómica que garantiza un marco más competitivo para nuestras empresas, favorece la

iniciativa empresarial y la asunción de riesgos, y facilita la formación de ahorro y la financiación disponible en la economía. Por otra parte, además de la indudable importancia económica que se deriva de la creación del marco de estabilidad permanente de las cuentas públicas, las Leyes de Estabilidad han introducido cambios en el procedimiento presupuestario que mejoran sustancialmente tanto la transparencia en la elaboración, ejecución y control del Presupuesto, como la asignación y gestión de los recursos presupuestarios en un horizonte plurianual orientado por los principios de eficacia, eficiencia y calidad de las finanzas públicas. Tales cambios innovadores se comentan brevemente a continuación.

4.1. Contenidos básicos de la LGEP

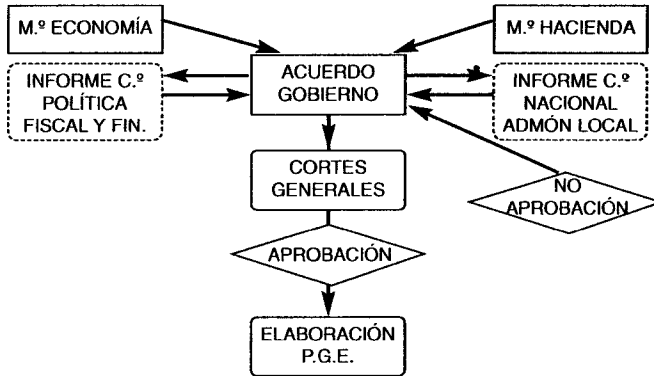
Fijación del objetivo de estabilidad

La primera repercusión de estos cambios es el adelantamiento y extensión del proceso de elaboración del Presupuesto, que ha de iniciarse en el primer cuatrimestre del ejercicio (Artículo 8 de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria (LGEP)), con el Acuerdo del Consejo de Ministros, por el que se fija el objetivo de estabilidad presupuestaria del conjunto del sector público y de cada uno de los grupos de agentes que lo integran, referido a los tres ejercicios siguientes, así como el límite de gasto no financiero del Presupuesto del Estado para el ejercicio inmediato siguiente.

El Acuerdo de Consejo de Ministros debe adoptarse previo informe del Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas y de la Comisión Nacional de Administración Local, en lo que se refiere, respectivamente, a los objetivos de estabilidad de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales y, posteriormente, someterse a la aprobación por las Cortes Generales, en trámites sucesivos en el Congreso de los Diputados y en el Senado. En el gráfico n° 3 se muestra de forma esquemática el proceso de trámite de los objetivos de estabilidad y del límite de gasto no financiero del Estado, así como las diferentes fases por las que debe pasar hasta su definitiva aprobación.

En lo que se refiere al Proyecto de Presupuesto del ejercicio

Gráfico 3. Trámite del objetivo de estabilidad y límite de gasto



2003, actualmente en trámite, el objetivo de estabilidad presupuestaria para el trienio 2003 – 2005 se ha fijado en el Acuerdo del Consejo de Ministros del 8 de marzo de 2002, habiéndose cumplimentado ya el trámite de aprobación por las Cortes Generales, con fechas 21 de marzo y 9 de abril, respectivamente, en Plenos del Congreso de los Diputados y del Senado.

Ajustándose a lo previsto en la Actualización del Programa de Estabilidad y Crecimiento para el Reino de España 2001-2005, el Acuerdo del 8 de marzo establece para el conjunto de las Administraciones Públicas un objetivo de equilibrio presupuestario en 2003 y de superávit en 2004 y 2005. Esta es la senda que también se ha fijado conjuntamente para las Administraciones Centrales. A este respecto, la Disposición Transitoria Única de la LGEP señala que en tanto no se culmine el proceso de separación de fuentes de financiación, el objetivo de estabilidad presupuestaria se computará conjuntamente para el Estado y la Seguridad Social. En su virtud, para 2003 se ha fijado un déficit del 0,5% del PIB en el Estado y un superávit del 0,5% del PIB en la Seguridad Social, que permiten mantener el objetivo de equilibrio.

Fijación del límite de gasto no financiero del Estado

Uno de los aspectos más relevantes de la Ley General de Es-

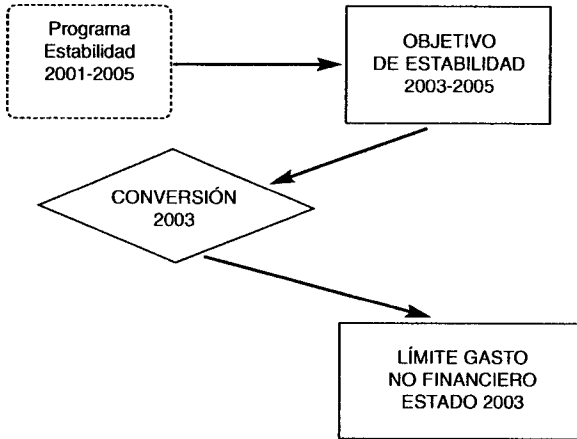
tabilidad Presupuestaria es la fijación anticipada del límite máximo de gasto no financiero del Presupuesto del Estado para el ejercicio inmediato siguiente (Artículo 13 LGEP), que ha de incluirse también en el Acuerdo del Consejo de Ministros por el que se establece el objetivo de estabilidad presupuestaria para el próximo trienio. Con esta medida se va a reforzar el control y transparencia del proceso de elaboración que ha de culminar con la aprobación de los Presupuestos Generales del Estado.

En efecto, la determinación del límite de gasto no financiero del Estado, que ha de ser compatible con el objetivo de estabilidad presupuestaria previamente fijado, el cual se mide en términos de contabilidad nacional SEC'95 (Artículos 3.2 y 10 LGEP), obliga a la consideración ex-ante de aspectos tales como los ajustes que se realizan por el distinto tratamiento que recibe la imputación de determinados conceptos de ingresos y gastos en contabilidad presupuestaria y en contabilidad nacional, así como las posibles diferencias que se puedan producir en la ejecución presupuestaria. Ello conlleva la previsión de dichas circunstancias y de su posible impacto sobre el objetivo de estabilidad, en base a los datos de que se dispone en el momento de realizar el cálculo, lo cual, respecto de determinados conceptos, resulta en extremo complejo. En el gráfico nº 4 se muestra también en forma esquemática el proceso de determinación del límite de gasto no financiero del Estado, a partir del objetivo de déficit en términos de Contabilidad Nacional.

En todo caso y por lo que se refiere a las desviaciones de ejecución del presupuesto, la introducción de la figura del Fondo de Contingencia de ejecución presupuestaria, que será comentado en el punto siguiente y con cargo al cual deben financiarse la mayor parte de las modificaciones presupuestarias posibles, constituye un elemento de restricción muy importante al realizar el cálculo del límite de gasto no financiero del Estado, ya que dicho Fondo debe encontrarse incluido en el límite y por un importe máximo del 2 % del mismo.

En lo que respecta al Proyecto de Presupuesto para el ejercicio 2003, el Acuerdo del Consejo de Ministros del 8 de marzo fija el límite del gasto no financiero del Presupuesto del Estado para dicho ejercicio, compatible con el objetivo de déficit

**Gráfico 4. Acuerdo consejo ministros (Art.8 LGEP):
Dentro primer cuatrimestre**



establecido, en 114.517 millones de euros. Este límite de gasto no financiero constituye el techo máximo de recursos disponibles en el Estado para asignar entre todas las atenciones de gasto previstas inicialmente o que se puedan presentar durante el próximo ejercicio.

El Fondo de Contingencia de ejecución presupuestaria

Como fuera mencionado, otra de las novedades más importantes que introduce la Ley General de Estabilidad Presupuestaria (Artículo 15) es el Fondo de contingencia de ejecución presupuestaria. La dotación de este Fondo debe realizarse, dentro del límite fijado, por un importe equivalente al 2% del mismo, con el que han de atenderse las necesidades de carácter no discrecional y no previstas en el momento inicial que puedan presentarse a lo largo del año. Con la creación de este Fondo la Ley refuerza los mecanismos de control de las modificaciones presupuestarias que, sujetas a los principios de transparencia e información, contribuyen a una eficiente asignación y utilización de los recursos públicos. La instru-

mentación del Fondo supone, por tanto, una garantía que evitará desviaciones en la ejecución del Presupuesto, al tiempo que establece una mayor exigencia de los Centros Gestores al evaluar y establecer la prioridad de sus propuestas de gasto.

Se establece asimismo que la aplicación de las dotaciones del Fondo de Contingencia de ejecución presupuestaria requiere la aprobación del Consejo de Ministros, a propuesta del Ministro de Hacienda, quien asimismo informará trimestralmente a las Comisiones de Presupuestos del Congreso de los Diputados y del Senado, sobre dichas aplicaciones.

El remanente de crédito que, a fin de cada ejercicio, pueda existir en el Fondo de Contingencia, no puede ser objeto de incorporación a ejercicios posteriores.

Los escenarios plurianuales

La Ley General de Estabilidad Presupuestaria potencia notablemente el escenario presupuestario como instrumento de programación plurianual de referencia, en el que se debe enmarcar la presupuestación a medio plazo.

En este sentido, no sólo refuerza el rigor que debe seguirse en la confección del escenario plurianual, en el que deberán detallarse los compromisos contenidos en las políticas de gasto, sino que también establece que todas las decisiones, actuaciones e iniciativas de la Administración con incidencia en el gasto que se pretendan llevar a cabo en el futuro, deben tener cabida en los escenarios para su aprobación (Artículo 12 LGEP). La expresión de este principio de plurianualidad que recoge la Ley supone, por tanto, reforzar los mecanismos de previsión presupuestaria a medio plazo que garantizan la compatibilidad de las prioridades de asignación microeconómica del Presupuesto, con los objetivos de estabilidad presupuestaria establecidos en el marco estricto de la disciplina fiscal.

En efecto, el alcance que puede llegar a tener el mencionado principio reviste una significativa importancia, ya que su estricta aplicación representa que, como expresa el artículo 12.2 de la LGEP, cualquier proyecto de norma legal, reglamentaria, actos administrativos, contratos, convenios de colaboración y cualquier otra actuación de los Órganos comprendidos en la denominada Administración Central, que tengan

incidencia presupuestaria, deberán forzosamente tener cabida en los escenarios presupuestarios plurianuales vigentes en cada momento, para que su trámite y aprobación pueda ser realizado. En otro apartado del presente trabajo se profundizará en este aspecto.

Objetivos y seguimiento de las Comunidades Autónomas

La Ley General de Estabilidad Presupuestaria, en su artículo 2, incluye a la Administración de las Comunidades Autónomas, así como a los entes y organismos públicos dependientes de aquéllas que no tengan carácter comercial, dentro del ámbito de aplicación de la propia Ley. La articulación de este principio se lleva a cabo en la Ley Orgánica 5/2001, del 13 de diciembre, complementaria de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria, la cual, como dispone en su artículo 1º, establece los mecanismos jurídicos de cooperación entre el Estado y las Comunidades Autónomas, al servicio de los objetivos de estabilidad presupuestaria.

La Ley Orgánica, por tanto, establece la aplicación del cumplimiento del principio de estabilidad presupuestaria por las Comunidades Autónomas; el procedimiento de determinación de dicho objetivo, tanto para el conjunto de las Comunidades Autónomas (que, como es lógico, resulta coincidente con lo establecido al respecto por la LGEP), así como para cada una de dichas Comunidades; la responsabilidad financiera derivada del incumplimiento de los compromisos adquiridos por España ante la Unión Europea en materia de estabilidad presupuestaria, que pueda afectar a las Comunidades que, a su vez, no hayan cumplido los objetivos marcados, y articula los procedimientos de corrección de las situaciones de desequilibrio que puedan presentarse.

Adicionalmente, la Ley Orgánica de referencia aborda otros aspectos, como el papel de órgano de coordinación que se atribuye al Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas en todo este proceso, el suministro de información por parte de las Comunidades al Ministerio de Hacienda para la medición del grado de cumplimiento del objetivo de estabilidad, la creación en dicho Ministerio de una central de información, de carácter público, que guarde infor-

mación sobre cualquier operación de crédito, emisión de deuda o asunción de riesgos que realicen las Comunidades Autónomas y, por último, modifica la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, en aquellos aspectos que se ven afectados por la aplicación de los principios que establece la LGEP.

Objetivos y seguimiento de las Entidades Locales

El equilibrio presupuestario y demás aspectos que conforman la aplicación de los principios de estabilidad presupuestaria para los Entes Locales, se desarrollan en el capítulo III de la LGEP.

En el mencionado capítulo se regula el procedimiento de determinación del objetivo de estabilidad correspondiente a las Entidades Locales, el suministro de información al Ministerio de Hacienda para la medición del grado de cumplimiento del objetivo de estabilidad, el procedimiento a seguir para la corrección de las situaciones de desequilibrio que se produzcan y, en paralelo con lo establecido para las Comunidades Autónomas, la creación en dicho Ministerio de una central de información, de carácter público, que guarde información sobre cualquier operación de crédito, emisión de deuda o asunción de riesgos que afecte a las Entidades Locales. Se modifica también la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, con el objeto de incorporar los principios que se establecen en la LGEP en aquellos puntos que resulta necesario.

4.2. Previsiones de desarrollo reglamentario

La Disposición Final Cuarta de la LGEP faculta al Gobierno de la Nación para que apruebe las normas reglamentarias previstas en la propia Ley, así como para dictar aquellas medidas que se puedan requerir para garantizar la efectiva implantación de los principios contenidos en la misma. Por excepción, la misma Disposición Final atribuye al Ministro de Hacienda la facultad de dictar las normas para la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado y para la confección de los escenarios presupuestarios plurianuales.

Teniendo en cuenta las referencias expresas a desarrollos reglamentarios que se contienen en el articulado de la LGEP y aquellos otros aspectos que, por razones de similitud y coherencia, parece necesario que sean objeto de regulación con algún detalle específico, tenemos que las previsiones de desarrollo reglamentario de la mencionada Ley, exclusivamente en lo que a la materia presupuestaria se refieren, podrían ajustarse, de forma muy resumida, al esquema siguiente:

- Elaboración de los escenarios presupuestarios plurianuales.
- Reglamento General de la Ley.
- Adicionalmente, habrá de revisarse en norma de rango adecuado, la regulación del trámite de las modificaciones presupuestarias.

A continuación, y al ser aspectos que se encuentran en fase de estudio, se realiza un breve comentario, desde el punto de vista teórico, acerca de cada una de las posibles normas de desarrollo señaladas.

Elaboración de los escenarios presupuestarios plurianuales

El artículo 12 de la LGEP, en su apartado 1, establece que los escenarios de previsión plurianual, referidos a ingresos y gastos, serán confeccionados por el Ministerio de Hacienda con carácter previo a la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado. Establece asimismo que dichos escenarios detallarán para cada año los importes de los compromisos de gasto contenidos en cada política.

El propio artículo 12, en su apartado 2 siguiente, establece que los proyectos de disposiciones legales y reglamentarias y cualquier actuación de los agentes comprendidos en la Administración General del Estado, sus Organismos Autónomos y la Seguridad Social, así como los entes públicos dependientes de aquellos, salvo que tengan carácter comercial, en el caso de representar incidencia en el gasto público, habrán de respetar el entorno financiero plurianual previsto en los escenarios y, por tanto, para su aprobación, deberán tener cabida en los mismos.

Por otra parte, la fijación para un trienio del objetivo de es-

tabilidad presupuestaria que igualmente establece la LGEP, proporciona ya el marco de referencia al que deberán ajustarse los escenarios que se formulen, de modo que las previsiones de ingresos y los compromisos de gasto que se contengan en los mismos habrán de respetar necesariamente, en cuanto al resultado obtenido, los objetivos de estabilidad para cada ejercicio, sin perjuicio de las posibles revisiones de dichos objetivos en función de la coyuntura y otros factores en los ejercicios siguientes.

Los aspectos anteriores nos proporcionan una referencia sobre el contenido de los escenarios de donde se deduce, por una parte, que su estructura deberá ajustarse a la distribución del gasto por políticas presupuestarias respetando el objetivo de estabilidad y, por otra, que dentro de cada política, el detalle *compromisos de gasto* no sólo ha de referirse a los ya asumidos como consecuencia de acciones que estén llevándose a cabo en el momento de la elaboración (prestaciones sociales, gastos de funcionamiento de servicios, inversiones en curso, etc.), sino que debe comprender otro tipo de compromisos “futuros” o “intencionales”, como consecuencia de los cuales esté previsto emprender acciones concretas que impliquen gasto público, ya que cualquier actuación futura que pretenda realizarse habrá de justificar su encaje financiero en el escenario vigente. Si bien la Ley no menciona nada al respecto, la propia mecánica que se deduce de lo anterior parece admitir la posibilidad de que los escenarios puedan contener un “margen de gasto” dentro del máximo posible, no aplicado o no destinado a acciones concretas en el momento de su elaboración, como consecuencia de la finalización de compromisos anteriores. Adicionalmente, parece también lógico que la información contenida en los escenarios pueda desarrollarse a través de centros gestores, que habrán proporcionado la información necesaria para su elaboración, en cuanto a compromisos de gasto existentes y que les afecten.

Resulta evidente, por tanto, la trascendencia de los escenarios presupuestarios plurianuales en la planificación del gasto público a mediano plazo, a partir de la entrada en vigor de la LGEP. Esta trascendencia parece que obliga a que su formulación, encomendada por el artículo 12 de la LGEP al Ministerio de Hacienda, sea refrendada por el Consejo de Minis-

tros, como máximo Órgano del Ejecutivo, ya que los escenarios que se aprueben van a constituir el marco y el límite financiero para las acciones de gobierno que pretendan llevarse a cabo en el área de competencias de cada uno de los Departamentos Ministeriales. En esta línea, ya la Orden del Ministerio de Hacienda, de 9 de mayo de 2002, por la que se establecen las normas para la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado para 2003, dispone en su artículo 2.2 el sometimiento al Consejo de Ministros de los escenarios plurianuales, antes del 30 de junio de 2002.

La misma Orden, en su artículo 1.2, establece la estructura y contenido de los escenarios presupuestarios plurianuales previos al presupuesto de 2003, regulación que se realiza con carácter provisional al no haberse publicado la norma general de desarrollo a que se refiere este apartado.

Reglamento general de la Ley

Como se señalaba al inicio del presente apartado, tras el análisis del contenido de la LGEP se pone de manifiesto que su aplicación requiere de la publicación de normas de desarrollo que regulen determinados aspectos de la misma, ya sea porque el propio texto legal alude a normas reglamentarias en algunos puntos o porque, sin ser este el caso, la aplicación práctica de algunas de sus prescripciones requiere del oportuno desarrollo en materia de trámite.

A este respecto, toda la regulación necesaria podría incorporarse a una única norma de desarrollo, o bien, teniendo en cuenta la disparidad de materias a abordar, podría optarse por la publicación de normas diferentes para cada una de ellas.

Finalmente, en lo que se refiere al ámbito estrictamente presupuestario, comentaremos brevemente el posible desarrollo reglamentario relativo a lo dispuesto en el artículo 12.2 de la Ley, acerca de la adecuación de actuaciones administrativas con repercusión en gasto a los escenarios presupuestarios. Como ya fue comentado, el artículo 12 de la LGEP establece que, tras la aplicación de dicha Ley, lo que conlleva entre otros aspectos la elaboración de escenarios presupuestarios plurianuales, cualquier actuación de los distintos agentes

que integran el Sector Público Estatal y que implique gasto, requerirá para su aprobación/realización, justificar que el gasto que se derive de la misma tiene cabida en dichos escenarios plurianuales vigentes en cada momento.

Y la justificación de esta circunstancia se entiende que tan sólo puede venir en base a tres supuestos:

- Porque el compromiso de gasto que implica la medida o el acto administrativo a realizar se encuentra previamente recogido en los escenarios plurianuales vigentes.
- Porque en dichos escenarios existe margen no comprometido en cuantía suficiente para financiar el gasto que implica la nueva acción.
- Prioridad de las nuevas acciones a realizar, frente a otras inicialmente previstas y que ahora se posponen hasta que sea posible su financiación.

Parece que el procedimiento más adecuado para el cumplimiento del trámite de justificación sería que la misma se incorporase a través del Órgano Administrativo proponente, al expediente de la propuesta de norma o acto administrativo a realizar, de forma que pudiese ser verificado por el Ministerio de Hacienda, que emitiría su informe al respecto. Dicho trámite, por otra parte, habrá de diseñarse de modo que, sin menoscabo del relevante papel que le atribuye la LGEP en el marco de mantenimiento de la estabilidad presupuestaria, no suponga una complejidad administrativa adicional para los centros gestores, que retrase injustificadamente la ejecución de sus decisiones de gasto.

Repercusión sobre el trámite de las modificaciones presupuestarias

La LGEP incorpora novedades al procedimiento de gestión presupuestaria que implican repercusiones sobre el trámite de las modificaciones del presupuesto del Estado. Tales repercusiones derivan del establecimiento de la figura del Fondo de Contingencia de Ejecución Presupuestaria, que se regula en su artículo 15, y de la regulación, con cargo a dicho Fondo, de las modificaciones presupuestarias, en el artículo 16 siguien-

te, el cual dispone que los créditos extraordinarios, suplementos de crédito, ampliaciones e incorporaciones de crédito se financiarán mediante recurso al Fondo de Contingencia de Ejecución Presupuestaria.

En el apartado 2.1.3 anterior se comentaban brevemente las características y función del Fondo de Contingencia de Ejecución Presupuestaria que, puestos en relación con el trámite de las modificaciones presupuestarias, nos permiten extraer algunas conclusiones acerca de los cambios que implica en dicho trámite:

- Las modificaciones presupuestarias que expresamente se contemplan con cargo al Fondo son los créditos extraordinarios, suplementos de crédito, ampliaciones e incorporaciones de crédito.
- Dado que el Fondo de Contingencia se dota como un porcentaje del límite de gasto no financiero del Estado, parece que habrán de tramitarse exclusivamente con cargo al mismo las modificaciones que afecten al presupuesto no financiero.
- Al poder establecerse la aplicación de las dotaciones incluidas en el Fondo de Contingencia, mediante Acuerdo del Consejo de Ministros, a propuesta del Ministro de Hacienda se confiere un nuevo papel a dicho Órgano del Ejecutivo, que habrá que poner en relación con las competencias que actualmente le atribuye la Ley General Presupuestaria.

En definitiva, se plantea un nuevo esquema competencial y de trámite para las modificaciones del presupuesto del Estado, el cual supone un reforzamiento de la transparencia y del control de este tipo de operaciones, garantizando que por la vía de la ejecución no se eluden en la práctica los mecanismos que permiten el mantenimiento de los criterios de estabilidad.

5. Resumen final

- La economía española ha mantenido durante los últimos 30 años una evolución, en paralelo con las del resto de países de nuestro entorno, que se caracteriza no obstante por

la persistencia de determinados problemas (control de la inflación, nivel de desempleo, estructura de algunos sectores productivos) que aún en el momento actual representan factores a mejorar.

- El notable esfuerzo de consolidación fiscal realizado en los últimos años, con la obtención prácticamente del equilibrio presupuestario en el pasado 2001, las reformas fiscales aprobadas y las medidas concretas adoptadas en materia de política de oferta, han proporcionado un marco adecuado para la reactivación de nuestra economía, traduciéndose en un notable impulso del crecimiento y de la generación de empleo estable, lo que ha permitido, entre otros aspectos, el logro del ingreso de España en la Unión Monetaria Europea en la fecha prevista y el acceso a la moneda única con el grupo de países de la "primera velocidad".
- Con todo, resulta preciso intensificar las actuaciones tendientes a ultimar el proceso de convergencia real con los países más desarrollados de la Unión, principalmente en lo que se refiere a renta per capita, inflación y nivel de desempleo. España se ha puesto a la cabeza de los Estados Miembros de la Unión Monetaria al incorporar a su normativa presupuestaria los principios de la estabilidad, con la aprobación de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria.
- La aprobación de dicha Ley supone, aparte de la inserción permanente del procedimiento presupuestario en el escenario de la estabilidad, la modificación de aspectos de dicho procedimiento que implican mejoras de gestión y garantías en la eficiente administración de los recursos públicos.
- Así, la Ley General de Estabilidad Presupuestaria extiende su ámbito de aplicación a la totalidad de las Administraciones Públicas, fijando los objetivos de estabilidad presupuestaria para cada grupo de agentes.
- En cuanto al Presupuesto del Estado, introduce la determinación previa de un límite de gasto no financiero, compatible con el objetivo de estabilidad fijado, que es obligatorio respetar.
- Respecto de las modificaciones presupuestarias, la figura del Fondo de Contingencia de Ejecución Presupuestaria y la obligación de financiar con cargo al mismo la mayoría de

las modificaciones posibles, implica un elemento de garantía para que el cumplimiento del objetivo de estabilidad no pueda eludirse por la vía de la ejecución presupuestaria.

- La introducción del escenario plurianual y la necesidad de adecuar al mismo cualquier decisión administrativa futura que implique gasto, representa el reforzamiento del principio de eficiencia en la asignación y utilización de los recursos públicos, supeditando su gestión al cumplimiento del objetivo de estabilidad vigente.
- Finalmente cabe señalar que, en el momento actual, las características de la actuación del sector público en el ámbito económico-financiero y, en particular, la relevancia de la gestión presupuestaria, teniendo en cuenta además las importantes innovaciones introducidas por la Ley General de Estabilidad Presupuestaria, demandan en efecto, como ya se encuentra previsto en dicha Ley, la elaboración de una nueva Ley General Presupuestaria que adapte sus contenidos al marco de la estabilidad, abordando también otros aspectos que la experiencia en la gestión, desde la publicación del vigente Texto Refundido de 1988, aconseja incorporar.

El papel de la auditoría interna en la gestión financiera dentro del sector público: panorama internacional*

Jack Diamond

I. El renovado interés por la auditoría interna en el sector público

La función de auditoría siempre fue considerada parte integrante de la gestión financiera del área gubernamental, y es vista cada vez más como un instrumento para mejorar el desempeño del sector público. La auditoría cubre una amplia gama de actividades que tienen objetivos diferentes. Tradicionalmente, ha sido un mecanismo tendiente a asegurar al gobierno o a sus ministerios (auditoría interna), y a la legislatura (auditoría externa), que los fondos públicos se reciben y se gastan de acuerdo con las asignaciones y otras leyes relevantes (auditoría de cumplimiento), y que el uso de fondos que la administración declara haber hecho representa total y exactamente su posición financiera (auditoría financiera). La función de auditoría fue evolucionando en muchos países hasta adquirir una visión más completa de las consecuencias económicas y sociales de las operaciones gubernamentales -lo que generalmente se denomina "valor por dinero" o auditoría de resultados.

Si bien la auditoría interna (AI) y la externa enfrentan pro-

* Este trabajo fue originalmente publicado por el Departamento de Asuntos Fiscales del Fondo Monetario Internacional y ha sido incluido en la presente edición de la *Revista Internacional de Presupuesto Público* con la correspondiente autorización otorgada por el mencionado organismo, sin que los puntos de vista aquí expresados comprometan los de aquella institución.

blemas similares, en general se le ha prestado más atención a la segunda. De todos modos, en estos últimos tiempos se observa un interés mayor por la función de AI, en la cual se está poniendo más énfasis. Esto se debe a una serie de razones. En los países de la OCDE, la demanda de más responsabilidad y transparencia en la administración pública derivó en una exigencia de más información acerca de los programas y servicios del sector público. A través de sus normas para obtener y evaluar pruebas objetivamente, la auditoría externa aporta credibilidad a la información que la administración brinda o que de ella se obtiene. Al mismo tiempo, su existencia mejora de una manera general los balances y los resultados financieros, ya que un informe de auditoría negativo puede actuar como “freno” a un resultado flojo. A su vez, el mayor énfasis en la responsabilidad y en mejorar el desempeño del sector público ha hecho que los directores “se protejan” mejorando las normas de AI capaces de darles algunas garantías mínimas de cumplir con las demandas externas y evitar informes de auditoría adversos.

Hace poco, se hicieron avances para lograr un consenso respecto de qué normas de auditoría deben cumplir los gobiernos. Tanto la INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions)¹ como el Instituto de Auditores Internos (IAI) han pautado normas de auditoría para orientar a las áreas de auditoría y contabilidad.² Aunque dichas normas no son de aplicación obligatoria, en general se considera que reflejan las “mejores prácticas”, de modo que, si bien los países pueden desarrollar sus propias normas de auditoría para el sector público, se supone en general que éstas coincidirán con las normas internacionales. Esto resulta particularmente pertinente para muchas economías de transición que están transformando sus instituciones para adaptarse más a las de los países de la OCDE, y también para los países en desarrollo, obligados por la comunidad de donantes a mejorar sus criterios de gobernabilidad.

¹ “Normas de auditoría”, Comisión de Normas de Auditoría en el XVº Congreso INTOSAI, 1995. Véase también el trabajo de R.I.G. Allen, OCDE, 1999.

² “Consulta de normas de aplicación”, Dirección de Normas de Auditoría Interna, Instituto de Auditores Internos, mayo 2001.

Sin embargo, estas nuevas normas internacionales de AI plantean interrogantes fundamentales. Primero, en muchos países en desarrollo y en transición, existe preocupación en cuanto a su *relevancia*. La experiencia internacional en el fortalecimiento y desarrollo de sistemas de AI revela toda una serie de problemas comunes, que las nuevas normas no resuelven totalmente. De hecho, más adelante se afirmará que estas normas parecen coincidir más con el papel de la AI en los países avanzados, y quizás incluso un grupo restringido de esos países que configuraron la AI en la administración pública sobre la base de las mejores prácticas del sector privado. Segundo, aun aceptando este último enfoque, podría cuestionarse si es *viabile* aplicar dichas normas en la mayoría de las economías en desarrollo y en transición.

Este documento presenta un breve panorama de los países de la OCDE que revela una serie de modelos de AI. Cuesta ver qué modelo podría adaptarse a circunstancias particulares de diferentes economías en desarrollo y en transición que han heredado diferentes enfoques institucionales y manejan sistemas de gestión del gasto público (GGP) totalmente distintos. En efecto, se afirma que para concebir un sistema de AI funcional, es imposible dejar de tener en cuenta el sistema de GGP más amplio en el cual debe intervenir la AI. Un panorama internacional de dichos sistemas revela una amplia variedad de disposiciones institucionales, cada una de las cuales implica algunas limitaciones a la función de AI y plantea dudas en cuanto a la aplicabilidad de un modelo "general" de AI.

La discusión de algunos de los problemas prácticos que se enfrentan al concebir o reestructurar los sistemas de AI pone en evidencia algunas de las dificultades que se presentan para alcanzar los objetivos de la AI aceptados comúnmente y que en su mayoría forman la base de las normas internacionales. Por ejemplo, asegurar el "carácter interno" del proceso en los sistemas de GGP centralizados en oposición a los descentralizados, o garantizar cierto grado de independencia de la AI para asegurar objetividad cuando existen problemas de gobernabilidad importantes y en los casos en que la auditoría externa no tiene fuerza suficiente como para actuar como una red de seguridad. Tampoco podemos ignorar los problemas prácticos de responder a las normas profesionales requeridas

o mejorar la gestión de los servicios de AI en entornos donde hay graves limitaciones en cuanto al personal calificado y los niveles de pago estatales son malos. Ojalá esta perspectiva internacional ofrezca algunas sugerencias para estrategias viables que contribuyan al desarrollo de la AI en contextos institucionales hostiles.

II. Avances en la definición de las normas de auditoría interna

El control interno ha representado un interés constante para la INTOSAI, que en 1992 emitió normas generales para una estructura de control interno.³ Esto creó un marco de referencia para definir las estructuras de control interno. Los controles internos de gestión, definidos en forma amplia, son todos los medios a través de los cuales una organización asegura que sus operaciones se llevan a cabo con eficiencia y eficacia –la descripción de los procesos de control que aseguran la planificación eficaz, la asignación de recursos y la coordinación de las actividades de la organización, y la información de retorno acerca de los resultados de estas actividades en las fases de identificación de prioridades y planificación.⁴ El acento puesto en la información debe garantizar el control interno y las formas de asegurar su relevancia, oportunidad y objetividad, allí donde se observa que la AI hace un aporte sustancial.

Recientemente, hubo un intento de definir en forma aún más detallada las normas internacionales de auditoría por parte del Instituto de Auditores Internos, tanto para los sectores público como privado en la versión revisada de Normas de Auditoría Interna (véase Recuadro 1)⁵, de próxima publicación. Se basa en la visión del papel de la AI como:

³ INTOSAI, "Pautas para normas de control interno", junio 1992.

⁴ Anthony y Young (1984, p.10) señalan que un proceso normal de gestión comprende cuatro componentes principales: programación, formulación del presupuesto; operación (y medición); e información y evaluación. Esto es desarrollado en mayor detalle por J.J. Glynn, "Control financiero y contabilidad en el Sector Público", Capítulo 3.

⁵ Instituto de Auditores Internos, op.cit., mayo 2001.

Recuadro 1.
Normas para el ejercicio profesional de la Auditoría Interna

•	Normas de Auditoría Interna (NAI): Prefacio y declaración		
•	Marco de las Normas para el ejercicio profesional de la auditoría interna.		
•	Resumen de las Normas Generales y específicas para el ejercicio profesional de la Auditoría Interna.		
•	Normas de Auditoría Interna detalladas, que comprenden:		
100	Independencia		330 Protección de bienes
	110 Status de la organización		340 Uso económico y eficiente de los recursos
	120 Objetividad		350 Cumplimiento de los objetivos y metas fijados para las operaciones
200	Capacidad profesional	400	Resultados del trabajo de auditoría
	<i>El Departamento de Auditoría Interna</i>		410 Planificación de la auditoría
	210 Personal		420 Análisis y evaluación de información
	220 Conocimiento, idoneidad y disciplinas		430 Comunicación de resultados
	230 Supervisión		440 Seguimiento
	<i>El Auditor Interno</i>	500	Manejo del Departamento de Auditoría Interna
	240 Conformidad con normas de conducta		510 Finalidad, Autoridad y responsabilidad
	250 Conocimiento, idoneidad y disciplinas		520 Planificación
	260 Relaciones humanas y comunicaciones		530 Políticas y Procedimientos
	270 Extensión de la formación		540 Gestión y Desarrollo de personal
	280 Atención Profesional		550 Auditores Externos
300	Alcance del trabajo		560 Garantía de calidad
	310 Fiabilidad e integridad de la información		
	320 Conformidad con políticas, planes, procedimientos, leyes, regulaciones y contratos		
•	Declaración de Responsabilidades de la Auditoría Interna		
•	Instituto de Auditores Internos del Código de Ética		

- “una actividad de consulta y seguridad que se maneja en forma independiente dentro de una organización y orientada por una filosofía basada en agregar valor para mejorar las operaciones de una organización”; y
- asistir “a una organización con el fin de que cumpla sus objetivos aportando un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de manejo de riesgo, control y gobernabilidad de la organización”.

Esta visión más amplia de la función de la AI sin duda la ubica de manera central como un elemento importante de la Gestión del Gasto Público. Dejando atrás el limitado punto de vista del solo cumplimiento, el IAI adoptó una definición más amplia de control interno, con un mayor énfasis en los controles de gestión y en los procesos de información y comunicaciones. Dicha definición adopta la visión de la función de la AI de analizar, evaluar e informar a los directores de presupuesto sobre la solidez y adecuación de los controles internos (a saber, salvaguardar los activos, asegurar registros confiables, promover la eficiencia operativa, controlar la adhesión a las políticas y directivas).⁶ Es decir, dar a los directores y supervisores cierta “seguridad razonable” de que no ha habido incorrecciones, y que si las hubo, serán informadas y se iniciarán acciones apropiadas de seguimiento. Parte de este control de gestión, es el control del gerente del sistema de la AI propiamente dicho a través de un control continuo de su eficacia. Por consiguiente, es natural colocar a la AI bajo la gestión del presupuesto de la institución, lo cual indica un enfoque institucional descentralizado –enfoque fortalecido por una tendencia al gerenciamiento y la descentralización en la gestión financiera estatal que se encuentra a menudo en los países industrializados.

⁶ El Instituto de Auditores Internos define la auditoría interna como: “una actividad independiente, objetiva, de consulta y seguridad tendiente a valorizar y mejorar las operaciones de una organización. Ayuda a una organización a cumplir sus objetivos aportando un enfoque disciplinado y sistemático para evaluar y mejorar la efectividad de los procesos de manejo de riesgo, control y gobernabilidad”, IAI, junio 1999.

Otras tres series de normas –Normas relativas a Atributos, Desempeño y Ejecución– se agregarán a éstas que, como ya se dijo, tienen importantes consecuencias para la GGP. Las normas relativas a atributos no sólo se refieren a las características deseadas en los individuos que llevan a cabo la AI, sino también en las organizaciones propiamente dichas. Las normas de desempeño especifican las actividades requeridas por la AI y las normas de calidad que deben respetar. Las normas de ejecución combinan las dos series anteriores de normas para responder a tipos específicos de normas dentro de la actividad de la AI (por ejemplo, para auditorías de cumplimiento, fraude, sistemas, etc.).

La definición más precisa del papel de la AI y la especificación de cómo debe organizarse y cómo debe funcionar resultan sumamente valiosas. También es pertinente para los países candidatos a la UE, donde las regulaciones de la Unión exigen que la AI responda a las normas de auditoría aceptadas a nivel internacional.⁷ Reconocer, no obstante, que la AI ha evolucionado en un medio político, legal e institucional particular, que varía considerablemente en grupos diferentes de países, plantea una duda importante en cuanto a la aplicabilidad y viabilidad más amplia de estas normas, especialmente para el sector estatal. Aun en los países de la OCDE, existe una gran disparidad en el papel asignado a la AI y a la forma en que está organizada, lo cual deriva en diferentes prácticas de la AI. Dicha diversidad también se refleja en otras partes del mundo donde el FMI ha brindado asesoramiento para fortalecer y reformar la AI.

Por el contenido de las normas antes mencionadas puede apreciarse que, para muchas partes del mundo, cada requisito genera problemas:

- *La independencia* para hacer un juicio objetivo implica que el auditor no debe tener responsabilidad de gestión directa por aquello que se audita, que es libre de elegir cualquier transacción/tema para auditar y que tiene acceso autori-

⁷ Sobre el tema, véase N. Treen, Public Management Forum (Foro de Gestión Pública), Vol. VI, No. 4, Otoño 2000, pp. 8-10.

zado a toda la información necesaria para arribar a un juicio sensato. Lamentablemente, en muchos países, garantizar la independencia de la AI resulta sumamente difícil debido a problemas sistémicos de gobernabilidad.

- *La idoneidad profesional* supone una metodología de auditoría apropiada, competencia técnica y suficiente nivel de asignaciones de recursos para la función de AI. En muchos países hay que reconocer que el conocimiento de la auditoría es deficiente y que la idoneidad profesional puede ser muy baja, o que los niveles de remuneración del Estado no pueden atraer o mantener un personal adecuado. Estos factores representan a menudo una limitación importante a los intentos de fortalecer la AI.
- *El alcance de la AI* que se describe en estas normas internacionales se basa en la visión más amplia de la AI como herramienta de gestión, donde la función de la AI completa el ciclo de manejo de la GGP para asegurar el uso eficaz y eficiente de los recursos.⁸ Esto, a su vez, supone un mecanismo que permita hacer el seguimiento de los informes de auditoría y actuar en consecuencia. En muchas partes del mundo, la AI a menudo ha sido y sigue siendo definida de manera bastante restringida –centrada en la regularidad y la conformidad financiera antes que en cuestiones de gestión más amplias. Además, los problemas de gobernabilidad y la falta de idoneidad profesional también limitan a la AI a esta función y obstaculizan su capacidad de generar informes oportunos y relevantes.
- *El manejo de la función de AI* es fundamental para su eficacia. En muchos países, el manejo de la AI generalmente es deficiente –prácticas de trabajo deficientes, falta de planificación y de gestión del personal, con escaso apoyo de la auditoría externa. Por otra parte, su manejo se ve limitado por disposiciones institucionales para la AI, que a menudo comprometen la función de la AI como ayuda para la gestión interna.

Teniendo en cuenta estas consideraciones, no es casual qui-

⁸ Véase A. Gray, et. al., 1993.

zá que uno de los problemas significativos que se perciben en los sistemas de GGP de los países sea que la función de auditoría –tanto interna como externa– resulta débil e ineficaz. En muchos países se piensa que esta debilidad es tan grande que afecta de manera más general la transparencia fiscal y las cuestiones de gobernabilidad. Este juicio tal vez deba atenuarse de dos maneras. Primero, la AI debe considerarse una condición más necesaria que suficiente para garantizar una buena GGP. Pese a ser importante, ni el sistema de AI más eficaz reemplaza una buena gestión financiera. Podría afirmarse que dedicar recursos a mejorar la AI puede resultar desaminado en ausencia de un sistema de GGP sólido, y que los recursos podrían haberse empleado mejor optimizando este último. En segundo lugar, no se puede esperar que la AI imponga por sí misma una buena gobernabilidad sin la existencia de otros mecanismos de control factibles que determinen responsabilidad. Sobre todo, no puede reemplazar a la auditoría externa ni compensar un sistema de auditoría externa débil. Los dos sistemas deben más bien aunarse y complementarse. En muchos países que adolecen de falta de personal con el conocimiento necesario para llevar a cabo AIs, deben encontrarse modos de economizar en el uso de esta mano de obra escasa tanto en términos de la concepción de la AI como de la restricción de sus funciones para no diluir su impacto. Lamentablemente, poder lograr esto último requiere conocimientos de gestión, que muy probablemente están ausentes en la AI así como en otros sectores de la administración pública.

Aceptando estas salvedades, aun como factor condicionante, a menudo no se presta suficiente atención a la importancia de la AI para el proceso de GGP. En los últimos años, en una serie de frentes distintos, hay signos de que esto está cambiando. El nuevo interés por la prevención de crisis y las cuestiones de gobernabilidad dio origen a una serie de iniciativas internacionales recientes tendientes a abordar estos problemas en las economías en desarrollo y en transición. Para algunas de estas economías en transición, la preparación para formar parte de la UE también sacó a relucir algunas debilidades en la AI. Si bien el *acquis communautaire* establece pocas obligaciones para la auditoría externa, delinea muchos re-

quisitos para el control financiero interno, donde se considera que la AI desempeña un papel clave. Aun en países más avanzados, entre ellos algunos que son miembros de la OCDE, la propuesta de introducir una mayor libertad de gestión y descentralizar las operaciones estatales para mejorar la prestación de servicios en el sector público exigió poner un mayor acento en los controles de gestión internos, como la AI.

No obstante, la forma en que se practica la AI varía considerablemente entre los países de la OCDE.⁹ En los últimos años, numerosos países apartaron a la auditoría interna de las cuestiones de cumplimiento para orientarla hacia el resultado. En la Europa del norte y anglosajona, se puso el acento en introducir un presupuesto basado en los resultados asociado con el enfoque de la Nueva Gestión Pública, poniendo énfasis en el rendimiento más que en el cumplimiento y adoptando un enfoque más descentralizado. Otros establecieron unidades de revisión de desempeño interno independientes de la auditoría interna. En Europa continental, con una tradición legal mucho más fuerte, se pone un mayor acento en la auditoría de cumplimiento ex-ante (auditoría previa), que se realiza principalmente a través de organismos centrales.¹⁰ Esto genera ciertas dificultades para definir cuáles son las prácticas óptimas como guía para otros países que quieren fortalecer y desarrollar sus sistemas de AI.

III. Diferentes modelos de auditoría interna: los países de la OCDE

En términos de caracterización general, si bien la AI varía mucho según los países de la OCDE, pueden constatarse dos tradiciones principales, al menos entre los países europeos. Estas pueden caracterizarse como el enfoque centralizado frente al enfoque descentralizado (véase Anexo 1). Se hace referencia a estos enfoques como el "enfoque ex-ante de tercero",

⁹ Véanse documentos de trabajo en "El control de gestión en la Administración pública moderna", OCDE, 1999.

¹⁰ Para un análisis de los avances de la OCDE, véase la Auditoría de Desempeño y Modernización del Estado, OCDE, 1996.

que prevalece en países como Francia, Portugal y España, derivado de una tradición legal basada en el Código napoleónico, frente al “enfoque de responsabilidad de gestión” que prevalece en los Países Bajos y el Reino Unido.¹¹

En el modelo centralizado, el Ministerio de Economía (ME) no sólo desempeña un papel esencial presupuestando y asignando fondos a los ministerios de áreas, sino que también interviene directamente en los controles ex-ante, poniendo su propio personal en ellos. Dentro de este entorno, la AI se centra en una organización específica que desarrolla ciertas funciones de control, tradicionalmente una organización de control financiero ex-ante centralizada, una inspección general, o un servicio de auditoría externa del tesoro. En el enfoque más descentralizado, cada ministerio de área asume plena responsabilidad por el gasto de su presupuesto y por asegurar las verificaciones y las salvaguardas apropiadas en cuanto a la forma en que se gasta. Dentro de este entorno, la AI se centra en el sistema de organización, los controles, las normas, los procedimientos y las regulaciones globales establecidos para asegurar el uso más económico, eficiente y eficaz de los recursos. Para hacerlo, el sistema de control de la AI incluye la gama de auditorías de controles ex-ante, de sistemas y de resultado.

Hay que reconocer, sin embargo, que hay otros modelos, algunos de los cuales son una mezcla de las funciones de auditoría interna y externa. Por ejemplo, en Alemania la AI no forma parte de un sistema de control de organismos estatales, pero sí puede considerarse un componente de la auditoría interna. Si bien el personal de la AI actúa dentro de organismos, está sujeto a una orientación técnica y profesional, así como a la supervisión de la institución suprema de auditoría en Alemania, el Tribunal Federal de Auditoría. El personal se remite únicamente a esta institución y desempeña una función de “auditoría previa” antes que la función tradicional de AI.¹² Asimismo, la Oficina de Auditoría Sueca ocupa una posición

¹¹ Véase K. Larsson y J.S. Madsen, “La protección de los intereses financieros del Estado y la Unión Europea”, Foro de Gestión Pública, Vol. V, No. 6, OCDE.

¹² D. Sparberg, “Alemania: Casos en el Programa de Construcción Vial”, en OCDE.

de alguna manera ambigua, siendo parte de la administración del gobierno central dentro del Ministerio de Economía. No obstante, funciona independientemente del ejecutivo y tiene independencia plena en la selección de los temas y en los informes. El Auditor General es designado por el Gabinete por un mandato de seis años.

En un nivel superficial, Estados Unidos parece haber adoptado un modelo descentralizado. La GAO (Oficina del Auditor General) es responsable de la auditoría externa que evalúa el desempeño de un organismo con respecto a las prioridades del Congreso. En cambio, el auditor interno es reconocido como responsable de la gestión de la organización. El modelo original fue adoptado del sector privado: las organizaciones de AI, independientes de los componentes operativos y financieros de una empresa, que informan a los altos ejecutivos de la empresa y normalmente cubren todo el espectro de los controles de dirección.¹³ No obstante, este modelo original sufrió modificaciones. Luego de la Ley Relativa a Inspectores Generales de 1978, se implementó un inspector general (IG) en casi todos los organismos, como director de la AI. El IG está al margen del resto del organismo y es indispensable que tenga acceso directo al director del organismo, aunque este último tiene prohibido impedir que el IG lleve a cabo cualquier investigación que considere necesaria. Según esta Ley, el IG debe presentar todos los informes directamente al director del organismo y también debe mantener informado de su trabajo al Congreso. El IG debe presentar informes semestrales sobre auditoría e inspecciones al director del organismo quien, después de agregar sus comentarios, debe presentar el informe al Congreso dentro de un plazo de 30 días. Esto compromete la visión descentralizada de la AI como servicio para la gestión, y al informar al Congreso asumió, aunque indirectamente, una responsabilidad de la auditoría externa.

¹³ H. S. Havers, "El rol de la Auditoría Interna en los Sistemas de Control de Gestión en la Administración Pública desde una perspectiva estadounidense", en OCDE, 1998.

IV. La auditoría interna en otros sistemas

Como ya dijimos, si bien las prácticas de los países dentro de la OCDE pueden ubicarse *grosso modo* en dos grandes grupos –básicamente los modelos centralizado y descentralizado–, estos enfoques se reflejan en otras partes del mundo. No obstante, también es necesario reconocer que algunas regiones heredaron sus instituciones y enfoques singulares respecto de la AI.

A. Los países africanos angloparlantes

El Reino Unido, origen de los sistemas de los países angloparlantes, tiene esencialmente una AI descentralizada. El personal de AI es empleado y dirigido por los ministerios de área y se remite al funcionario financiero responsable del ministerio, el “funcionario contable”. En el Reino Unido, la auditoría interna está perfectamente desarrollada en los distintos organismos y departamentos, tendiendo a concentrarse en los sistemas y en cuestiones de eficiencia. Es el Tesoro el que fija centralmente las normas y las pautas relativas a la auditoría interna. La función de auditoría externa para el sector público depende del Interventor y Auditor General de la Oficina Nacional de Auditoría (ONA).¹⁴ Cabe señalar que la Comisión de Auditoría, establecida al mismo tiempo que la ONA, es responsable de la administración local, la policía y el servicio nacional de salud. La Comisión designa auditores para todas las administraciones locales y los órganos del Servicio Nacional de Salud y regula su auditoría.¹⁵

El presente sistema descentralizado de AI del Reino Unido, pese a tener una dirección centralizada, ha evolucionado desde el período en que muchos países africanos angloparlantes

¹⁴ De acuerdo con una conclusión general que cuestiona la *raison d'être* de la actual función de la auditoría interna, ésta no sería significativa. Véase J. Glynn, “Control financiero y contabilidad del Sector Privado”, 2º edición, 1993, p. 124.

¹⁵ Véase Patricia Longdon, “Estudio de caso sobre Auditoría de Desempeño: La Comisión de Auditoría”, en OCDE, 1996, Capítulo 9.

se independizaron. No obstante, todos heredaron lo que se denomina el modelo Westminster de gobierno, que permite cierta flexibilidad en las disposiciones relativas a la AI. Según este modelo Westminster, el Ministerio de Economía se considera principalmente una oficina de superintendencia y apelación antes que una oficina de la administración. Si bien establece las normas que se adoptarán, y a veces está previsto que asesore y asista a los "funcionarios contables" en lo posible en la administración de los dineros públicos y la responsabilidad por los mismos, no se la puede considerar responsable de una irregularidad en la gestión financiera salvo respecto de fondos administrados directamente por ella. Antes bien, la responsabilidad por los fondos públicos corresponde a los "funcionarios contables" designados por el tesoro —en general los secretarios permanentes a cargo de los departamentos de gastos—, quienes deben controlar y dirigir el gasto una vez que ha sido sancionado por el parlamento y deben hacer la rendición de cuentas por ese gasto al Interventor y Auditor General, el auditor externo que responde ante el Parlamento.

No obstante, el modelo Westminster permitía cierta flexibilidad para interpretar los derechos de los diferentes actores en el proceso del presupuesto. En este tipo de sistema, la función de AI generalmente se establece en concordancia con los poderes y las funciones que recaen sobre el tesoro con respecto a la responsabilidad de la gestión, la supervisión, el control y la dirección de todos los asuntos vinculados a los asuntos financieros de la administración pública. La AI puede considerarse un apoyo para el Ministerio de Economía, asistiéndolo en el control del cumplimiento de los ministerios y las dependencias con distintas regulaciones financieras, instrucciones y normas contables. O bien puede considerarse que asiste a todos los niveles de gestión en el cumplimiento eficaz de sus responsabilidades a través de la presentación de informes sobre su análisis y, si se justifica, las recomendaciones de medidas apropiadas para una acción correctiva. La demarcación entre estas visiones depende de la importancia acordada a la responsabilidad que se da a los funcionarios contables (FC).

La ambigüedad del modelo Westminster dio lugar a dos interpretaciones de la función de la AI en el sistema angloparlante:

Un medio de control central

En el sistema colonial del Reino Unido se enfatizaba mucho este aspecto. En la práctica, esta visión se impuso en muchos países africanos angloparlantes que adoptaron sistemas de AI muy centralizados. Kenya, Uganda y Malawi pueden clasificarse en este grupo, aunque en Malawi la AI es muy débil y todavía está en proceso de establecimiento. El Ministerio de Economía tiene una oficina de AI con un personal de auditores internos dirigido centralmente. Estos auditores internos son ubicados en los ministerios de área, pero el manejo de su personal y su trabajo corre por cuenta del Ministerio de Economía. El informe de la AI es entregado al Funcionario Contable de los ministerios de área y al Ministerio de Economía.

Por ejemplo, en Kenya los auditores internos informan directamente a la Oficina del Auditor Interno General en el Ministerio de Economía, con copias enviadas a su Funcionario Contable. Sus programas de trabajo son determinados por el Auditor General Interno, y son financiados por el presupuesto del Auditor General Interno. A diferencia de otros personales administrados centralmente afectados a los ministerios de área, el Ministerio de Área considera a los auditores internos como parte de la administración del Ministerio de Economía. En el gobierno federal nigeriano, los auditores internos forman parte del mismo servicio como contadores a las órdenes del Contador General de la Federación, asignado a los distintos ministerios de área. Recientemente, se creó una Inspección central en la Oficina del Contador General para supervisar este trabajo.

Un servicio ofrecido al Funcionario Contable

En otros países africanos ésta es la visión predominante, según la cual se considera que los auditores internos ofrecen al Funcionario Contable un servicio y como parte de su equipo de gestión deben informarle directamente a él y sólo con copia al Ministerio de Economía. De esta forma, están a la par de otros personales centralizados del Ministerio de Economía afectados a ministerios de área. De modo que algunos países angloparlantes adoptan el enfoque similar al sistema del Rei-

no Unido. En Sudáfrica y Ghana,¹⁶ los auditores internos son contratados y dirigidos por los ministerios de área. Los auditores internos no están bajo la dirección o el control central del Ministerio de Economía.

Siempre existe cierta tensión en el sistema angloparlante, que surge de la necesidad de establecer un equilibrio entre las responsabilidades centralizadas del Ministerio de Economía y los requisitos de gestión interna del Funcionario Contable. Con el tiempo, algunos de estos países, como Kenya, han oscilado entre el enfoque de la inspección generalizada y el enfoque del servicio descentralizado.

B. Países africanos francófonos

Francia, origen de los sistemas de los países francófonos, centralizó más bien la función de la AI. El Inspector General de Finanzas, que es el auditor interno del Ministerio de Economía, inspecciona no sólo el Ministerio sino todo el sector estatal. No obstante, la mayoría de los ministerios de área, con la excepción de los relativamente pequeños, tiene sus propios auditores internos, que son dirigidos por la dirección de cada ministerio y dependen de éste. La función de auditoría interna es desempeñada por "contadores públicos",¹⁷ personal manejado centralmente, con una Oficina Estatal de Auditoría que verifica la correcta realización de las auditorías internas. Al mismo tiempo, las Inspecciones Generales llevan a cabo una importante función de revisión. El Inspector General de Finanzas, que depende directamente del Ministro de Economía, cubre todas las organizaciones que reciben fondos públicos y tiende a adoptar una función de revisión más amplia que el mero cumplimiento. Hay además otras 21 Inspecciones Generales que abarcan ministerios o actividades particulares (por ejemplo, asuntos sociales, fuerzas armadas, etc.). Al igual que el Inspector General de Finanzas, desempeñan un papel

¹⁶ En Ghana, el sistema fue descentralizado hace poco por iniciativa del Banco Mundial.

¹⁷ Los contadores públicos constituyen un cuerpo profesional de unos 55.000 funcionarios responsables de recolectar e invertir fondos públicos.

de supervisión e inspección y llevan a cabo estudios y encuestas especiales.

Por otra parte, cada ministerio tiene un Responsable Financiero que ejerce el control previo a la auditoría. No puede asumirse ningún compromiso administrativo con consecuencias financieras sin su aprobación o "visto bueno". Como los Directores Financieros son afectados a los ministerios de área desde el Ministerio de Economía para controlar la ejecución del presupuesto, el rol de la AI se ve un poco circunscrito, si bien los ministerios grandes (como Bienestar Social, Transporte, Interior) tienen más poder que los órganos de AI que llevan a cabo una función de investigación. Este trabajo se lleva a cabo con frecuencia conjuntamente con el Inspector General de Finanzas. El organismo de auditoría externa, la Oficina Estatal de Auditoría, tiene una función clara: informar al Presidente sobre cuestiones de gestión financiera y también presentar las cuentas anuales con comentario al Parlamento.

En la mayoría de los países africanos francófonos, el sistema es similar al de Francia. No obstante, en algunos países todavía no se han establecido las funciones de AI de los ministerios de área, y en otros países, aunque existen, están subdesarrollados con una función limitada.

En el sistema africano francófono el proceso de gasto está dividido en dos fases principales:¹⁸ una "fase administrativa", en la que cada ministerio asume compromisos sobre la base de su asignación presupuestaria a través del *ordonnateur*. Como verificador en el sistema, este último es independiente del contador, el "comptable", que tiene a su cargo procesar el pago y asume la fase contable del proceso de gasto. Por eso, la fase administrativa abarca las etapas de compromiso, verificación y órdenes de pago. La fase contable es la última etapa de pago, que además de registrar la transacción también incluye controles sobre la regularidad de la orden de pago. Para algunos pagos, con escasa discreción, como salarios y jubilaciones, ambas fases funcionan juntas. Con una sólida contabilidad del erario público, las dos fases deben coincidir

¹⁸ Véase la descripción detallada en "¿Cómo funcionan los sistemas del tesoro en África francófona?" por D. Bouley, J. Forunel y L. Leruth, Documento del FMI, de próxima publicación.

al final del año a través de un *compte administratif* y un *compte de gestion*.

En este sistema, el control interno se realiza en dos puntos principales del proceso de gasto. En la etapa de compromiso, un responsable financiero igual que en Francia, que pertenece al Ministerio de Economía pero está en el Ministerio de Área, verifica la regularidad del compromiso antes de que el Ministerio de Área pueda ingresar cualquier obligación de pago futura emitiendo un visto bueno. El director también debe llevar registros de los compromisos asumidos. En la etapa de orden de pago, el contador verifica la conformidad de la orden de pago con la especificación del compromiso que aparece en el visto bueno y luego registra la orden de pago. Antes de efectivizar el pago, el contador hizo un control ex-ante examinando la orden de pago antes de proceder a pagarla. El responsable y el contador, que pertenecen al personal del Ministerio de Economía, aunque institucionalmente están separados, comparten por lo tanto el control interno. Los responsables financieros dependen de la Dirección de Presupuesto mientras que los contadores públicos se encuentran bajo la Dirección de Contabilidad Pública. Al igual que en Francia, la función de AI está centralizada, la Inspección General de Finanzas, que tiene una función investigadora.¹⁹ A menudo esta función no está bien especificada, y tiende a ser ineficaz. Algunos ministerios sí tienen sus propios auditores internos, pero una vez más la función en general es débil, y los ministros tienden a ser serviles al responsable financiero del Ministerio.

La experiencia de la mayoría de los países africanos es que estos procesos se ven muy limitados ante la continua presión fiscal. Además, el sistema francófono es complejo y requiere un considerable grado de conocimiento de gestión. Cuando éste fue deficiente, los sistemas de GGP degeneraron. Para corregir los sistemas se introdujeron muchas adaptaciones. Por ejemplo, en algunos países se introdujo un sistema de orden de pagos centralizado, normalmente creando una divi-

¹⁹ Algunos países francófonos, como Mali y Camerún, tienen la función de auditoría centralizada bajo el Primer Ministro o Presidente –el *Contrôle Général d'Etat*; y hay casos excepcionales en los que la auditoría interna es medianamente fuerte (a saber, Mali).

sión específica en el Ministerio de Economía. Otros explotaron mecanismos tendientes a flexibilizar el sistema y en el proceso eludieron controles, debilitando considerablemente las funciones de control y contabilidad. Por ejemplo, se asumen compromisos, pero no se registran, o debido a las limitaciones de recursos el acento en el control de las órdenes de pago significó que se asumieran compromisos sin que se emitiera la orden de pago.

C. Países latinoamericanos

Muchos países latinoamericanos heredaron de España la institución del Tribunal de Cuentas, como institución donde el principal Funcionario Contable de una institución presupuestaria debía rendir cuentas a los fines de asegurar la conformidad legislativa. Después de la Primera Guerra Mundial, cambios importantes que habían tenido lugar en los sistemas de contabilidad de Estados Unidos se reflejaron en distintos países latinoamericanos a través de la Comisión Kimmerer, una iniciativa internacional de Administración de Tecnología de las décadas de 1920 y 1930. Esta iniciativa, entre otras, propuso las oficinas de interventores generales fuertes con el fin de ofrecer una contabilidad central para instituciones estatales. Varios países latinoamericanos adoptaron este enfoque.²⁰ En este sistema, el Funcionario Contable presentaba las cuentas al interventor general para verificar su legalidad y regularidad. Si bien Estados Unidos después de la Segunda Guerra Mundial introdujo cambios drásticos en su sistema de gestión financiera, éstos no se difundieron en América latina. Muchos países continuaron con las oficinas del interventor general, aunque el alcance de sus funciones sea diferente. Algunos participan activamente en los controles previos y la contabilidad en tanto que otros se limitan a la auditoría externa.

²⁰ J.P. Wesberry, "Gestión pública financiera y contable en países latinoamericanos", en A. Premchand, Gestión pública financiera, FMI, 1990, Capítulo 21.

Si bien muchos países han salido o están saliendo de este sistema, tal como funcionaba originalmente, la Contraloría fue la que asumió la principal responsabilidad por el control del gasto estatal central, incluidos los controles internos y externos. A través de esta institución, la rama legislativa ejercía sus responsabilidades de vigilancia sobre los organismos públicos, que a su vez se ocupaban del control interno, la contabilidad y los servicios de pagos de dichos organismos. Tal como se formuló originalmente, la Contraloría representaba una institución fuerte, a cargo de la contabilidad pública, con una centralización de la información fiscal y la elaboración de balances. La Contraloría era normalmente responsable de la verificación y consolidación de la contabilidad de activos y pasivos, así como de la contabilidad presupuestaria. De modo que una rama de la Contraloría preparaba las cuentas de los organismos, que eran auditadas por otra rama de la Contraloría en su informe al parlamento. Esto deja a la Contraloría en una posición un poco ambigua –un órgano auxiliar de la rama legislativa a cargo de los controles tanto internos como externos por la ejecución de los gastos del Estado central.

Consecuentemente, hubo un movimiento tendiente a corregir esta situación reasignando las responsabilidades fiscales de manera más clara entre las ramas legislativa y ejecutiva. Por ejemplo, en Venezuela, luego de un Informe de Comisión de 1983 sobre Reforma Fiscal, la Ley Orgánica de 1995 transfirió la función de AI a los organismos gubernamentales, y la Oficina del Síndico General de la República, la Contraloría, asumió el papel más convencional de institución de auditoría suprema.²¹ Colombia, entre 1993-94 consolidó y normalizó la función de AI en los organismos, y en 1996 se creó un consejo asesor para control interno como órgano de consulta del ejecutivo, en la Oficina del Presidente. Si bien se interrumpió la práctica de poner un representante de la Contraloría en cada organismo, y con ella la auditoría previa, persiste su obligación de dirigir centralmente la AI. No obstante, la Con-

²¹ Una nueva ley orgánica para la Contraloría y el Sistema de Control Fiscal, de diciembre 17 de 2001, reitera las disposiciones sobre auditoría de la Ley de 1995. Una nueva ley orgánica sobre Finanzas Públicas, de julio de 2000, refuerza la función de la Superintendencia de Auditoría.

traloría en su forma tradicional sigue funcionando en otros países como Chile, Honduras y Panamá. Un problema particular para pasar del enfoque centralizado al descentralizado ha sido la falta de preparación de las organizaciones estatales para llegar a cabo esta función. Por el sistema de Contraloría, los controles internos estaban definidos de manera muy estrecha e incluían aspectos limitados de los controles ex-ante e investigaciones administrativas de pequeña escala, en general impulsados por peticiones especiales. Un problema importante es el énfasis que se ha puesto en el control previo o función “de auditoría previa” –es decir, la verificación de la legalidad, la exactitud de la asignación y la autenticidad general, la aprobación del presupuesto para una transacción financiera antes de implementarla. Muchas legislaturas latinoamericanas impusieron esta función a la máxima institución de auditoría, muchas veces la Contraloría, y a veces a unidades especiales dentro del Ministerio de Economía.

El legado del sistema de Contraloría dio paso a una visión más bien estrecha de la AI. Los controles internos tendieron a definirse en forma limitada para verificar la conformidad con la ley y la adhesión a los principios de la buena gestión financiera en todas las actividades administrativas que tienen repercusiones financieras. Como se indicó, varios países latinoamericanos reformaron sus normas de control interno acercándose a los modelos de la OCDE, redefiniendo y ampliando el rol de la auditoría interna y externa. En esta redefinición, cabe señalar que muchos países vieron una función para una institución central que regulara y administrara la AI estatal. Por ejemplo, Argentina tiene la Sindicatura Nacional General, Brasil tiene la Secretaría Federal de Control y en 1997 Venezuela introdujo una superintendencia de auditoría. No obstante, existe acuerdo en la región en su conjunto en el sentido de que todavía hay mucho por hacer para desarrollar la AI.²²

²² La idea de que auditar es una función administrativa importante que ayuda a la toma de decisiones –tanto la auditoría dentro de cada organismo como la función de auditoría que atiende a la rama ejecutiva en su conjunto– todavía no está totalmente aceptada. H. Petrei, 1998, p. 336.

D. Países de la ex Unión Soviética

Estas repúblicas, como muchos países europeos del Este, que recibieron la influencia del viejo sistema soviético, no tienen ninguna tradición de AI. Antes bien, estos países heredaron un departamento de control en el Ministerio de Economía, que funcionaba más como institución de investigación que de prevención y llevaba a cabo investigaciones especiales sobre informes de irregularidades y fraude. Por encima de esta función de auditoría tradicional la mayoría de las repúblicas, como Rusia, instituyeron una institución de auditoría externa. Lamentablemente, con frecuencia ha habido confusión en la separación de los roles de ambas instituciones. Si bien las vías de información han sido diferentes –la AI al Ministerio de Economía y la auditoría a la legislatura–, son evidentes algunas funciones que se superponen.

Por ejemplo, en Rusia se procedió a concentrar nuevamente el trabajo de este departamento central del ME, que fue denominado Departamento de Auditoría y Control Financiero Estatal. No obstante, este enfoque mantiene el concepto de una inspección central y también el fuerte acento en el control y la investigación de irregularidades. En algunos aspectos existe preocupación por la superposición entre el papel del auditor externo, la Contaduría General (CG), y la AI. La CC recibió responsabilidades amplias no sólo para supervisar la ejecución del presupuesto sino también para hacer su aporte en la elaboración del presupuesto –atendiendo en este sentido a las necesidades de la rama legislativa. Amén de desdibujar esta función ex-post, la CC muchas veces fue apartada de un programa de trabajo sistemático por la intervención de investigaciones ad hoc solicitadas por la legislatura y por una función coercitiva con respecto a la aplicación de las conclusiones y las penalidades de las auditorías. Se reconoce, cada vez más, que existe una necesidad de enmienda legislativa para clarificar el papel de la CC, de manera tal que su mandato se concentre en la auditoría ex-post. En muchas de las ex repúblicas soviéticas prevalece la misma confusión en cuanto al papel de la auditoría interna y externa. No puede esperarse un avance demasiado grande en el desarrollo de esta función hasta que no se esclarezca y se forta-

lezca a través de un personal mejor calificado y programas de capacitación afines.

E. Países de la ex República Federal Socialista de Yugoslavia

En los estados de la ex Yugoslavia se ha reconocido la necesidad de salir del sistema heredado del pasado. Este último se basaba en un concepto de inspección central del servicio de AI, como brazo investigador del Ministerio de Economía para hacer el seguimiento de los informes sobre casos de irregularidad financiera y abuso. Sin la existencia de un órgano de auditoría externa que informe a la legislatura, el departamento de control del presupuesto del Ministerio de Economía asumió esta función de vigilancia externa. Fuera de la auditoría de investigación del Ministerio de Economía, la auditoría de rutina de la gestión presupuestaria tendía a ser superficial y dependía considerablemente de las inspecciones cotidianas convencionales de los pagos y las cuentas que eran llevadas a cabo por la oficina de pagos, una institución de alguna manera exclusiva de Yugoslavia.

Antes de la desintegración de Yugoslavia, la oficina de pagos, llamada "Sluzhbata na Opshestvenoto Knigovodstvo" (SDK), o Servicio Social de Contabilidad, era más bien una institución única creada en 1963, y heredada por todas las repúblicas emergentes. Originalmente, ejercía funciones generalizadas en los campos de realización de pagos, recaudación de impuestos, compilación de estadísticas y la auditoría y el control de empresas y organismos estatales. Tenía una posición excepcional para llevar a cabo esta última función. Apenas se establecía legalmente cualquier persona jurídica en Yugoslavia, tenía que registrarse ante la SDK y abrir una cuenta denominada "de giro" en la oficina local SDK donde estaba ubicada la persona jurídica. Este requisito no se aplicaba a los hogares ni a las actividades individuales. Por consiguiente, la SDK asumía así las funciones que en otros países realizan las cámaras de compensación y otras disposiciones de red.

Como consecuencia de esto, la SDK tenía una importante

función de auditoría a través de la información derivada de los órdenes de pago. Además de algunos controles de auditoría previa sobre órdenes de pago realizados en su sistema, la SDK estaba legalmente habilitada para recibir diferentes informes presentados por todas las personas jurídicas, entre ellas organismos estatales, en relación con su actividad financiera. Las empresas debían presentar informes trimestrales sobre impuestos pagados y otras obligaciones legales; e informes semestrales con declaraciones de ingresos y balances. Otras personas jurídicas estaban obligadas a presentar informes anuales. Esta información servía de base para las funciones de auditoría general asignadas a la SDK. Estas funciones de auditoría se centraban más en los aspectos vinculados con la legalidad que en criterios de rendimiento. Luego de la independencia, hubo demandas iniciales de reformar la SDK, considerada como un anacronismo de la vieja economía de mando, y sus funciones de control se resintieron ampliamente. No obstante, esta institución era tan esencial para las funciones financieras elementales de una economía (en particular la realización de pagos, las cuentas estatales y la recaudación impositiva) que ninguna república implementó una reforma acelerada por temor a poner en peligro funciones tan esenciales para las cuales no había un reemplazo inmediato. Se aceptó en general que la reforma requería separar, e institucionalizar en alguna otra parte, las principales funciones que llevaba a cabo la SDK, entre otras cosas, desarrollar una institución de auditoría externa independiente así como desarrollar la auditoría interna dentro del sector público.

V. El fortalecimiento de la función de auditoría interna en los países en desarrollo y en transición

El análisis anterior puso en evidencia la necesidad de rediseñar la función de la AI en las economías en transición y fortalecerla en las economías en desarrollo. Para esto, ¿hay alguna lección que pueda aprenderse de la manera en que funciona la AI en los países de la OCDE?

Sea cual sea su enfoque respecto de la AI, existen algunos

principios generales que resultan comunes en los países de la OCDE. Primero, la AI es vista como un componente central de los controles financieros internos destinados a proteger los intereses financieros del sector público. El concepto importante es el "carácter interno" de esta función ejecutiva que la distingue de la auditoría externa. Segundo, si bien las actividades relacionadas con la AI incluyen las operaciones tradicionales de cumplimiento y regularidad, pueden definirse ampliamente de manera que incluyan auditorías sustanciales de tests, sistemas, resultados y TI.²³ Tercero, para funcionar eficazmente, la AI debe estar funcionalmente separada del manejo cotidiano de una organización (de lo contrario, la responsabilidad de los directores designados se diluye), pero al mismo tiempo tener acceso a la dirección superior para asegurar que sus conclusiones y recomendaciones resulten en una acción correctiva. Cuarto, deben aplicarse normas de auditoría reconocidas a nivel internacional.

Sin embargo, aceptando estas características generales, otros atributos deseables que pueden importarse de los sistemas de la OCDE deben formularse de acuerdo con lo que es relevante y lo que es factible. Aun admitiendo que existe una necesidad apremiante e inmediata de fortalecer los sistemas de gestión financiera interna, donde la AI desempeña un papel clave, al mismo tiempo debemos reconocer que se trata de un problema a más largo plazo ligado a desarrollar o restablecer la capacidad. La pregunta que surge es: ¿cuál debería ser la estrategia para desarrollar la función de AI? Esta estrategia se ve inevitablemente limitada por una serie de factores. No sólo hay instituciones y procedimientos administrativos débiles e ineficaces, sino que en general el personal también es poco idóneo. En la mayoría de los países en desarrollo y en transición, el entorno para la auditoría es muy débil. Dejando de

²³ Larsson y Madsen, op. cit., p.5. "La AI es la esfera total de actividades de verificación ex post por parte de una organización (situada dentro de la organización que debe auditarse pero independiente de las funciones de dirección de la organización) para establecer si los sistemas de gestión y control cumplen con las especificaciones, los objetivos, las normas y los criterios presupuestarios y, en líneas más generales, con los principios de la buena gestión financiera".

lado el entorno político general, falta una infraestructura básica: documentación fundamental, especificación de las responsabilidades de la AI, separación de obligaciones, y más exactamente un marco de control interno de apoyo a nivel departamental. Podría sostenerse que es difícil mantener una función de AI eficaz en ausencia de una auditoría externa fuerte. No obstante, en la mayoría de los casos, la función de auditoría externa es débil,²⁴ lo cual torna más ineficaz la AI. La estrategia comprende por lo tanto dos elementos: desarrollar el servicio de AI y crear un entorno que la facilite más.

La estrategia habitual adoptada para desarrollar la AI se indica en el Recuadro 2. La medida más importante para armar este plan de desarrollo es indudablemente el primer paso –decidir el papel de la AI en la gestión presupuestaria de un país. Esto incluyó una serie de cuestiones de diseño, y sobre todo, decidir acerca de:

- la orientación hacia el control o hacia la gestión –una cuestión de objetivos a los que debe apuntar la AI;
- el grado de centralización en la organización de la AI –una cuestión de la organización de la función de AI;
- la relación con la auditoría externa –una cuestión de responsabilidades y de coordinación; y
- la codificación de las prácticas de trabajo –una cuestión de aplicación de la reforma.

Cada elemento se trata con más detalle a continuación.

¿Cuáles son los objetivos de la AI?

Como se señaló, partiendo de las prácticas internacionales existentes, hay toda una serie de interpretaciones relativas al papel de la AI. Van desde la visión centralizada de la AI como función de apoyo del Ministerio de Economía, asistiéndolo en el control del cumplimiento de las regulaciones, instrucciones

²⁴ En varios países africanos, las auditorías anuales del presupuesto se terminan con un retraso mínimo de dos años.

Recuadro 2.
Consejos para desarrollar la función
de auditoría interna

- La dirección superior del Ministerio de Economía debe desarrollar una visión estratégica de la AI que cubra no sólo la auditoría de cumplimiento y regularidad sino, según la situación de cada país, el papel más amplio de garantizar la eficiencia de los gastos, especialmente dentro del contexto de cualquier iniciativa de reforma proyectada en otras áreas.
 - A la luz de esta visión estratégica, reestructurar las prácticas del trabajo de auditoría, hacer que la AI pase de la verificación previa al pago a liberar recursos para las auditorías de sistemas y de otros tipos.
 - Revisar la función y el personal de AI, y rediseñar la estructura y las responsabilidades de la organización.
 - Preparar manuales de AI basados en la nueva visión del servicio de AI y los programas de trabajo afines mejorados.
 - Sobre la base de estos manuales, diseñar un programa de capacitación para que los auditores internos desempeñen su nuevo papel.
 - Desarrollar un programa de contratación y de desarrollo de personal para el servicio de AI.
 - Estimular la participación de la AI en el desarrollo de nuevos sistemas de gestión contable y financiera para garantizar que se desarrollen los controles adecuados dentro de dichos sistemas.
-

financieras y los procedimientos contables del ME por parte de los ministerios y departamentos. El énfasis está puesto en el cumplimiento y el control. O bien puede considerarse que asiste a los directores de presupuesto en el cumplimiento eficaz de sus responsabilidades manteniendo una información de retorno sobre su uso de los recursos públicos a través de la presentación de informes y, cuando se justifica, las recomendaciones apropiadas tendientes a una acción correctiva. El acento está puesto en la eficiencia y eficacia en el uso de los recursos y la prestación de servicios. Entre este enfoque descentralizado y el enfoque centralizado, existen muchas variantes, entre ellas la existencia de una inspección central para fijar criterios y asistir, llegado el caso, a las unidades de AI

descentralizadas en los Ministerios de área con responsabilidades delegadas.

El diseño global de la función de AI debe estar orientado a las prioridades específicas de un país. Para los países con problemas de gobernabilidad, el primer y principal objetivo debe ser asegurar el cumplimiento de las leyes y regulaciones financieras. Para las economías en desarrollo y en transición que enfrentan un alto grado de presión fiscal, es imperativa la necesidad de asegurar objetivos macroeconómicos. En aquellos países que pueden garantizar el cumplimiento de la ley y que alcanzaron un grado considerable de estabilidad macroeconómica, puede prestarse más atención a garantizar la eficiencia y eficacia del uso de los recursos, tal como lo enfatizan actualmente los países de la OCDE. Alcanzar los objetivos de cumplimiento y macro-estabilización probablemente requiera un sistema de GGP más centralizado y, asimismo, un enfoque más centralizado respecto de la AI. Lograr los objetivos de gestión de la eficiencia en la prestación de servicios implicará un enfoque más descentralizado en relación a la GGP, y ampliar el papel de la AI a la auditoría de rendimiento. No obstante, podría ser imprudente que los países adoptaran este último enfoque sin estar seguros de haber alcanzado bien los dos primeros objetivos. Afirmamos, por lo tanto, que para la mayoría de las economías en desarrollo y en transición el modelo de gestión de presupuesto apropiado es el que enfatiza las cuestiones de cumplimiento y estabilización y, por consiguiente, el enfoque para diseñar un sistema de AI debe reflejar estas prioridades.

¿Un enfoque centralizado o descentralizado para la AI?

Un problema fundamental de diseño que normalmente debe enfrentarse es el grado de centralización en la organización de la función de AI. Como ya se señaló, las prácticas de los países de la OCDE varían entre dos extremos: el enfoque centralizado con la AI como parte del Ministerio de Economía, comparado con el enfoque descentralizado, que le permite funcionar bajo la gestión de los Ministerios de área.

El enfoque centralizado ha sido considerado a menudo me-

por desde el punto de vista de desarrollar capacidad, ya que se sostiene que este enfoque:

- **Permite un mantenimiento más fácil y un mejor desarrollo de la idoneidad de los auditores internos:** Se dice que, con el enfoque descentralizado, ante una situación de mano de obra calificada escasa, a menudo se debe desviar personal de la AI a otras obligaciones que disminuyen la idoneidad del personal. Sin embargo, si el ME desarrolla personal especial, podrá concentrar los escasos recursos de auditoría y mantener así la idoneidad, garantizar su especialización y desarrollar normas centralizadas y programas de capacitación para dicho personal.
- **Conserva más independencia:** La auditoría debe realizarse con una adecuada independencia. Se dice que la opción centralizada es mejor en este sentido ya que la maneja el Ministerio de Economía fuera del control directo de los directores de los Ministerios de área. No obstante, se admite que la necesidad de una adecuada independencia se halla en conflicto directo con la necesidad de estrecha cooperación del ME con otros departamentos de gestión del presupuesto.

De todos modos, las desventajas de la centralización también son evidentes, a saber:

- **Debilita la responsabilidad de la dirección de los Ministerios de Área:** Podría afirmarse que la principal responsabilidad del control interno debe corresponder y “ser atributo” de la dirección del Ministerio de Área. Sin embargo, la opción centralizada divide la responsabilidad entre la dirección de los Ministerios de Área y el Ministerio de Economía, ensombreciendo la propiedad (o responsabilidad financiera) de este mecanismo de control. La dirección de los Ministerios de Área puede considerarse más que satisfecha considerando que la responsabilidad por el control interno recae en el Ministerio de Economía.
- **De eficacia limitada debido a la escasa transparencia:**

Bajo las circunstancias imperantes en muchos países en desarrollo, el flujo de información a los funcionarios externos (auditores internos del Ministerio de Economía), generalmente es limitado y llega a destiempo, limitando la efectividad de la AI.

- **No fomenta la cooperación estrecha entre otros organismos:** Para tener AI eficientes con otras dependencias es esencial una estrecha cooperación. No obstante, el enfoque centralizado no la promueve –el auditor interno es visto más como un “espía” del Ministerio de Educación que como integrante del equipo del Ministerio de Área.

Al sopesar estas dos opciones –el diseño centralizado o descentralizado de AI– surgen consideraciones relevantes por las cuales la respuesta deberá ser específica para cada país. Primero, el peligro de un enfoque enteramente centralizado, donde el Ministerio de Economía asume la responsabilidad por la corrección de la gestión financiera en las instituciones presupuestarias, debilitando la responsabilidad financiera básica de los gerentes de presupuesto, es muy real en muchos países.²⁵ Segundo, si el riesgo de interferencia política con la gestión presupuestaria de rutina fuera alto, de modo que la responsabilidad financiera del director de presupuesto se viera debilitada desde arriba, se justificaría más un sistema centralizado. En algunas regiones del mundo, un órgano supremo de auditoría externa débil implica que debe considerarse elevado el riesgo de interferencia política. Tercero, allí donde la capacidad administrativa para desempeñar la función de AI es escasa, con respecto a la contratación y el mantenimiento de la competencia del personal, también sería recomendable un sistema centralizado controlado por el Ministerio de Eco-

²⁵ Nótese que la Comisión Europea acaba de descentralizar la responsabilidad del gasto para no debilitar las responsabilidades financieras de los directores de la Comisión. Es decir, “la aprobación previa explícita de un servicio de control financiero independiente ha sido un factor importante para aliviar a los directores de la Comisión del sentimiento de tener una responsabilidad personal por la operación que autorizan... haciendo poco o nada por evitar graves irregularidades...”

nomía. Dado el tiempo que lleva establecer un cuerpo profesional de auditores internos en muchas regiones del mundo, es ésta una consideración sumamente importante.

Teniendo en cuenta las consideraciones anteriores, muchas veces, al menos inicialmente, se recomienda un enfoque centralizado como enfoque más prudente, pese a que se opone al modelo institucional descentralizado básico que está implícito en las normas de auditoría aceptadas internacionalmente que mencionamos con anterioridad. Como se dijo antes, estas últimas se basan en un modelo de gestión presupuestaria que quizá no sea el más relevante para los países en desarrollo y en transición. En vista de sus problemas económicos actuales, y en la etapa actual de su desarrollo institucional, un modelo de gestión presupuestaria más relevante debería poner énfasis en el cumplimiento y los controles centralizados para garantizar los objetivos de estabilización y en tener un sistema de AI que los respaldara.

¿Cómo asegurar la independencia de la auditoría interna?

Un importante objetivo para reestructurar la función de la AI es dar cierta garantía de su independencia de la gestión cotidiana y por ende objetividad a sus evaluaciones. Obviamente, el grado de independencia de la AI no es el mismo que el de la auditoría externa, que informa al parlamento. El Instituto de Auditores Internos define la independencia de la AI más bien en los siguientes términos:

“Los auditores internos son independientes cuando pueden llevar a cabo su trabajo libre y objetivamente. La independencia permite que los auditores internos brinden juicios imparciales y sin prejuicios esenciales para la buena realización de las auditorías. Se logra con objetividad y solvencia a nivel de la organización”.

En principio, el auditor interno debe ser responsable ante el ministro o director general del ministerio u organismo. En un modelo descentralizado, el auditor interno depende directamente de este alto funcionario. En el enfoque centralizado, tener una oficina centralizada que depende directamente del Ministerio de Economía asegura la independencia de la AI. El

Recuadro 3.
Deberes y responsabilidades de la Auditoría Interna

- Analizar la conformidad con las regulaciones, las instrucciones y los procedimientos financieros estatales existentes.
 - Evaluar la efectividad de los Sistemas de Control Internos.
 - Evaluar la economía y la efectividad con las cuales se utilizan los recursos financieros y otros.
 - Examinar la fiabilidad y la integridad de los registros e informar acerca de los sistemas de información financieros y operativos.
 - Hacer una auditoría previa de los documentos de pago y todos los documentos utilizados para iniciar compromisos, así como los convenios de contratación.
 - Verificar y certificar las declaraciones financieras periódicas como las declaraciones de facturas pendientes, las declaraciones de gastos, las declaraciones de ingresos, las declaraciones de personal, las declaraciones de vehículos, etc.
 - Examinar y pre-auditar la Cuenta de Asignaciones anual, el Fondo Contable y demás declaraciones contables para garantizar que se elaboren cuentas exactas para satisfacer las normas requeridas.
 - Investigar irregularidades detectadas o informadas e informar sobre casos que lleven al despilfarro de recursos o casos de abuso o malversación general de recursos financieros y propiedad estatal.
 - Asegurar que la renta y otras entradas que le corresponden a la administración se recauden con rapidez, se contabilicen de inmediato y se justifiquen totalmente.
 - Realizar verificaciones in situ en áreas como puntos de recaudación de rentas y entradas, proyectos, lugares de entrega y abastecimiento para asegurar el cumplimiento con las normas y regulaciones.
 - Examinar cada tanto los controles presupuestarios relativos a seguro de garantías, compromisos, gastos, recaudación de ingresos y contabilidad.
 - Garantizar que los bienes materiales del Estado estén adecuadamente inscritos y conservados bajo custodia segura.
 - Examinar el proceso de asignación presupuestaria para garantizar el cumplimiento legislativo y administrativo y brindar asesoramiento en los casos en que se contraigan compromisos cuando no hay una provisión presupuestaria o el dinero apropiado.
-

Recuadro 4.
**Coordinación recomendada entre
la Auditoría Interna y Externa**

- Es necesario que haya una buena coordinación para garantizar una adecuada cobertura de la auditoría y minimizar el esfuerzo doble.
 - Es necesario disponer de un libre acceso a los mutuos planes y programas de auditoría.
 - Deben organizarse reuniones periódicas para tratar asuntos de interés mutuo.
 - Tiene que haber un intercambio de informes de auditoría.
 - Deben crearse mecanismos institucionales que garanticen la mutua comprensión y comunicación de técnicas y métodos de auditoría.
 - Compartir la capacitación e intercambiar el personal por dos o tres años en cada caso.
 - El auditor externo debe analizar el desempeño de los auditores internos (es decir, ¿están desempeñándose de acuerdo con sus planes y objetivos?). Es necesario incluir una evaluación de la calidad de su trabajo.
 - El auditor externo debe fortalecer la posición de la AI revisando y haciendo comentarios sobre la falta de acción en los informes de AI.
-

te para la AI que haya una auditoría externa fuerte, y viceversa. La auditoría externa debe utilizar el trabajo de la AI, y la AI debe guiarse por las conclusiones de la auditoría externa. En el Recuadro 4 se indican los argumentos a favor de una cooperación constructiva.

Sin embargo, la coordinación entre el auditor interno y externo puede resultar problemática si el auditor externo es visto como supervisor o juez del trabajo de AI. Es importante la separación funcional de ambas auditorías. Como se ve en algunos sistemas –en Estados Unidos, Alemania, y algunos países de América Latina– la confusión de los dos tipos de auditoría también puede constituir un problema potencial para asegurar esta separación. Otra limitación a la coordinación surge de las demoras en los informes de auditoría externa. En

muchos países en desarrollo, los retrasos son extremos y ponen en duda una verificación sumamente importante de las capacidades de la rama ejecutiva del Estado. En efecto, puede afirmarse que en vez de fortalecer la AI, en muchos de estos países deberían realizarse esfuerzos para mejorar la puntualidad de los informes de auditoría externa, lo cual generaría mayores beneficios generales haciendo efectiva la responsabilidad financiera global en la administración.

Una decisión estratégica que deben tomar muchos países en desarrollo y en transición consiste en determinar dónde desplegar mejor los escasos conocimientos sobre auditoría. Hay, sin embargo, formas de economizar en el uso de los recursos escasos de la AI. Por ejemplo, concentrándose solamente en lo que es prioritario y en las debilidades claves que se han detectado. También es posible concentrar la experiencia en equipos centrales especializados utilizados para auditorías especiales en instituciones presupuestarias para que asistan a la unidad de AI de la institución. Mejores prácticas de trabajo, digamos pasar de un 100% de auditoría previa de vales a una modalidad de muestreo, puede implicar ahorros considerables así como mejorar la gestión de la función de auditoría a través de una planificación más eficiente de la auditoría. Estos enfoques se tratan más a fondo en el Anexo II. Una conclusión ineludible, no obstante, es que la AI constituye un elemento tan fundamental de la Gestión del Gasto Público que no debe desdarse el manejo adecuado de los recursos.

ANEXO I

La auditoría interna en los países de la OCDE²⁶

En los países de la OCDE pueden observarse dos enfoques amplios: el “Modelo del Norte” (Reino Unido, Países Bajos) menos centralizado y el “Modelo del Sur” (Francia, Portugal, España), más centralizado.²⁷ Se describen a continuación las características principales y los ejemplos de países relativos a cada modelo.

A. El enfoque descentralizado

Características principales

- Cada Ministerio de Área asume la plena responsabilidad del gasto de su presupuesto y de asegurar las verificaciones y las salvaguardas correspondientes. Los Ministerios de Área no reciben controles específicos ex-ante por parte de Síndicos Financieros del Ministerio de Economía. Se considera que los controles ex-ante están incorporados al proceso de ejecución presupuestaria.
- El Ministerio de Economía fija las normas y coordina las auditorías internas de los Ministerios de Área.
- Este modelo puede verse en el Reino Unido y los Países Bajos.

Reino Unido

- Cada Funcionario Contable (el Secretario Permanente) de un Ministerio de Área asume la responsabilidad del gasto. El FC debe tener un servicio de AI según el manual “Contabilidad estatal” del Tesoro. El personal es empleado y dirigido por el FC y depende de él.
- La AI da garantías al FC de la eficacia y eficiencia con las cuales se gastan los dineros, el cumplimiento (de las políticas y regulaciones), de la protección de bienes e intereses, y de la integridad y fiabilidad de los datos.
- El Tesoro (el Servicio de Auditoría Interna) fija las normas en el “Manual de Auditoría Interna estatal” que los auditores internos deben seguir. El Tesoro también es responsable de asegurar la efectividad de los sistemas de control internos de los Ministerios de Área, incluida la propia unidad de AI del Tesoro.

²⁶ El autor agradece la colaboración de Hong-Sang Jung para este Anexo.

²⁷ Los términos “Modelo del Norte” y “Modelo del Sur” se adoptan a partir de un informe en el sitio Web OCDE-PUMA.

Países Bajos

(específicamente el caso del gasto agrícola)

- El Ministro de Agricultura asume la responsabilidad de los gastos agrícolas. No obstante, la responsabilidad del manejo diario del gasto recae en seis organismos pagadores (Direcciones de Materias Primas).
- El Departamento de Auditoría del Ministerio de Agricultura lleva a cabo las AI en su mayor parte siguiendo un enfoque orientado al sistema. Si el departamento descubre defectos esenciales en el sistema de gestión y control, exige tests de cumplimiento más sustanciales que pueden incluir verificaciones en el terreno. La principal función del departamento es certificar las cuentas anuales.
- Las verificaciones materiales en el terreno y la revisión de los documentos están a cargo del Servicio de Inspección General del Ministerio de Agricultura y por el Servicio de Aduanas del Ministerio de Economía.
- El Tribunal Holandés de Auditoría (auditor externo) realiza un uso extensivo de las AI llevadas a cabo por los departamentos de auditoría de los ministerios.

B. El enfoque centralizado

Principales características

- El Ministerio de Economía interviene directamente en cada gasto de los Ministerios de Área con un control ex-ante realizado por su propio Síndico Financiero apostado en el MA. El Inspector General de Finanzas del Ministerio de Economía es responsable del control financiero ex-post de todo el gasto público y los ingresos de la administración, y el IGF informa directamente al Ministro de Economía.
- De todos modos, cada Ministerio de Área tiene su propio auditor interno, el Inspector General. Los organismos supervisados y subordinados están sujetos a la AI de cada Ministerio de Área.
- Este modelo se encuentra en Francia, Portugal, Luxemburgo y España.

Francia

- El IGF, auditor interno del Ministerio de Economía, inspecciona no sólo el ME sino también todo el sector público. No obstante, la mayoría de los Ministerios de Área, salvo los muy pequeños, tie-

nen sus propios auditores internos, que dependen de la dirección del Ministerio de Área a la que informan.

- Dado que los Síndicos Financieros son asignados a los Ministerios de Área desde el ME para controlar la ejecución del presupuesto, las funciones de AI de los Ministerios de Área están más bien circunscritas y tienden a ser de naturaleza investigadora.

Portugal

- La responsabilidad del control financiero sobre toda la administración está centralizada: la Inspectoría General de Finanzas (IGF) es responsable del control financiero global de todo el ingreso y el gasto público; la Dirección General de Presupuesto es responsable de la ejecución del presupuesto estatal; y el Instituto de Gestión Financiera de la Seguridad Social es responsable del presupuesto correspondiente a la seguridad social.
- La Inspectoría General en cada ministerio lleva a cabo la función de control interno por sector. Concentra la actividad de control interno en las unidades operativas.
- Las secciones de auditoría de las unidades operativas llevan a cabo AI. Se concentran en la verificación de las actividades de gestión. Constituyen aportes fundamentales para las auditorías de niveles más altos.

ANEXO II

El mejoramiento de las prácticas de trabajo de la auditoría²⁸

En este trabajo se ha sostenido que para la mayoría de las economías en desarrollo y en transición, el modelo de gestión de presupuesto más relevante dicta un sistema de AI más orientado al cumplimiento. Aceptando este enfoque, a continuación se ofrece un breve panorama de las principales recomendaciones que se hacen generalmente en esa área.

²⁸ El autor agradece a I.P. Singh, Auditor General Adjunto, India, por su colaboración para este Anexo.

Ampliar el alcance de la AI

La AI puede desempeñar un papel importante en muchas áreas, pero dada la falta de recursos, debe tomarse habitualmente una decisión para poner en foco las áreas de prioridad e identificar las debilidades claves. Algunas áreas típicas, que pueden beneficiarse con las revisiones de la AI son:

- **Evaluación de los controles internos:** Una de las principales funciones de la AI es analizar y evaluar la pertinencia y la efectividad de los controles internos en los sistemas existentes, así como los nuevos sistemas cuando éstos se introducen. Esto implica claramente que todo el sistema de controles internos en la administración pública debe ser revisado para cada ministerio/dependencia/organismo, así como función por función. Debe hacerse hincapié en esta área, ya que si hay fuertes controles internos, el sistema tendrá automáticamente sus verificaciones y equilibrios e impedirá la posibilidad de errores, irregularidades y manipulaciones fraudulentas.
- **Los informes de los Ministerios de Área:** Está previsto que los Ministerios de Área preparen balances e informes regulares a los fines de la ejecución de los controles. Los auditores internos deben examinar estos informes de manera habitual y coherente para verificar su fiabilidad y su integridad. Deben poner en evidencia cualquier tendencia alarmante.
- **Verificación del registro de personal y los sistemas jubilatorios:** Normalmente, el registro de personal es una función central y ministerial. Por lo tanto, el control sobre el registro de personal debe hacerse tanto a nivel de ministerios como central. Los equipos centrales deben examinar el funcionamiento de los sistemas globales en base a las informaciones de los distintos ministerios así como de los controles/registros que llevan. Los auditores internos deben proceder a verificar los sistemas computarizados de registro de personal/jubilaciones. Deben examinar si es adecuado el ingreso de datos relacionados con el registro de personal, la eficacia del mecanismo de control, la posibilidad de errores administrativos en el proceso, la buena supervisión de quienes manejan los registros de personal, las verificaciones necesarias y los aspectos de seguridad del sistema. También deben analizar todo agregado repentino o no autorizado a la fuerza autorizada del personal permanente y temporario.
- **Recaudación de ingresos:** Normalmente, se pone un fuerte acento en la auditoría de las administraciones fiscales, que tienen sus propias unidades de AI especializadas. Sin embargo, al mis-

mo tiempo hay muchos ingresos y entradas, por ejemplo, los pagos de licencias, las cuotas de inscripción, los aranceles por visas, las regalías, la recuperación de créditos y anticipos, los subsidios de ayuda, etc., que normalmente no están sometidos al mismo análisis por parte de la AI. En general, la AI de estos ingresos es nominal y no se le da la debida importancia. La AI debe asegurar que todas las rentas y otros ingresos que se deben a la administración pública se recauden rápidamente, se contabilicen de inmediato y sean plenamente justificados.

- **Adaptarse al entorno de la Tecnología de la Información:** El uso creciente de la TI plantea nuevos desafíos a los auditores internos. En las organizaciones que presentan una mezcla de sistemas viejos y nuevos, como sucede a menudo en las economías en desarrollo y en transición, las complejidades para llevar a cabo la AI son más pronunciadas. Si bien el objetivo de la auditoría sigue siendo el mismo en un entorno informatizado, los auditores deben introducir los cambios en las técnicas de auditoría. La AI debe estar presente en el desarrollo de programas y de sistemas para asegurar que se incorporen al sistema los controles y los procesos de manejo de riesgo adecuados. Esto resulta particularmente importante cuando se desarrollan los sistemas de Procesamiento Electrónico de Datos. Estos controles deben incluir tanto los controles generales como los controles de aplicación. Los controles generales están vinculados al entorno en el cual opera el sistema, mientras que los controles de aplicación están incorporados al sistema y a los programas de computación.

Creación de equipos especiales

Al analizar la AI de las economías en desarrollo y en transición, no es poco común descubrir que hay muchas funciones que, o bien no se desempeñan, o la cobertura es superficial debido a un personal inadecuado, falta de conocimientos especializados, etc. A menudo, el uso más productivo de personal limitado para la AI radica en utilizar equipos centrales especiales designados para llevar a cabo auditorías especiales en organismos estatales con la asistencia de personal de AI ya apostado allí. Ejemplos de conocimientos de especialistas que pueden ser dedicados ventajosamente para cubrir estas áreas son:

- auditoría de controles internos, sistemas de información, auditoría de sistemas;
- auditoría de adquisición/contratación;
- revisión de AI de áreas esenciales, como facturas pendientes,

- compromisos, recaudación de ingresos, recuperación de préstamos y gestión de deuda;
- auditoría de registro de personal y sistemas jubilatorios, auditoría de mano de obra; y
- auditoría de evaluación de costos en ministerios asignados.

Estos equipos también deben reservarse para tareas más complejas y especializadas o para cualquier petición especial de los directores de presupuesto de la institución o del Ministerio de Economía. También pueden ser utilizados para investigaciones especiales, incluidos casos de fraude. Estos equipos no deben ser considerados equipos de auditoría externa. Estos efectivos serán desplegados más bien en forma temporaria desde las oficinas del ME para complementar los esfuerzos de las unidades de AI en los ministerios/organismos hasta que tengan la fuerza y los conocimientos necesarios para llevar a cabo ellos mismos esas auditorías.

Formulación de planes de trabajo

Los criterios operativos existentes para la AI exigen que el Auditor Interno planifique cuidadosamente, controle y registre su trabajo. Dicha planificación no debe hacerse solamente para tareas individuales de auditoría sino también para distintos períodos, como un trimestre, un año e incluso períodos más largos de tres a cinco años.

Usar los planes de trabajo es indispensable para un buen manejo de la AI. El enfoque relativo al proceso de planificación de la auditoría comprende los siguientes pasos:

- **Identificar la población de la auditoría:** La población de la auditoría debe cubrir toda la gama de actividades, procesos, políticas, sistemas, registros financieros y otros, procedimientos y reportes de información. Esto debe vincularse a la lista detallada de obligaciones de los Auditores Internos para el ministerio/dependencia/organismos, etc.
- **Evaluar el factor riesgo:** Al planificar las actividades de la AI es importante una evaluación de los factores de riesgo relevantes y su significación. El Auditor Interno debe analizar dichos riesgos y poner un valor relativo a cada uno, por ejemplo, alto, mediano o bajo. Sobre la base de la evaluación de riesgos, puede decidirse dónde asignar los recursos limitados para la auditoría y definir la oportunidad, frecuencia y enfoque de la auditoría.
- **Establecer provisiones de trabajo para la auditoría:** Éstas deben incluir las actividades que deben auditarse, el momento de la auditoría, las necesidades estimadas de tiempo teniendo en cuen-

ta el factor riesgo y el alcance del trabajo de auditoría planeado. El programa debe ser lo suficientemente flexible como para cubrir exigencias no previstas al departamento de AI.

- **Formular los planes de personal y presupuestos financieros correspondientes:** Estos surgirán de los programas de trabajo e incluirán una estimación de la cantidad de auditores necesarios y los conocimientos/habilidades requeridos de cada uno de ellos. La unidad de AI puede analizar a esta altura si sus recursos son adecuados en relación con las previsiones de trabajo de la auditoría.
- **Revisar la cobertura de la auditoría planeada con la dirección superior:** Los planes de trabajo para la auditoría deben ser revisados por el Funcionario Contable o la oficina de AI y la Comisión de Auditoría para asegurar que todas las áreas consideradas importantes o que requieren atención especial fueron incluidas en la cobertura planeada para la auditoría.
- **Informes sobre desempeño:** Deben presentarse al Funcionario Contable o a la oficina central de AI, y deben comparar el desempeño con las previsiones del trabajo de la auditoría. Deben explicarse las razones importantes que justifican las modificaciones. Debe emitirse una lista de informes relativos al desempeño comparado con las previsiones. Los aspectos ligados al desempeño que deben cubrir son:
 - I. lista de observaciones principales y más importantes, y las cuestiones significativas planteadas por el Auditor Interno;
 - II. acción inminente relativa a las observaciones y recomendaciones;
 - III. casos en los cuales se hicieron pagos pese a las objeciones del auditor interno y no se mostraron comprobantes por un valor alto en la auditoría;
 - IV. casos en los que no se mostraron registros o no se brindó información requerida al Auditor Interno;
 - V. informes financieros, declaraciones contables enviadas al ME sin ser chequeados por el Auditor Interno;
 - VI. cualquier caso de robo, pérdida y fraude detectado durante el mes;
 - VII. cualquier compensación o costo arreglados fuera de la justicia;
 - VIII. cualquier área de riesgo que requiera atención prioritaria;
 - IX. cualquier otro comentario o limitación que enfrente la unidad de AI; y
 - X. en base a estos informes, la autoridad central de AI debe enviar un informe mensual consolidado a la dirección superior del Ministerio de Economía para su información e intervención si es necesario, con una copia al auditor externo.

Para garantizar que los informes de desempeño mensual constituyan un aporte eficaz en el manejo de recursos, es necesario que sean concluidos con puntualidad. El informe de la AI a la dirección superior del ME debe incluir la descripción de las unidades de AI de los ministerios que no produjeron informes adecuados/completos, y las razones que lo justifican.

Crear comisiones de auditoría

Es indispensable establecer comisiones de auditoría en los Ministerios de Área con el objeto de fortalecer la capacidad de la AI para inculcar disciplina financiera. Las comisiones deben formarse dentro de los ministerios y dependencias que consisten en una dirección superior y expertos técnicos en los campos de contabilidad y presupuesto. Las principales funciones de la Comisión de Auditoría son:

- examinar el trabajo de la AI, identificar las áreas importantes en las que el Auditor Interno debe concentrarse además de su trabajo normal;
- revisar las conclusiones importantes de la AI y el Interventor y Auditor General e identificar las áreas importantes en las que hace falta una acción correctiva o preventiva;
- evaluación y eficacia de la acción en base a las recomendaciones de la auditoría del I&AG y el Auditor Interno; y
- asegurar la realización de las revisiones e informes de la comisión legislativa de presupuesto.

También resulta útil tener una comisión de AI central en el ME. Puede constituirse una comisión formada por la dirección superior del ME, un director del servicio de AI y un director del servicio contable para revisar las conclusiones importantes informadas por la AI y la acción a tomar, para revisar los casos en que no se tomaron medidas o se pasaron por alto objeciones de la AI, y para identificar áreas esenciales en las que la AI debería concentrar su trabajo. Esta comisión también puede examinar las acciones emprendidas en base a las recomendación de la Comisión Legislativa de Presupuesto.

Revisión externa del sistema de auditoría interna

Además de la revisión de la pertinencia y eficacia de la AI que deben llevar a cabo los equipos de garantía de calidad de las oficinas de AI, es necesaria una revisión externa independiente de las prácticas de AI cada tres años por parte de profesionales externos. Estos deben:

- identificar y corregir las prácticas que no respondan a las normas;
- verificar si los auditores externos desempeñan su responsabilidad obligada; y
- verificar si respetan las normas profesionales.

Hacer sugerencias para mejorar su desempeño y agregar valor a los servicios que ofrece la AI. Para asegurar la efectividad del servicio de AI, y su futuro desarrollo, se recomienda tomar medidas para:

- esclarecer y acordar los deberes de los auditores internos;
- formular los criterios de AI relevantes según el contexto de cada país;
- preparar y actualizar un manual de AI; y
- desarrollar un programa de capacitación para el personal de AI, con un camino claro de desarrollo de carrera.

Lista de los deberes de los auditores internos

Es crucial para una buena gestión del personal de AI tener una definición del trabajo clara y bien documentada para el Auditor Interno. Dicha definición de tareas clara tendría varias ventajas:

- permitiría una clara apreciación del trabajo de la AI en una organización. Si esa lista de deberes se difunde adecuadamente en todos los niveles de la organización, pueden evitarse ambigüedades y las consecuentes disputas con respecto a la jurisdicción del auditor;
- permitiría una buena planificación del trabajo de auditoría y un uso eficaz de los recursos, y evitaría la disipación del esfuerzo y la mano de obra de la auditoría en sólo unas pocas tareas;
- serviría como instrumento de control de gestión y supervisión ya que puede cotejarse el desempeño real con las tareas designadas; y
- facilitaría la elaboración de las pautas de auditoría adecuadas que deberán desarrollarse.

Enfatizar los conocimientos, la preparación y la experiencia para los auditores, y de esa forma determinar las necesidades de capacitación de las unidades individuales de AI.

Abreviaturas y acrónimos

AGI	Auditor General Interno
AI	Auditoría Interna
FC	Funcionario Contable
CG	Contaduría General
GGP	Gestión del Gasto Público
IAI	Instituto de Auditores Internos
IG	Inspector General
IGF	Inspector General de Finanzas
I&AG	Interventor y Auditor General
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit Institution (Organización Internacional de Instituciones Supremas de Auditoría)
MA	Ministerio de Área
ME	Ministerio de Economía
ONA	Oficina Nacional de Auditoría
SDK	Sluzhbata na Opshestvenoto Knigovostvo (Servicio Social Contable)
SF	Síndico Financiero

Referencias

“Auditing Standards; Comisión de Normas de Auditoría en el XIV° Congreso del INTOSAI en 1992, en Washington, D.C., Estados Unidos, revisado por el XV° Congreso d INTOSAI de 1995 en Cairo, Egipto, 1995.

Bouley, Dominique, Jerome Fournel, y Luc Leruth, “How Do Treasury Systems Operate in Francophone Africa?” Documento de Trabajo, FMI, (de próxima publicación).

Glynn, John. J., “Public Sector Financial Control and Accounting”, 2° ed., 1993, p. 124.

“Guidelines for Internal Control Standards”, Comisión de Normas de Control Interno (INTOSAI), Junio 1992.

Havers, H.S., “The Role of Internal Auditing in Management Control Systems in Government: A U.S. Perspective”, OCDE, 1998.

International Institute of Internal Auditors (IIA), junio 1999.

Larsson, K., y J.S. Madsen, “Protecting the Financial Interests of the State and the European Union”, Foro de Gestión Pública, Vol. V, No. 6, OCDE.

Petrei, H. Humberto, “Budget and Control: Reforming the Public Sector in Latin America”, Banco Interamericano de Desarrollo (1998), p. 336.

Sparberg, D., “Germany: Cases in the Road Building Programme”, OCDE.

Treen, N., Foro de Gestión Pública, Vol. VI, No. 4 (2000), pp. 8-10.

Wesberry, J.P., “Government Accounting and Financial Management in Latin America Countries”, en A. Premchand, Gestion Financiera Estatal, FMI, 1990, Capitul 21.

OCDE SIGMA, “Management Control in Modern Government Administration: Some Comparative Practices”, Paris, 1998.

Esta edición de 700 ejemplares se imprimió y encuadernó en
OFFSET DIFO S.H., Rosario 4751- Adolfo Sourdeaux – Bs. As.
Tel: 4748-1511 Email: offsetdifo@hotmail.com
en el mes de abril de 2003