

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS – UNIVERSIDAD NACIONAL DE LA PLATA

**ESPECIALIZACIÓN EN ADMINISTRACIÓN FINANCIERA  
Y CONTROL DEL SECTOR PÚBLICO  
4° COHORTE**

**TRABAJO INTEGRADOR FINAL:**

**AUDITORÍA DE DESEMPEÑO DENTRO DEL ÁMBITO DEL HONORABLE  
TRIBUNAL DE CUENTAS DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES**

Alumno: Sebastián Marcial Santander

Año: 2020

Director: Germán Murdolo

## Índice General

|  |    |
|--|----|
| Objetivo General.....  | 2  |
| Capítulo 1. Introducción.....  | 3  |
| Capítulo 2. Clasificación de los Organismos de Control.....  | 4  |
| Capítulo 3. Marco Institucional Internacional.....   | 6  |
| 3.1. Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores.....  | 6  |
| 3.1.1. Auditoría de desempeño.....   | 12 |
| 3.2. Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores.....   | 16 |
| 3.3. Vinculación entre OLACEF e INTOSAI.....   | 17 |
| Capítulo 4. Rendición de cuentas, transparencia e integridad del gobierno y las entidades públicas.....  | 18 |
| Capítulo 5. Marco Normativo Nacional, Provincial y Municipal.....  | 20 |
| Capítulo 6. Honorable Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires.....   | 24 |
| Capítulo 7. La labor de Auditoría en el ámbito del Honorable Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires.....  | 27 |
| 7.1. Plan Estratégico para los años 2013/2017.....   | 27 |
| 7.2. Manual de Control Externo (“MACOEX”).....   | 29 |
| 7.3. Plan Estratégico para los años 2019/2022.....   | 30 |
| 7.4. Proceso de Auditoría de Desempeño.....  | 31 |
| Capítulo 8. Experiencia Práctica - Participación en observaciones enfocadas en auditorías de desempeño dentro de una auditoría de cumplimiento, llevado a cabo por el H. Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires ..... | 32 |
| Conclusiones.....  | 43 |
| Bibliografía.....  | 44 |

### **Objetivo planteados en el trabajo integrador final**

El objetivo principal del trabajo consiste en desarrollar los conceptos relevantes de una Auditoría de desempeño, abordada desde la normativa nacional como internacional y demostrar el valor que la misma agrega a la Auditoría de cumplimiento tradicional y su impacto en la nueva perspectiva de Control.

A partir de la sanción de la Ley de Administración Financiera en la Provincia de Buenos Aires, ha sido incorporada formalmente la atribución para realizar auditorías de gestión, por lo que el Honorable Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires ha decidido incorporar auditorías de desempeño o de gestión a sus planes de acción, demostrando los beneficios de la realización de este tipo de auditorías.

Considerando lo expuesto, el trabajo permitirá conocer casos reales de incorporación de la auditoría de desempeño dentro de la órbita de la Auditoría de cumplimiento llevada a cabo por el H. Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires, de los cuales he participado. Se podrán visualizar sus beneficios, considerando también las limitaciones para llevar a cabo el trabajo, como asimismo las perspectivas a futuro del ambiente del control dentro del Organismo.

## **Capítulo 1: Introducción**

El presente trabajo integrador final, permite visualizar los nuevos desafíos llevados a cabo por los Organismos de Control en un contexto de modernización, dado por la globalización, revolución digital y la aceleración de los cambios que esto produce, así como las mayores demandas de la sociedad en la lucha contra la corrupción.

La decisión de incorporar auditorías de desempeño a los planes de acción de los Tribunales de Cuentas, concebidos originariamente con funciones de control de legalidad y regularidad contable, constituye un desafío que debería comenzar a articularse en aras del fortalecimiento del control, de la gestión gubernamental y de la sustentabilidad institucional de estos órganos de fiscalización externa.

A continuación, pasamos a examinar las nociones fundamentales sobre la auditoría gubernamental, indagando sobre los distintos tipos de auditoría existentes, para luego concentrarnos específicamente en las auditorías de desempeño.

Posteriormente, vamos a adentrarnos en los cambios llevados a cabo en el marco normativo internacional, poniendo foco en Organismos Clave de control, como la INTOSAI (Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores) y la OLACEF (Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores). Asimismo, analizaremos los cambios implementados a nivel nacional, provincial y municipal y el impacto que los mismos tuvieron en los paradigmas de control.

Por último, analizamos las experiencias en auditorías de gestión dentro del ámbito del Honorable Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires (HTCPBA), en las cuales he participado. Organismo en el cual me desempeño desde el año 2011.

## **Capítulo 2: Clasificación de los Organismos de Control**

Como primer paso, podemos identificar tradicionalmente dos modelos de Organismos de Control, clasificados según su alcance<sup>1</sup>:

### **\* El modelo latino-europeo llamado de cortes de cuentas o tribunales de cuentas**

Se conforma con Tribunales de Cuentas (cuerpos colegiados con características particulares de designación) de rango constitucional, con mandato para

---

<sup>1</sup> Clasificación expuesta por el Cr. Hernán Vicente en la Especialización en Administración Financiera y Control del Sector Público – 4º Cohorte

aprobar o desaprobar las cuentas, determinando los responsables y con poder sancionador (Juicios de Cuentas).

\* El modelo anglosajón vinculado con las denominadas auditorías generales

El modelo instituido puso su foco en el control de los criterios de economía, eficacia y eficiencia, no contempló facultades jurisdiccionales y dejó las facultades sancionatorias en el Poder Judicial; dejando de lado de esta manera la realización de juicio de cuentas y del juicio de responsabilidad.

En este sentido, en la República Argentina, a partir de la Ley nro. 24.156, se modificó el sistema de control público de la hacienda pública argentina.

Lea Cortes de Trejo afirma<sup>2</sup> que en el plano doctrinal existen en nuestro país dos corrientes de pensamiento en temas relativos a la hacienda pública y su control:

a. La que prioriza de tal manera las cuestiones jurídico-formales y, desde esa perspectiva, la determinación de responsabilidades administrativo-contables, que descuida aspectos que hacen a la buena administración, gestión y control de aquella. Su campo de estudio es la hacienda pública, de la cual la administración financiera es solo una parte.

b. La que fija su atención en el perfeccionamiento de técnicas e interrelaciones de los sistemas de información para la toma de decisiones del Poder Ejecutivo Nacional en materia de administración financiera, soslayando aspectos institucionales y relativos al juzgamiento de responsabilidades políticas y administrativo-contables como así también a la realidad del país.

Es importante ante esta afirmación considerar que ambas exponen aspectos positivos y negativos: en la primera se priorizan el presupuesto, la cuenta de inversión, las responsabilidades y la consecuente existencia de tribunales de cuentas. En la segunda, se prioriza el sistema de administración financiera para la toma de decisiones del Poder Ejecutivo, por el control de auditorías y sostiene los criterios de eficiencia, eficacia y economicidad.

Actualmente contamos con el sistema de Auditorías a Nivel Nacional y en la Ciudad de Buenos Aires y en la Provincia de Salta. El resto de las Provincias continúan con el Sistema de Tribunales de Cuentas.

Mucho se ha debatido en nuestro país sobre la conveniencia de adoptar uno u otro modelo, encontrándonos con la situación actual descripta consolidada, pero con la

---

<sup>2</sup> “Tribunales de Cuentas, Auditorías Generales y Algo más.....” Lea Cristina Cortes de Trejo. Universidad de Salta 1997

necesidad de una evolución en los organismos de control instituidos, que se oriente a una mejora de sus actividades, con el consecuente impacto en la propia gestión controlada y una mayor participación ciudadana que efectivamente aprecie los beneficios del control; dejando de esa forma de lado la dicotomía entre auditorías o tribunales, o entre control legal o control de desempeño.

Podemos plantear las siguientes diferencias para cada uno de dichos modelos<sup>3</sup>:

| <b>Características</b>                                  | <b>Auditoría de desempeño</b>   | <b>Auditoría de la Cuenta</b>  |
|---|---|--|
| <b>Propósito</b>  | Mejorar la gestión pública a través de dictámenes y recomendaciones sobre su desempeño  | Detectar y prevenir irregularidades, establecer medidas correctivas, sancionar.  |
| <b>Objetivo</b>   | Verificar la economía, eficiencia y eficacia de la gestión  | Verificar el cumplimiento de normas legales y de emisión de la información financiera  |
| <b>Objeto</b>   | La actividad de gobierno, desarrollada por un organismo, un área, un programa, una actividad, un proceso  | La rendición de cuentas de un organismo (EECC, registros, documentación respaldatoria)   |
| <b>Conocimientos del auditor</b>                        | Variados según las temáticas  | Básicamente, contabilidad y derecho  |
| <b>Conducta del auditor</b>                             | Asesor, analista de políticas públicas  | Juez   |
| <b>Basamento de la relación con la entidad auditada</b> | Acuerdo, cooperación, sobre la base de una habilitación legal   | Mandato legal  |
| <b>Criterios</b>  | Estándares generales de desempeño. Mayor libertad de definición para el auditor. Criterios propios para cada auditoría (normas legales, buenas prácticas, valores profesionales, modelos, | Criterios normalizados establecidos por la legislación y la reglamentación aplicables a todas las auditorías. Menor libertad de criterio para el |

<sup>3</sup> Cuadro expuesto en las jornadas de Auditoría de Desempeño del año 2016 llevadas a cabo por la Dirección General de Auditorías Operacionales del H. Tribunal de Cuentas de la PBA.

| Características   | Auditoría de desempeño   | Auditoría de la Cuenta   |
|---|--|--|
|   | experiencias)  | auditor  |
| <b>Imagen del controlado para el organismo de control</b> | Proveedor de servicios; enfoque de “cadena de valor”   | Organismo de la burocracia pública   |
| <b>Óptimo esperado</b>                                    | Actividades funcionando de la mejor manera posible   | Actividades regidas por las normas   |
| <b>Perfil de la dirección</b>                             | Flexibilidad, iniciativas en la gestión  | Observancia de las normas y los procedimientos   |
| <b>Rendición de Cuentas</b>                               | Rendición de cuentas del desempeño   | Rendición de cuentas del cumplimiento  |
| <b>Hallazgos de auditoría</b>                             | Positivos y negativos  | Negativos  |
| <b>Resultado de la auditoría</b>                          | Informe en lenguaje llano con observaciones y recomendaciones; supervisión de la implementación de estas últimas para procurar la mejora en la gestión | Fallo con menciones técnicas y legales que aprueba o desaprueba la cuenta en general, sanciona inobservancias formales y perjuicios fiscales |

### Capítulo 3: Marco Institucional Internacional

#### 3.1. Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI)

La INTOSAI es una organización autónoma, independiente, profesional y apolítica establecida para proporcionar apoyo mutuo; fomentar el intercambio de ideas, conocimientos y experiencias; actuar como una voz reconocida de las Entidades Fiscalizadoras Superiores en la comunidad internacional; proporcionar normas de fiscalización de alta calidad para el sector público; promover la buena gobernanza; y

fomentar el desarrollo de capacidades y la mejora continua del desempeño de las Entidades de Fiscalización Superior (EFS).

Fundada en 1953 ha proporcionado un marco institucional para la transferencia y el aumento de conocimientos para mejorar a nivel mundial la fiscalización superior y por lo tanto fortalecer la posición, la competencia y el prestigio de las distintas entidades que realizan dicha tarea en sus respectivos países.

Para la INTOSAI la principal tarea de las EFS es examinar si los fondos públicos se gastan de manera económica y eficiente, cumpliendo con las normas y reglamentos existentes. Las EFS necesitan ser independientes de las entidades que auditan y deben estar protegidas contra cualquier forma de influencia externa. También resulta crucial que sus métodos de auditoría estén basados en conocimientos técnicos y científicos actuales, y que los auditores tengan las calificaciones profesionales e integridad moral necesarias. Sólo una labor fiscalizadora de gobiernos que sea externa e independiente -en conjunción con un equipo y metodologías profesionales- puede garantizar información sobre los resultados de la auditoría que sea imparcial, confiable y objetiva. La INTOSAI proporciona apoyo recíproco a las EFS y fomenta el intercambio de ideas, conocimientos y experiencias entre ellas. También otorga una voz a las EFS dentro de la comunidad internacional y promueve el progreso continuo entre sus miembros.

La INTOSAI llevó a cabo numerosas actividades las cuales brindaron un aporte para satisfacer los requerimientos y cumplir con las obligaciones profesionales de las EFS. Estas incluyeron, entre otras, la adopción de la Declaración de México sobre la Independencia de las EFS y el establecimiento y la adopción de Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAIs) y de la Guía de la INTOSAI para la Buena Gobernanza (INTOSAI GOV). El Comité de Normas Profesionales y el Comité de Compartir Conocimientos han desarrollado un número considerable de normas, directrices, y mejores prácticas para la comunidad de la INTOSAI (<https://www.intosai.org/es/documentos/open-access>).

El trabajo de la INTOSAI, desde 2004, se organiza en los denominados "Planes Estratégicos" y hasta la fecha se han aprobado tres: uno correspondiente al periodo 2005-2010, el segundo para el periodo 2011-2016 y el tercero para el período 2017-2022. El fin de dichos planes es el de reorientar sus objetivos y en ambos se ha mantenido la misma estructura: impulsar el logro de cuatro metas, a través de objetivos estratégicos, los cuales se basan en los siete valores centrales de la INTOSAI, independencia, integridad, profesionalidad, credibilidad, inclusión, cooperación e innovación:



Meta 1: Normas Profesionales:

Promover EFS fuertes, independientes y multidisciplinarias, e incentivar la buena gobernanza al: 1) propugnar, proporcionar y mantener las ISSAI, y 2) contribuir a la formulación y la adopción de normas profesionales apropiadas y eficaces.

Meta 2: Desarrollo de capacidades:

Apoyar a las EFS en el desarrollo de capacidades para maximizar su valor y beneficios para la sociedad, al: 1) promover el desarrollo de las aptitudes y capacidades profesionales de las EFS independientes y de las organizaciones regionales; 2) aportar información a las instancias y en los procesos de la toma de decisiones de la INTOSAI sobre cuestiones de desarrollo de capacidades de las EFS; y 3) colaborar con los donantes, los socios pertinentes y otras partes interesadas.

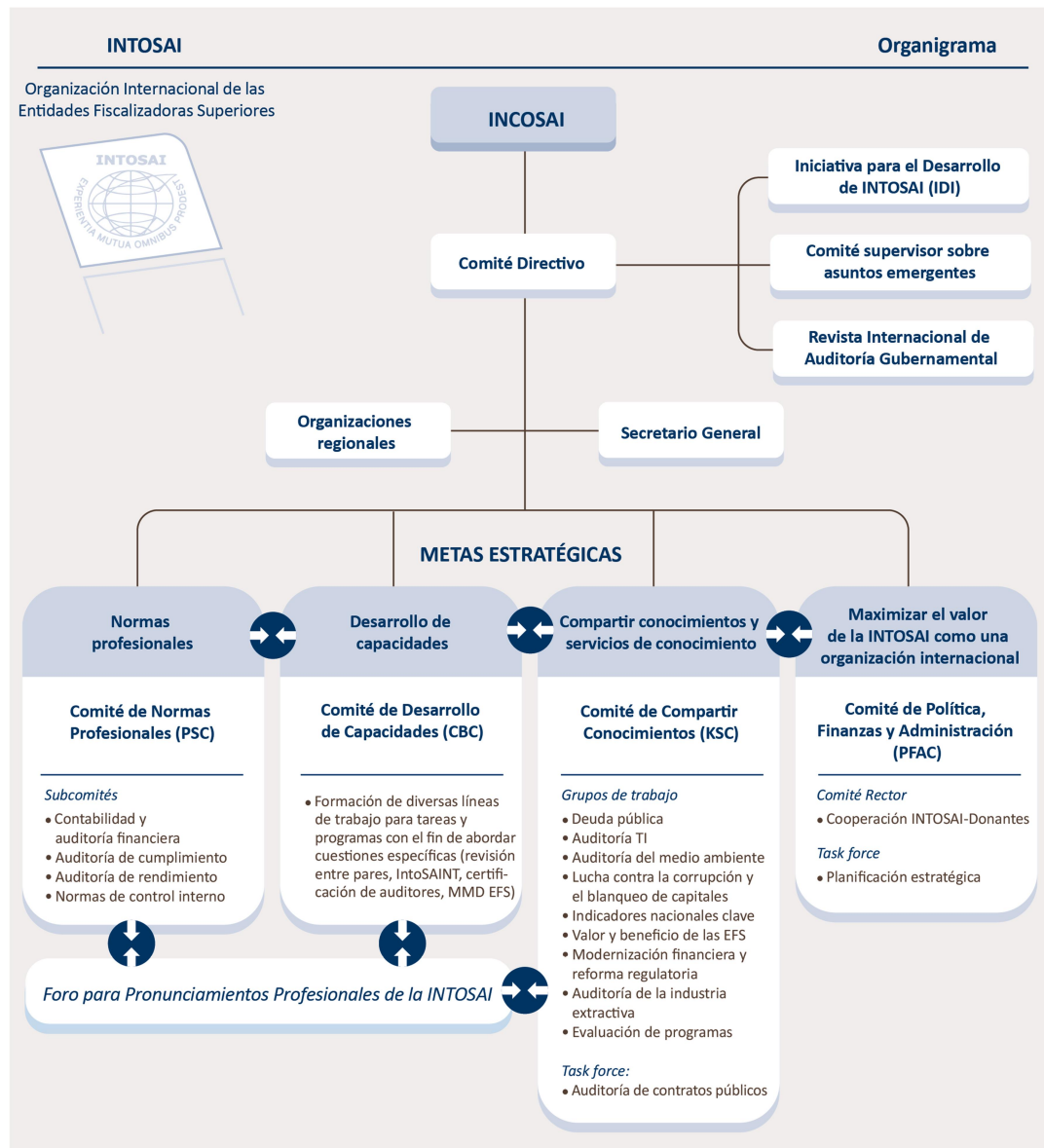
Meta 3: Compartir conocimientos y servicios de conocimiento:

Fomentar la cooperación, colaboración y mejora continua de las EFS mediante el desarrollo de conocimientos, así como el intercambio de conocimientos y servicios de conocimiento, que incluyan: 1) producir y revisar los productos de la INTOSAI; 2) proporcionar puntos de referencia y operar un portal para la comunidad; y 3) realizar estudios sobre las prácticas óptimas e investigar sobre temas de mutuo interés y preocupación.

Meta 4: Maximizar el valor de la INTOSAI como una organización internacional:

Organizar y gobernar la INTOSAI en formas que promuevan prácticas de trabajo económicas, eficientes y eficaces, una toma de decisiones oportuna y prácticas de gobernanza eficaces, mientras se mantiene el debido respeto a la autonomía regional, al equilibrio y a los diferentes modelos y enfoques de las EFS miembros.

A continuación graficamos el Organigrama de la Organización Internacional de las EFS definido en la Planificación Estratégica 2017-2022 de la INTOSAI.



Una prioridad estratégica clave es la de apoyar a las EFS en la implementación del marco de las ISSAIs de la manera más exitosa posible. Además, el establecimiento de un Comité Directivo para compartir conocimientos, aumentó la eficiencia de este proceso. Asimismo, la Estrategia de Comunicación de la INTOSAI ha fortalecido y mejorado sustancialmente la comunicación de la INTOSAI, tanto interna como externa.

Las ISSAIs contienen los principios fundamentales para el funcionamiento de las EFS y los requisitos previos de auditorías de entidades públicas. Tienen como objetivo salvaguardar la independencia y la efectividad de la actividad auditora, y apoyar a los miembros de la INTOSAI en la consecución de ello.

Su origen se encuentra en las Normas Internacionales de Auditoría emitidas por la IFAC (*International Federation of Accountant - NIAs*), es decir, en las normas que el sector privado ha adoptado en su proceso de armonización y homogeneización.

La primera serie completa de ISSAIs fue puesta en marcha en el XX Congreso de la INTOSAI (2010) y se debatieron aspectos como la implantación de las ISSAIs como marco de referencia común para la auditoría del sector público.

Las ISSAIs forman una jerarquía de pronunciamientos oficiales con cuatro niveles, que se refleja en función de los dígitos:

\* Nivel 1: Principios fundamentales del Marco. Aquéllos que figuran en la Declaración de Lima (1977).

\* Nivel 2: Requisitos Previos para el Funcionamiento apropiado y la conducta profesional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores, en términos de consideraciones organizacionales, que incluyen independencia, transparencia y rendición de cuentas, ética, y control de calidad, las cuales son relevantes para todas las auditorías llevadas a cabo por las EFS. Figuran en la Declaración de México (2007).

\* Nivel 3: Principios Fundamentales de Auditoría. Corresponden a los principios básicos que respaldan la fiscalización eficaz e independiente para la realización de auditorías de entidades públicas. Parten de y profundizan sobre la ISSAI 1 y la ISSAIs del nivel 2.

\* Nivel 4: Directrices de Auditoría. Trasladan los principios de auditoría fundamentales a directrices más específicas y detalladas que pueden utilizarse diariamente en la realización de una auditoría, y como normas de auditoría cuando las normas nacionales para tal fin aún no se hayan desarrollado.

La Declaración de Lima de 1977 se ha convertido en la principal referencia del control externo del sector público; la mayoría de las EFS de todo el mundo ha basado tanto sus normas de creación y organización como su regulación interna en las directivas contenidas en la misma. Esta declaración fundamental articula el enfoque filosófico y conceptual de la INTOSAI, y requiere el establecimiento de EFS efectivas, para lo que proporciona una serie de criterios.

La Declaración de México de 2007, por su parte, pone de relieve la independencia y los valores democráticos, y recoge los pronunciamientos sobre las condiciones previas necesarias para el adecuado funcionamiento y conducción profesional de las EFS, que incluyen principios y requerimientos sobre independencia, transparencia y rendición de cuentas, ética y control de calidad.

Las Normas Internacionales de tercer nivel definen los principios esenciales para la auditoría en general, como así para cada una de las tres fiscalizaciones que los órganos de control pueden desarrollar, de acuerdo al siguiente detalle:

#### **ISSAI 100: Principios fundamentales de auditoría del sector público**

Presenta la definición de la fiscalización del sector público y aporta los conceptos, elementos y principios esenciales que se aplican a todas las actividades de auditoría de dicho sector. También proporciona una base para los conceptos específicos que definen cada tipo de auditoría, auditoría financiera, de gestión y de cumplimiento, aunque sólo contiene los principios relevantes ya que las ISSAI 200, 300 y 400, las desarrollan de un modo más detallado.

Según la ISSAI 100, la auditoría del sector público es esencial para ofrecer información independiente y fiable a las legislaturas, los organismos de supervisión, los encargados de la gobernanza y el público. Además, la auditoría del sector público aumenta la confianza de los usuarios a quienes va dirigida, en el uso apropiado de los fondos y los activos públicos, la adhesión a las autorizaciones aplicables y el desempeño de la administración pública. Todo lo anterior queda reforzado con auditorías objetivas y donde los resultados parten de evidencia de auditoría suficiente y apropiada.

Los **Principios Generales** definidos fueron los siguientes: Ética e Independencia - Juicio profesional, Diligencia debida y escepticismo - Control de calidad - Gestión y Habilidades del equipo de Auditoría - Riesgo de Auditoría - Materialidad – Documentación – Comunicación.

Los **Principios relacionados con el Proceso de Auditoría** son: Planeación de una Auditoría - Realización de una Auditoría - Elaboración de Informes y Seguimiento.

Se describen los tres principales tipos de auditorías del sector público:

\* **Auditoría financiera (ISSAI 200)**: Se enfoca en determinar si la información financiera de una entidad se presenta en conformidad con el marco de referencia de emisión de información financiera y regulatorio aplicable. Esto se logra obteniendo evidencia de auditoría suficiente y apropiada que le permita al auditor expresar un dictamen acerca de si la información financiera está libre de representaciones erróneas de importancia relativa debido a fraude o error.

\* **Auditoría de desempeño (ISSAI 300)**: Se enfoca en determinar si las intervenciones, programas e instituciones se desempeñan en conformidad con los principios de economía, eficiencia y eficacia, y si existen áreas de mejora. El

desempeño se examina contra los criterios adecuados; por ende, conlleva el análisis de las causas de las desviaciones de estos criterios u otros problemas. Su objetivo es responder a preguntas clave de auditoría y proporcionar recomendaciones de mejora.

\* Auditoría de cumplimiento (ISSAI 400): Se enfoca en determinar si un asunto en particular cumple con las regulaciones o autoridades identificadas como criterios. Las auditorías de cumplimiento se llevan a cabo para evaluar si las actividades, operaciones financieras e información cumplen, en todos los aspectos significantes, con las regulaciones o autoridades que rigen a la entidad auditada. Estas autoridades pueden incluir reglas, leyes y reglamentos, resoluciones presupuestarias, políticas, códigos establecidos, términos acordados o los principios generales que rigen una administración financiera sana del sector público y la conducta de los funcionarios públicos.

Respecto a las Normas ISSAI de nivel cuarto, las Directrices Generales de Auditoría (ISSAI 1000-4999) tratan de una manera más pormenorizada los principios fundamentales del tercer nivel, puesto que detallan y especifican cómo realizar las tareas más cotidianas de la auditoría financiera, de gestión y de cumplimiento, proporcionando una orientación para los trabajos de fiscalización del sector público.

La ISSAI 1000 contiene una introducción general y la ISSAI 1003 un glosario, con explicaciones complementarias del sector público. El resto de las ISSAI, correspondientes a las Directrices de Auditoría Financiera coincide con alguna de las NIAs, con quien comparte las tres últimas cifras. Cada ISSAI va acompañada de una Nota Práctica que da orientaciones adicionales sobre aspectos diferenciadores del sector público, tales como cuestiones referentes a legislación específica aplicable, distintos modelos de entidades fiscalizadoras y subcontratación de tareas a empresas de auditoría externas, principios y prácticas contables específicos de las entidades públicas o características de determinados organismos y sectores públicos.

Por otro lado, entre las Directrices de cuarto nivel también encontramos *las* Directrices de Auditoría sobre temas específicos (ISSAI 5000-5999), que contienen criterios complementarios sobre temas específicos de auditoría u otras cuestiones importantes que pudiesen requerir atención especial de las EFS. Además de las anteriores ISSAI, la INTOSAI recoge Directrices de Buena Gobernanza.

### **3.1.1.) Auditoría de Desempeño**

La ISSAI 300 - Principios Fundamentales de la Auditoría de Desempeño - se basa y profundiza en los principios fundamentales de la ISSAI 100 para adaptarse al

contexto específico de la auditoría de desempeño. La ISSAI 300 debe leerse y entenderse en conjunto con la ISSAI 100, que también se aplica para la auditoría de desempeño.

Para adentrarnos en la norma de una manera más específica debemos dividirla en las siguientes secciones bien marcadas:

a) La primera sección establece el marco para la auditoría de desempeño y sirve de referencia a las ISSAIs pertinentes.

b) La segunda sección consiste en los principios generales para los compromisos de auditoría de desempeño que el auditor debe considerar antes y durante todo el proceso de auditoría.

c) La tercera sección contiene principios de relevancia para las principales etapas del propio proceso de auditoría.

A continuación definimos cada una de ellas:

a) Marco para la auditoría de desempeño

La Auditoría de Desempeño es una revisión independiente, objetiva y confiable sobre si las acciones, sistemas, operaciones, programas, actividades u organizaciones del gobierno operan de acuerdo con los principios de economía, eficiencia y eficacia, y sobre si existen áreas de mejora

Los principios de economía, eficiencia y eficacia pueden definirse de la siguiente manera:

\* El **principio de economía** significa minimizar los costos de los recursos. Los recursos utilizados deben estar disponibles a su debido tiempo, en cantidades y calidad apropiadas y al mejor precio.

\* El **principio de eficiencia** significa obtener el máximo de los recursos disponibles. Se refiere a la relación entre recursos utilizados y productos entregados, en términos de cantidad, calidad y oportunidad.

\* El **principio de eficacia** se refiere a cumplir los objetivos planteados y lograr los resultados previstos.

**Objetivo:**

El objetivo principal de la auditoría de desempeño es promover constructivamente la gobernanza económica, eficaz y eficiente. También contribuye a la rendición de cuentas y a la transparencia.

La auditoría de desempeño promueve la rendición de cuentas al asistir a los responsables de la gobernanza y de las tareas de supervisión para mejorar el desempeño. Lo logra evaluando si las decisiones de la legislatura o del ejecutivo son preparadas e implementadas eficiente y eficazmente, y si los contribuyentes o

ciudadanos han recibido el justo valor por su dinero. Ello no cuestiona las intenciones y decisiones del legislativo, pero examina si deficiencias en las leyes y reglamentos o su forma de implementación han evitado la consecución de los objetivos determinados. La auditoría de desempeño se enfoca en áreas en donde pueda añadir valor a los ciudadanos, y en las cuales tenga el mayor potencial para la mejora. Proporciona incentivos constructivos para que las partes responsables tomen las medidas apropiadas.

***Elementos:***

Los elementos de una auditoría del sector público (auditor, parte responsable, usuarios previstos, la materia y los criterios) como se define en la ISSAI 100, pueden asumir distintas características en la auditoría de desempeño. Los auditores deben identificar explícitamente los elementos de cada auditoría y comprender sus implicaciones para que puedan realizar su auditoría de manera apropiada.

***b) Principios fundamentales:***

Los Principios Fundamentales de la Auditoría de Desempeño proporcionan la base para que las EFS adopten o desarrollen normas. Éstas se han formulado en consideración de los antecedentes institucionales de las EFS, incluyendo su independencia, mandatos constitucionales y obligaciones éticas, así como los requerimientos establecidos en los Requisitos Previos para el Funcionamiento de las EFS.

***Objetivo de Auditoría:*** Los auditores deben establecer un objetivo de auditoría claramente definido que se relacione a los principios de economía, eficiencia y eficacia.

***Enfoque de auditoría:*** Los auditores deben escoger un enfoque orientado al resultado, al problema o al sistema, o bien una combinación de éstos, para facilitar un buen diseño de la auditoría.

***Criterios:*** Los auditores deben establecer los criterios adecuados que correspondan a las preguntas de auditoría y se relacionen a los principios de economía, eficiencia y eficacia.

***Riesgo de Auditoría:*** Los auditores deben gestionar activamente el riesgo de auditoría, que es el riesgo de obtener conclusiones incorrectas o incompletas, brindando información desequilibrada o sin agregar valor a los usuarios.

***Comunicación:*** Los auditores deben mantener una comunicación eficaz y apropiada con las entidades auditadas y las partes interesadas relevantes durante todo el proceso de auditoría, y definir el contenido, proceso y destinatarios de la comunicación para cada auditoría.

**Habilidades:** De manera colectiva, el equipo auditor debe tener la competencia profesional necesaria para llevar a cabo la auditoría. Esto incluye buen conocimiento de la fiscalización, del diseño de investigaciones, de los métodos aplicados en las ciencias sociales y técnicas de investigación o de evaluación, así como también fortalezas personales tales como habilidades analíticas, de redacción y comunicación.

**Juicio y escepticismo profesional:** Los auditores deben ejercer el escepticismo profesional, pero también deben ser receptivos y estar dispuestos a innovar.

**Control de Calidad:** Los auditores deben aplicar procedimientos para salvaguardar la calidad, garantizando que se cumplan los requisitos aplicables y enfatizando en informes apropiados, balanceados y justos, que agreguen valor y respondan a las preguntas de auditoría.

**Materialidad:** Los auditores deben considerar la materialidad en todas las etapas del proceso de auditoría. Se debe pensar no sólo en lo financiero, sino también en los aspectos sociales y políticos del asunto en cuestión, con el propósito de entregar tanto valor agregado como sea posible.

**Documentación:** Los auditores deben documentar la auditoría de acuerdo con las circunstancias particulares de la misma. La información debe ser lo suficientemente completa y detallada para permitir a un auditor experimentado, sin conexión previa con la auditoría, determinar subsecuentemente qué trabajo fue realizado con el fin de llegar a los hallazgos, conclusiones y recomendaciones.

c) Etapas del propio proceso de auditoría:

i. **Planificación**, es decir, selección de temas, estudio preliminar y diseño de la auditoría;

ii. **Realización**, es decir, recopilar y analizar datos e información;

iii. **Elaboración del informe**, es decir, presentar los resultados de la auditoría, esto es: las respuestas a las preguntas de la auditoría, los hallazgos, conclusiones y recomendaciones a los usuarios;

iv. **Seguimiento**, es decir, determinar si las medidas adoptadas en respuesta a los hallazgos y recomendaciones remediaron los problemas y/o debilidades subyacentes.



### **3.2. Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEF)**

La OLACEF es un organismo internacional, autónomo, independiente, apolítico y de carácter permanente, que nace en 1963, en Caracas, Venezuela; con el Primer Congreso Latinoamericano de Entidades Fiscalizadoras, ante la necesidad de un foro superior para intercambiar ideas y experiencias relacionadas a la fiscalización y al control gubernamental, así como al fomento de las relaciones de cooperación y desarrollo entre dichas entidades. En dicho Congreso se recomendó la creación de un Instituto Latinoamericano de Control Fiscal, que realice las funciones de investigación especializada y sirva como centro de información, enseñanza, coordinación y asesoría mutua entre entidades fiscalizadoras.

OLACEFS es una de las siete Organizaciones regionales de la INTOSAI (<https://www.olacefs.com/>)

Dentro de su plan estratégico 2017-2022, la OLACEF define las siguientes metas y estrategias:

Dentro del ***Ámbito Interno***, se plantea potenciar la gestión de la OLACEFS, a través de la implementación de las siguientes metas:

**Meta 1:** Desarrollar una estrategia de financiamiento y sostenibilidad.

Estrategias: Redefinición de la estructura financiera y presupuestaria. Redefinición de la política de relaciones con la cooperación y organismos internacionales.

**Meta 2:** Orientar la estructura del modelo de gestión y los servicios hacia resultados e impacto.

Estrategias: Redefinición de la estructura organizacional y perfeccionamiento del modelo de gestión organizacional. Adopción del modelo de monitoreo y seguimiento hacia resultados e impacto.

**Meta 3:** Adoptar una adecuada política de comunicación interna y externa.

Estrategias: Consolidación de la política de comunicación interna existente. Desarrollo de una política de comunicación externa y de posicionamiento internacional

OLACEFS es reconocida como un modelo de cooperación y asistencia técnica que fomenta la buena gobernanza y que fortalece las capacidades profesionales e institucionales de las EFS de la región.

Dentro del ***Ámbito Externo***, se plantea mejorar el desempeño de las EFS, a través de la implementación de las siguientes metas:

**Meta 4:** Promover la aplicación de estándares y buenas prácticas internacionales en la fiscalización superior.

Estrategias:

- \* Desarrollo de una estrategia/programa coordinado para la implementación de normas internacionales.

- \* Promoción de buenas prácticas y herramientas para la mejora del desempeño de las EFS.

- \* Promoción/adopción del programa de certificación profesional.

- \* Promoción de los objetivos de desarrollo sostenibles a nivel regional y del papel de las EFS para la consecución de la Agenda 2030.

Meta 5: Fortalecer y armonizar el servicio de creación de capacidades:

Estrategias:

- \* Desarrollo de un sistema de diagnóstico de necesidades e implementación del Plan de Capacitación.

- \* Realización del monitoreo sistemático de la efectividad de la implementación del Plan de Capacitación.

- \* Promoción de la innovación tecnológica y pedagógica de las acciones de capacitación.

Meta 6: Desarrollar la gestión del conocimiento.

Estrategias: Implementación de la gestión del conocimiento. Desarrollo y mejora del producto de operación (en cada EFS).

### **3.3. Vinculación entre OLACEF e INTOSAI**

Una responsabilidad que comparten las EFS, órganos y autoridades de la OLACEFS es la coordinación de esfuerzos regionales con INTOSAI, lo que evita la duplicidad de esfuerzos; favorece la eficiencia en el aprovechamiento de iniciativas desarrolladas, así como en el uso de recursos disponibles, y eleva el impacto de los proyectos orientados a fortalecer la fiscalización superior.

Para ello, es clave procurar, en la medida de lo posible y sin detrimento de las prioridades regionales y características propias de la OLACEFS, la alineación de la planificación estratégica de ambas Organizaciones.

En este sentido, cobran relevancia las funciones y responsabilidades de alto nivel para el desarrollo de capacidades de las EFS, según lo define la INTOSAI en su Plan Estratégico 2017-2022, y que conciernen tanto a la OLACEFS como a las otras organizaciones regionales.

#### **Capítulo 4: Rendición de cuentas, transparencia e integridad del gobierno y las entidades públicas**

Atchabahián indica que "El principio político moderno de la soberanía popular, afianzado primordialmente por la Revolución Francesa, trajo, como efecto inmediato y necesario, la plena responsabilidad de quienes ejercen, por cualquier título, la autoridad pública: ellos, con motivo de su actuación, no manejan cosa propia, ni hacen uso de un derecho propio, sino que obran por mandato y en representación del pueblo, cuerpo político en el cual reside la soberanía"<sup>4</sup>. De allí la obligación de rendir cuentas de los estipendiarios y funcionarios públicos que tienen a su cargo la gestión de la cosa pública que pertenece al pueblo.

La ISSAI 12 "El Valor y Beneficio de las Entidades Fiscalizadoras Superiores" desarrolla una serie de principios relacionados con la rendición de cuentas para así garantizar que los funcionarios electos actúen en beneficio de los intereses de los ciudadanos que representan.

La fiscalización del sector público, tal y como la defienden las EFS, es un factor importante a la hora de marcar la diferencia en la vida de los ciudadanos. La fiscalización de gobiernos y entidades públicas por parte de las EFS tiene un impacto positivo en la confianza de la sociedad, puesto que hace que los responsables de los recursos públicos piensen cómo utilizar correctamente dichos recursos. Este conocimiento respalda los valores deseados y sustenta los mecanismos de rendición de cuentas, que a su vez, conducen a mejores decisiones. Una vez que se han hecho públicos los resultados de la fiscalización de las EFS, los ciudadanos pueden pedir cuentas a los responsables de los recursos públicos. De esta manera, las EFS promueven la eficiencia, la rendición de cuentas, la eficacia y la transparencia de la administración pública. En ese sentido, una EFS independiente, eficaz y creíble resulta un componente esencial dentro de un sistema democrático en el que la rendición de cuentas, la transparencia y la integridad son partes indispensables para una democracia estable.

En una democracia, se crean estructuras y se empodera a los representantes electos para implementar la voluntad de la población y actuar en su nombre a través del legislativo y ejecutivo. Un riesgo que se debe considerar en las instituciones públicas en democracia es que el poder y los recursos se administren o utilicen inadecuadamente, conllevando a un desgaste de la confianza que puede socavar la esencia del sistema democrático. Por lo tanto, resulta crucial que los ciudadanos de un

---

<sup>4</sup> Atchabahian, Adolfo, "Régimen jurídico de la gestión y del control en la hacienda pública", 2008.

país puedan pedir cuentas a sus representantes. Los representantes electos de manera democrática sólo podrán ser responsabilizados si, a su vez, ellos pueden responsabilizar a aquellos que implementaron sus decisiones. En coherencia con el espíritu de la Declaración de Lima, una EFS independiente, eficaz y creíble que examine la administración y el uso de los recursos públicos es un componente importante del ciclo fiscalizador.

El hecho de actuar en interés del público otorga a las EFS una mayor responsabilidad para demostrar la relevancia continua que tienen para los ciudadanos, el parlamento y otros actores interesados. Las EFS pueden mostrar su importancia respondiendo de manera acertada a los retos de los ciudadanos, a las expectativas de los actores interesados; y a los riesgos emergentes y entornos cambiantes en los que se realizan las fiscalizaciones. Además, es importante que las EFS mantengan un diálogo significativo y eficaz con los actores interesados sobre cómo su trabajo facilita las mejoras del sector público. Esto permite que las EFS sean una fuente creíble de conocimiento objetivo e independiente, que apoya los cambios beneficiosos en el sector público.

Durante la XIX Asamblea de la OLACEFS, las EFS reconocen la necesidad de adoptar y difundir ocho principios de la rendición de cuentas que pueden resumirse en: 1. El reconocimiento de la rendición de cuentas como la base de un buen gobierno; 2. La obligación de informar y justificar; 3. La integralidad de la rendición de cuentas; 4. La transparencia de la información; 5. La sanción del incumplimiento; 6. La participación activa de la ciudadanía; 7. El fortalecimiento de los marcos legales para la rendición de cuentas; y 8. El liderazgo de las EFS en la mejora continua, así como la relevancia de las estrategias de cooperación entre los países de la región para aumentar las potencialidades en esta materia. En consecuencia, la Declaración de Asunción constituye la carta de navegación de las Entidades Fiscalizadoras Superiores de la región en materia de rendición de cuentas.

La vigencia de este ideario se ha visto fortalecida con la expedición de las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores, en particular, por las ISSAIS 20 y 21, emitidas por la INTOSAI en 2010. La ISSAI 20, propone principios de transparencia y rendición de cuentas para ayudar a las EFS a dar ejemplo a través de sus propias prácticas y gobierno; y la ISSAI 21, propone principios de transparencia y de responsabilidad para las EFS con el fin de tomar el liderazgo con el ejemplo en sus propias prácticas y gobierno.

En los últimos años se ha incrementado la sensibilidad ciudadana en relación a la rendición de cuentas del estado, ya sea en forma individual o a través del establecimiento de diversas ONG's que desarrollan programas específicos, se ha

desertado el interés por conocer cómo funcionan los mecanismos de rendición de cuentas del estado.

Las tareas de control que solo convocaban a un reducido núcleo de funcionarios y expertos, comenzaron a ser tema de preocupación de la sociedad civil. De esta manera han surgido diferentes iniciativas ciudadanas que buscan conocer mejor el trabajo que realizan la auditorías, contralorías, sindicaturas, fiscalías, defensorías; elaborando estrategias de cooperación y participación.

En este sentido, el HTCPBA, ha implementado un canal de denuncias (<http://www.htc.gba.gov.ar/denuncias>), para que los ciudadanos puedan poner en conocimiento del Organismo hechos, actos u omisiones relacionados con irregularidades respecto de los fondos o bienes públicos por parte de funcionarios o agentes estatales (tanto provinciales como municipales) y otras personas en ejercicio de funciones administrativas. Las sugerencias pueden referirse al funcionamiento del HTCPBA, a promover acciones de auditoría o a promover la participación ciudadana y/o contribuir a un mejor ejercicio del control público.

Asimismo, se ha puesto en marcha el Portal Buenos Aires Abierta (<http://www.buenosairesabierta.org/>), a través del cual presenta información estadística relevante de carácter presupuestario respecto de los 135 Municipios de la Provincia de Buenos Aires, dotándolo de más datos e información pública de interés para la ciudadanía.

Entre otros datos, el sitio ofrece el detalle de las cuentas públicas por distrito, cuánto y cómo se ejecutan los presupuesto, el origen de los fondos y los datos demográficos. También ofrece el detalle de la deuda promedio y por habitante de cada municipio. Permite comparar un municipio con otro o con varios, y conocer cuáles son los que mejor administran su presupuesto, los que menos se endeudan y el origen de los recursos de cada uno.

## **Capítulo 5: Marco Normativo Nacional, Provincial y Municipal**

La historia del control público en la Argentina se remonta a la época colonial y a la tradición jurídica española. La Constitución de 1853 recogió los principios basados en la división de poderes y fijó las atribuciones del Congreso de la Nación en materia de control hacendal en el artículo nro. 67, incisos 7 y 17. Las leyes que fueron

regulando la administración económica y financiera del Estado fueron la nro. 217/1859, la nro. 428/1870, la 12.961/1947, el Decreto Ley nro. 23.354/56, y la Ley 24.156/1992.<sup>5</sup>

El esquema de control inmediatamente anterior al introducido por la Ley nro. 24.156, fue el modelo europeo/continental de control (detallado en el punto 2 a) del presente trabajo), el cual contaba con un órgano de control externo, situado por fuera de los tres poderes del Estado, con facultades jurisdiccionales: el Tribunal de Cuentas de la Nación, cuya intervención sobre los actos de la Administración Pública era previa al dictado de los mismos, basada en el análisis de la legalidad y oportunidad, instancias que, según la opinión dominante en dicho período, atentaban contra los principios de economía, eficacia y eficiencia que eran promovidos por la Reforma de la Administración Pública Nacional.

A partir del año 1993, y a través de la sanción de la Ley N° 24.156 de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional, se aplicó el modelo anglosajón de control (detallado en el punto 2 b) del presente trabajo) basado en el Sistema Integrado Modelo de Administración Financiera para América Latina y el Caribe (SIMAFAL), el cual crea en la República Argentina la Auditoría General de la Nación (AGN), cómo órgano rector del sistema de Control Externo, sin el denominado proceso de Juicio de Cuentas, y cuyos objetivos generales serán los de implementar auditorías integrales, de carácter abarcativo, mediante la implementación de los criterios de economía, eficiencia y eficacia.

La Auditoría General de la Nación es ubicada en la órbita del Poder Legislativo, a quien debía informar y que posteriormente se incluyera en la reforma constitucional del año 1994.

Para el Sistema de Control Interno, se creó la Sindicatura General de la Nación, asignando funciones que tenía anteriormente la Contaduría General de la Nación, siendo éste último organismo el Órgano Rector del Sistema de Contabilidad exclusivamente.

La Ciudad Autónoma de Buenos Aires, a través Ley N° 70 y la Provincia de Salta, a través de la Ley N° 7.103, adoptaron el sistema de administración financiera nacional. El resto de las provincias, lo adoptaron con variantes, manteniendo el Tribunal de Cuentas y la Contaduría General como órganos de Control externo e interno respectivamente.

En la Provincia de Buenos Aires con la sanción de la Ley de Administración Financiera Provincial n° 13.767/2007 y del Decreto Provincial n° 2980/2000 (RAFAM – Reforma en la Administración Financiera en el Ámbito Municipal) se incorporan los

---

<sup>5</sup> Constitución de la Nación Argentina y normas complementarias. Análisis doctrinal y jurisprudencial - Daniel A. Sabsay – Aporte de Leandro Despouy

principios anteriormente aludidos en la reforma nacional, pero la aplicación mantuvo las instituciones de control existentes, que poseían y poseen la misma composición del liquidado sistema de control nacional, con un Tribunal de Cuentas Provincial y funciones de control interno y previo en la Contaduría General de la Provincia, conformación presente en la misma Constitución de la Provincia de Buenos Aires.

Entonces nos encontramos con una reforma en la gestión de la administración financiera, que en el caso nacional provocó cambios en los organismos que llevaban adelante la tarea de control y en el caso provincial se mantuvieron inalterables las estructuras vigentes a dicho momento y que persisten en la actualidad.

En cuanto a la materia objeto del control y el enfoque sobre el cual debe centrarse el mismo, en ambos casos se vio modificado, incorporándose a la aún necesaria realización del enfoque tradicional (regularidad financiera y legalidad) la mirada sobre la gestión y sus resultados (economía, eficiencia y eficacia), con distintos actores y alcances.

A nivel provincial, con la sanción de la Ley de Administración Financiera nro. 13767, a través de los siguientes artículos, se puede observar el cambio de paradigma en el Sistema de control:

**Artículo 3:** El sistema de control estará a cargo de la Fiscalía de Estado, la Contaduría General de la Provincia y el Tribunal de Cuentas de la Provincia.

**Artículo 100:** La cuenta general del ejercicio contendrá como mínimo:

inciso b) Contendrá además información y comentarios sobre:

1- Grado de cumplimiento de los objetivos y metas, previstos en el Presupuesto.

2- El comportamiento de la ejecución del Presupuesto en términos de economía, eficiencia y eficacia.

**Artículo 101:** El modelo de control a aplicar deberá ser integral e integrado, abarcar aspectos presupuestarios, económicos, financieros, patrimoniales, normativos y de gestión, la evaluación de programas proyectos y operaciones y estar fundado en criterios de Economía, Eficiencia y Eficacia.

La Ley de Administración Financiera Provincial establece que es responsabilidad propia de los órganos superiores del sector público provincial:

I) El mantenimiento de un sistema contable adecuado a las necesidades de registro e información y acorde a la naturaleza jurídica y características operativas

II) El mantenimiento de un sistema de control previo y posterior, de legalidad, financiero, económico y de gestión.

III) La adopción de procedimientos que aseguren la conducción económica y eficiente de las actividades institucionales y la evaluación de los resultados de los programas proyectos y operaciones ley de administración financiera.

Otro aspecto a destacar es el artículo 123 de la ley que faculta al Poder Ejecutivo a reglamentar la ley con excepción de las disposiciones relativas al sistema de control. Con esta previsión se respeta la necesaria independencia funcional de los Órganos de Control.

Tal cual señala la Cra. Lea Cortés de Trejo en el XXX Simposio Nacional de profesores universitarios de contabilidad pública – San Miguel de Tucumán 9/9/13, la INTOSAI propugna que los organismos de control externo contribuyan a asegurar el uso apropiado de los fondos públicos y del patrimonio de las naciones, fijando prioridades estratégicas en la lucha contra la corrupción y la promoción de la rendición de cuentas, la transparencia y la buena gobernanza.

En los párrafos previos se evidencia la amplitud de los objetivos a cumplir por las EFS en el futuro, todo lo cual involucra cambios importantes de sus estructuras orgánicas, capacitación de su personal, dotación suficiente de recursos materiales y tecnológicos, etc. En el caso argentino es difícil suponer que con las actuales estructuras y los presupuestos que, en general, se les asignan a dichas instituciones, se pueda luchar con éxito fenómenos complejos como es el caso de la lucha contra la corrupción, objetivo que, por otra parte, sólo se puede alcanzar si existe voluntad política de asumirla por parte del gobierno y los principales órganos del Estado

Cualquiera sea el modelo institucional de órgano de control externo vigente en nuestro país, las competencias que les otorga el régimen jurídico respectivo y las interpretaciones que de éste se producen, no siempre guardan relación con la demanda de control eficaz que efectúa la ciudadanía, sus representantes, los medios de comunicación social, las organizaciones de la sociedad civil, los organismos internacionales, etc. Para la OLACEFS existe insatisfacción en la sociedad por falta de respuestas a sus demandas, lo que llevó a desconfiar en las instituciones del Estado.

El aumento de esos requerimientos implica cambios sustantivos en las competencias de los Organismos de Control Externo (OCE), para poder cubrir la ampliación de sus funciones, sea porque haya que profundizar los alcances de las ya existentes, o por el advenimiento de otras nuevas. Dos ejemplos referidos al incremento de las funciones que se les requieren a los organismos de control externo, ilustran lo expuesto:

a) Entre las técnicas de control de la hacienda pública, la que tiene particular expansión en las últimas cuatro décadas es la auditoría gubernamental. En primera instancia se aplicaron las auditorías de regularidad, pero luego se empezó a extender



hacia otras, como las de gestión, de rendimiento y de cumplimiento. Así, no resulta extraño encontrar instituciones de control externo cuyo régimen jurídico les otorga competencias para ampliar el alcance de sus funciones que actualmente están llevando a cabo proyectos y reformas estructurales para tal fin, tal es el caso del HTCPBA que desarrollamos en el presente trabajo.

b) El informe anual de la cuenta de inversión o cuenta general del ejercicio que deben realizar los OCE también registra modificaciones importantes: el contenido de dicho instituto constitucional se reglamentó minuciosamente en las leyes de contabilidad nacional y de las provincias argentinas. Los estados contables que la integraban eran de carácter financiero – patrimonial. La ejecución presupuestaria al núcleo principal de la misma.

En la actualidad el contenido de la cuenta de inversión está girando hacia los aspectos económicos, siempre en línea con la globalización, como consecuencia de la mutación del presupuesto que, de instituto constitucional de gobierno y control de la hacienda pública, se convirtió en instrumento de política económica, con evidente reducción de sus alcances.

## **Capítulo 6: Honorable Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires**

Durante el período colonial y el de consolidación del estado nacional, el control fue ejercido a través de distintos organismos (Contaduría Mayor, Junta Superior de Real Hacienda, Comisiones parlamentarias, Oficina de Contabilidad, etc.), hasta que en 1889 la Constitución Provincial sancionada ese año ordenó por ley la creación de un Tribunal de Cuentas "con poder para aprobar o desaprobado la percepción e inversión de caudales públicos hecho por todos los funcionarios y administradores de la Provincia. Este Tribunal será compuesto por un presidente, cuatro vocales contadores nombrados por el Poder ejecutivo con acuerdo del Senado y serán inamovibles".

Así, dando cumplimiento al mandato constitucional, el 6 de Febrero de 1891 se constituye el Tribunal de Cuentas con la forma que hoy conocemos.

Su función será la de realizar el análisis de las cuentas públicas por medio de un proceso semejante al Sistema Judicial, ejerciendo una actividad jurisdiccional que termina con una sentencia, que es una resolución de carácter obligatoria para los alcanzados, donde se determina si existe o no apartamientos legales y/o perjuicio al

erario con determinación de los responsables que deben resarcir al Estado por el mal manejo de los fondos públicos.

La reforma efectuada a la Carta Magna en 1994, dedica un Capítulo al Tribunal de Cuentas y establece, en su artículo nro. 159, que: “La Legislatura dictará la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas. Éste se compondrá de un presidente abogado y cuatro vocales contadores públicos, todos inamovibles, nombrados por el Poder Ejecutivo con acuerdo del Senado. Podrán ser enjuiciados y removidos en la misma forma y en los mismos casos que los jueces de las Cámaras de Apelación”.

El artículo N° 159 de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires establece que el Honorable Tribunal de Cuentas tendrá las siguientes atribuciones:

“1- Examinar las cuentas de percepción e inversión de las rentas públicas, tanto provinciales como municipales, aprobarlas o desaprobarlas y en este último caso, indicar el funcionario o funcionarios responsables, como también el monto y la causa de los alcances respectivos.

2- Inspeccionar las oficinas provinciales o municipales que administren fondos públicos y tomar las medidas necesarias para prevenir cualquier irregularidad en la forma y con arreglo al procedimiento que determine la ley....”

De esta forma se verifica que la competencia del Tribunal de Cuentas le permite tomar las medidas necesarias para prevenir cualquier irregularidad en la forma y con arreglo al procedimiento que determine la ley, y en el apartado 1° se determina claramente la función del juicio de cuentas, que fuera su competencia original.

En el apartado 2°, se incorporó una atribución mucho más amplia, como la de prevenir cualquier irregularidad y tomar las medidas necesarias para ello, cuyo procedimiento deberá reglamentarse mediante leyes específicas. Es en este apartado, en el que se apoyan las nuevas funciones que se han otorgado al Organismo, a través de las leyes que se han sancionado en todo este período de tiempo, a efectos de modernizar no solo al control, sino a la gestión que se controla, que son parte imprescindible del mismo proceso.

Ante esto es necesario remitirnos a los artículos 3 y 101 de Ley n° 13767 (desarrollados en el Capítulo 5 del presente trabajo). Siguiendo la línea de un nuevo modelo de control, el Gobierno de la Provincia de Buenos Aires, con la intención de difundir las acciones de transformación encaradas en la propia Administración Provincial, ha decidido impulsar, con el apoyo financiero del Banco Mundial, un proyecto de reforma integral de la administración financiera y de los recursos reales en el ámbito de los municipios bonaerenses, dictando el Decreto n° 2980/00 “Reforma de la Administración Financiera en el Ámbito Municipal”.

Si bien en la Ley Orgánica del Honorable Tribunal de Cuentas, se reglamentaron mayormente las funciones inherentes a la primera parte del mandato constitucional, o sea al juicio de cuentas, con la nueva configuración asignada en la Ley de Administración Financiera Provincial, se especificaron los aspectos que hacen a la segunda parte del mandato.

Asimismo con la sanción de la Ley nro. 14.903, la cual modifica el artículo 42 de la Ley 10.869 y modificatorias, suprimiendo su última parte, el cual limitaba el alcance del control sobre la eficacia de los actos, quedando redactado de la siguiente manera: “artículo nro. 42.- El estudio de la cuenta no podrá recaer sobre cuestiones de mérito, oportunidad o conveniencia.”

Cabe mencionar que el HTCPBA tiene limitaciones presupuestarias que se le imponen, al igual que a las demás entidades del sector público, el presupuesto se asigna en el marco del sistema económico y situación económica del país este es un factor fuera de control del Tribunal y constituyen un elemento crítico derivado de su falta de autonomía económica, a pesar de esta situación el HTCPBA ha hecho los esfuerzos para conseguir el apoyo técnico y recursos para mejorar el proceso auditor.

Cabe mencionar que con la sanción de la Ley N° 11.755/96, se incluyó el artículo 45 bis a la Ley Orgánica de las Municipalidades de la Provincia de Buenos Aires, el cual señala lo siguiente: “El HTCPBA queda facultado para actuar como Auditor Externo de Organismos Financieros Nacionales o Internacionales en las operaciones de crédito que los mismos realicen en jurisdicción territorial de la Provincia, con ésta o con sus Municipios y/o Entes que administren fondos públicos, ejerciendo dicho control con el alcance que en cada caso se convenga”.

Es por lo expuesto que las configuraciones asignadas al Sistema de Control Externo de la Provincia de Buenos Aires, permiten incorporar las modernas técnicas de administración en su gestión, así como utilizar las mejores prácticas en el ejercicio del control de la gestión de los recursos públicos.

Incorporación del HTCPBA a la Red Federal de Control Público. Los organismos de control que, en virtud del sistema republicano y federal adoptado por la constitución nacional, gozan de autonomía y competencias propias, se han asociado para trabajar en conjunto y coordinadamente para auditar la ejecución de programas a cargo de Ministerios de la Nación con fondos nacionales en la órbita de las provincias argentinas. El HTCPBA se incorporó a la Red durante el año 2004.

Se realizan auditorías conjuntas y actividades de intercambio técnico entre la Sindicatura General de la Nación, las Unidades de Auditoría Interna y los órganos de control incorporados. Una de sus mayores fortalezas reside en que las auditorías son

realizadas por técnicos de cada jurisdicción, conocedores de la realidad y problemáticas locales, lo que posibilita la creación de un método articulado y federal para un control más eficaz, que atienda a las particularidades de cada región.

La Red Federal de Control Público constituye un instrumento eficaz y permanente para la fiscalización de la gestión pública, con mecanismos de prevención, detección y medición de gran utilidad para la minimización de los riesgos a los que se encuentra expuesta la misma.

## **Capítulo 7: La labor de Auditoría en el ámbito del Honorable Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires**

El alcance de la auditoría que desarrolla el HTCPBA es financiero y de cumplimiento; audita el 100% de las entidades bajo este enfoque, y a partir del año 2015 con la creación de la estructura, comenzó a desarrollar de manera complementaria auditorías de desempeño, conforme el Plan Anual de Auditorías de Desempeño. La muestra de auditorías que se tuvo a la vista se integró con cuatro casos de auditorías del tipo combinado financiera y cumplimiento, y un caso de auditoría de desempeño.

Para atender a las nuevas demandas de la Sociedad, el HTCPBA se enfrentó al desafío de modernizar y adaptar sus aptitudes, herramientas y metodologías de control. El Fortalecimiento Institucional permitió ampliar sus capacidades, e incorporar las mejores prácticas de control gubernamental, a fin de ser el HTCPBA, el organismo que garantice a la ciudadanía la transparencia en la gestión de los recursos públicos.

### **7.1.- Plan Estratégico para los años 2013/2017**

El 12 de diciembre de 2012, el Tribunal de Cuentas aprobó su Plan Estratégico para los años 2013/2017, en el cual definió una nueva Misión y Visión del Organismo:

Misión: “Ejercer el control externo sobre la administración y gestión de los recursos públicos para garantizar su adecuado uso, determinar responsabilidades y prevenir cualquier irregularidad, en un marco de compromiso con la ciudadanía y excelencia institucional”.

Visión: “Ser el Organismo que garantice a la ciudadanía la transparencia en la gestión de los recursos públicos, aplicando las mejores prácticas de control gubernamental externo”.

Asimismo se plantaron sus Objetivos Estratégicos y sus estrategias planteadas para el alcance de los mismos, a saber:

- a) Fortalecer el Ejercicio de Control Gubernamental
  - i. Estandarizar los procesos de control gubernamental
  - ii. Ampliar el espectro de control
- b) Posicionar al Organismo como promotor de transparencia gubernamental
  - i. Optimizar el estudio de la cuenta
  - ii. Incrementar la difusión de la importancia del control gubernamental
- c) Implementar una política de comunicación interna y externa
  - i. Mejorar los canales internos de comunicación
  - ii. Reforzar los canales externos de comunicación
- d) Fortalecer el Sistema de Gestión del Recurso Humano
  - i. Desarrollar un sistema de recursos humanos por competencias
  - ii. Incrementar el desempeño del personal
- e) Optimizar la Infraestructura física y tecnológica
  - i. Mejorar la infraestructura edilicia
  - ii. Incorporar y desarrollar nuevas tecnologías de información y comunicación

Cabe destacar que la estrategia “Ampliar el espectro de control” comprende tres programas referidos a la incorporación de Auditorías de Desempeño, Auditorías Ambientales y Auditoría Informáticas.

Con fecha 03/06/14, en el marco del Plan Estratégico Institucional y dando continuidad al proceso de fortalecimiento institucional del HTCPBA, se dio comienzo formal a las Auditorías de Desempeño 2014/2015 aprobadas mediante Resolución del H. Cuerpo N° 4/14.

Inicialmente se llevaron a cabo 7 auditorías: i) Municipio de San Isidro – Secretaría de Salud, ii) Dirección Prov. de Vialidad, iii) Ministerio de Salud de la Provincia Bs. As. (PRODIABA), iv) Hospital F. Abete del Municipio de Malvinas Argentinas, v) ARBA Subdirección Ejecutiva de Recaudación y Catastro vi) DPOH Prevención de Inundaciones y vii) IOMA – Proceso de afiliaciones.

Las primeras 4 auditorías iniciadas se llevaron a cabo con el acompañamiento y supervisión de consultores externos, el resto se desarrolló bajo la coordinación y supervisión de la Dirección General de Auditorías Operacionales.

La modalidad de trabajo sería a través de equipos de auditoría constituidos mediante la selección de agentes perteneciente a las cuatro Vocalías y a las Secretarías de Inspección y de Asuntos Jurídicos. Asimismo, agentes de la Dirección de Sistemas prestarán colaboración en cuestiones de su incumbencia.

Asimismo se contaría con la asistencia de consultores que aportarán coaching en el desarrollo de las distintas fases de la auditoría. Esta nueva etapa permitiría consolidar y ampliar el proceso de aprendizaje e incorporación de habilidades en los agentes de la institución.

Siguiendo con las actividades contempladas en el Plan Estratégico, el Organismo a través de la Resolución N° AG 11/2014 aprobó el Manual de Control Externo y a partir de su aprobación se constituyó como marco de referencia de capacitación e implementación, bajo la modalidad de pruebas piloto previstas en el mencionado plan, iniciándose en las Vocalías, un gradual proceso de aplicación del mismo.

Gradualmente el HTCPBA ha ido sumando nuevas auditorías de desempeño, como así también auditorías informáticas y ambientales. Vale la pena resaltar que durante el mes de Octubre de 2020, se da inicio a una auditoría de desempeño sobre la gestión de los recursos humanos sanitarios en la pandemia dentro del ámbito de la Provincia de Buenos Aires, poniendo de manifiesto el alto nivel de compromiso institucional del HTCPBA propiciando un aporte contributivo al gobierno provincial.

## 7.2.- Manual de Control Externo ("MACOEX")

Mediante la Resolución N° 011/2014, el HTCPBA aprobó el Manual de Control Externo (MACOEX), el cual se inscribe en el marco del Plan Estratégico 2013/2017, para el Objetivo Estratégico 1 "Fortalecer el Ejercicio del Control Gubernamental", Estrategia 1.1. "Estandarizar los procesos de Control Gubernamental Programa 1.1.1 "Adopción de Normas de Auditoría alineadas a estándares internacionales"

El objetivo general del manual es que el HTCPBA disponga de una herramienta para fortalecer las prácticas de auditoría gubernamental que realiza en el marco de las atribuciones establecidas en el artículo 159 de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires, de las competencias que se dicten especialmente y de las que surjan de convenios particulares, teniendo como referencia permanente los principios fundamentales establecidos para estas prácticas por la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI).

El HTCPBA al ser miembro afiliado desde el año 2012 de la OLACEFS hace suyos las ISSAIs compatibles con su propia organización y alineadas en el presente

Manual. Asimismo fueron consideradas las Resoluciones Técnicas aprobadas por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) y las NIAs.

### 7.3.- Plan Estratégico para los años 2019/2022

Con fecha día 8 de agosto del 2019 se aprobó un nuevo Plan Estratégico para el período 2019-2022.

En esta oportunidad el HTCPBA se enfrenta a un nuevo desafío en un contexto, dado por la revolución digital y la aceleración de los cambios que esto produce, así como las mayores demandas de la sociedad en la lucha contra la corrupción.

Los procesos de modernización y reforma de las últimas décadas, introdujeron nuevas prácticas gubernamentales encaminadas a garantizar la eficacia, la eficiencia, la economía, la equidad, la regularidad financiera, la legalidad y la sustentabilidad ambiental de las decisiones de política pública y, en consecuencia, de la asignación de los recursos públicos. Estos cambios se vieron plasmados a través de la instauración de nuevos sistemas de administración financiera así como sistemas de gestión electrónica de documentos en los distintos niveles de gobierno, que en materia de Gestión y Control del Sector Público introducen un nuevo desafío.

Los organismos públicos y empresas del estado tanto a nivel provincial, como municipal, vienen también avanzando, aunque lentamente, en la despapelización, digitalizando sus procesos, incorporando interoperabilidad a sus sistemas y comenzando a aplicar nuevas tecnologías tales como Big Data o Inteligencia Artificial a su gestión. Para afrontar estos desafíos ha crecido ya el consenso sobre la necesidad de transformar la cultura organizacional de la administración pública. Producir esta transformación es una tarea compleja y difícil que requiere de múltiples voluntades y, sobre todo, de su convergencia en iniciativas coordinadas.

En tal sentido resulta necesario articular esfuerzos tanto de la sociedad y la dirigencia política en primer lugar, pero también los organismos rectores, los gestores de las políticas, los gobiernos locales, los servidores públicos, así como los órganos de control.

Por todo lo expuesto, el desafío que se plantea es cómo gestionar el cambio que permita transformar a un HTCPBA, creado y pensado para dar respuestas a demandas del siglo pasado hacia un organismo con modelos de gestión actuales que les permitan satisfacer las expectativas ciudadanas del Siglo XXI.

En esta nueva planificación estratégica se mantienen las definiciones de Visión y Misión, planteadas en la planificación anterior, y se definieron los siguientes Objetivos Estratégicos:

a) Desarrollar una Estrategia de Innovación

El propósito de este objetivo estratégico es incorporar la gestión electrónica al HTCPBA, mediante la digitalización de sus procesos actuales, la investigación y desarrollo de enfoques basados en nuevas tecnologías y la implementación de modelos de gestión acordes a este nuevo contexto.

b) Mejorar el Desempeño del HTCPBA para incrementar el Valor y Beneficio del Control Externo.

El propósito de este objetivo es fortalecer todas las actividades que desarrolla el HTCPBA a efectos de cumplir con su mandato y responsabilidades de manera plena y objetiva. En tal sentido, se propone dos estrategias: Fortalecer el control externo y Fortalecer la Gobernanza Interna.

c) Promover la Transparencia y la Participación Ciudadana.

El propósito de este objetivo es demostrar la relevancia del HTCPBA a los distintos grupos de interés, aumentando el conocimiento y entendimiento del rol del organismo de control como auditor independiente del sector público y fomentando la participación ciudadana.

#### 7.4.- Proceso de Auditoría de Desempeño

Para la evaluación del proceso de la auditoría de desempeño se evaluó la auditoría piloto llevada a cabo en el Ministerio de Salud por el período del año 2015. En esta auditoría se aplicaron los procedimientos normados en el MACOEX y en la Guía Metodológica para Auditoría Operacional.

Las principales fortalezas que pudieron verificarse mediante la revisión de los papeles de trabajo fueron las siguientes, el equipo auditor plantea los objetivos y preguntas de auditoría desde el inicio de la auditoría en la fase de la planeación, las que posteriormente sirven para evaluar las conclusiones arribadas con el examen realizado, la evaluación de la evidencia es un proceso que se cumplió y que fue documentado en los papeles de trabajo.

Para cumplir con el desarrollo de la auditoría de desempeño es aún necesario mejorar el proceso documental que soportan los papeles de trabajo, hay muchas explicaciones verbales que fueron analizadas durante la revisión de la auditoría que no fueron finalmente plasmados en los documentos y pruebas de auditoría, por lo que esto se relaciona con el sistema de control y aseguramiento de la calidad. El informe



de auditoría de desempeño responde a la estructura sugerida por la ISSAI por lo que esto representa un avance importante en la adopción e implementación de las ISSAI.

Al respecto se pudo concluir que la auditoría piloto, representa el cumplimiento de la meta del Tribunal de desarrollar auditoría de desempeño en cumplimiento de las mejores prácticas y de las ISSAI. Con el fortalecimiento de los aspectos mencionados como brechas por reducir y el establecimiento total del sistema de control de calidad, se daría el paso final para la alineación completa a las mejores prácticas internacionales, el puntaje se ve afectado como consecuencia de que es imperativo mejorar la parte documental del trabajo desarrollado.

### **Capítulo 8: Experiencia Práctica - Participación en observaciones enfocadas en auditorías de desempeño dentro de una auditoría de cumplimiento, llevado a cabo por el H. Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires**

Dentro del proceso de modernización y reforma del HTCPBA en busca de nuevas prácticas gubernamentales, plasmado en la planificación estratégica definida, una Delegación de la Vocalía Municipalidades “B” del HTCPBA, durante el año 2015 ha impulsado una serie de controles que van más allá de su control tradicional de legalidad, buscando garantizar la eficacia, la eficiencia y la economía del proceso, amparados dentro del Proceso de Fortalecimiento Institucional llevado a cabo por el Organismo.

He tenido la posibilidad de participar de las observaciones detalladas a continuación sobre la gestión municipal. Paso a detallar cada una de ellas, dentro de las cuales se vislumbra las respuesta de los funcionarios municipales, así como el estado actual de las observaciones.

Luego de plantear las observaciones señaladas en la Comuna, pasaré a detallar mi valoración sobre las mismas:

#### **8.1.- Observaciones planteadas:**

##### **8.1.1- Municipalidad de José C. Paz – Expediente nro. 4-225.0-2015 – Pasos Bajo Nivel**

La Delegación del HTCPBA, analizó los gastos imputados al fondo afectado “Construcción de los pasos bajo a nivel y el cierre de los pasos a nivel” de la Municipalidad, durante el ejercicio fiscal 2015, los cuales se relacionan con la construcción de los pasos bajo a nivel de las calles Pueyrredón y Piñero.

Del análisis efectuado surge que los gastos imputados a las obras fueron por la suma de \$ 27.701.900,26 y del relevamiento de las Licitaciones y registros contables que correspondían al fondo, surgieron contrataciones por la suma de \$ 90.225.070,19.

Debido a la complejidad técnica que tenía la contratación analizada, la Delegación Zonal solicitó la colaboración de un Arquitecto (agente de la Dirección de Infraestructura del HTCPBA) para que hiciera una evaluación técnica, orientada a determinar la correspondencia entre los bienes adquiridos y la obra ejecutada.

Del informe confeccionado por el profesional mencionado, el cual constó de un análisis técnico, de un relevamiento e inspección de las obras y de un relevamiento fotográfico, surgieron las siguientes conclusiones:

I) En relación al paso bajo a nivel sobre la calle Pueyrredón, verificó que solamente se había realizado el obrador y el pozo de bombeo de cisterna. Y que respecto del paso bajo a nivel sobre la calle Piñero, verificó que nada se había avanzado (se agregaron registros fotográficos de ambas obras al Expediente).

II) Que no fue posible determinar que las horas máquina que el municipio contrató, sean concordantes con las obras realizadas, ni si el destino asignado en las solicitudes de pedido fuera las obras en cuestión.

III) Que para poder disponer de las calidades de los hormigones a utilizar detallados en los pliegos licitatorios (H30, H21, H8 y H17) resulta indispensable realizarlos en plantas de elaboración, siendo casi imposible lograr la calidad solicitada si el mismo se elabora in situ.

IV) Que respecto de los materiales adquiridos, particularmente las bolsas de cemento, considerando que las obras no fueron ejecutadas, puede concluir que dichas compras no fueron insumidas en la ejecución de las mismas.

Por lo que se observó que el monto total invertido (importa la suma de \$ 27.701.900,26) no fue insumido en las obras analizadas.

El Secretario de Proyectos Especiales ofreció respuesta, señalando que los pagos asociados a la construcción de los pasos bajo a nivel de las calles Pueyrredón y Piñero, importan la suma total de \$ 16.280.455,46, los cuales se corresponden con gastos asociados al inicio de la obra. Y la suma de \$ 11.421.444,80, se relaciona con erogaciones imputadas a otras obras y a acopio de materiales.

Que la Delegación Zonal, respecto de los gastos que las autoridades municipales intenta vincular a otras obras (importa la suma de \$ 11.421.444,80), destaca que constan solamente afirmaciones vertidas por el funcionario sin respaldo documental alguno (convenios, adendas, etc. emanadas por el Ministerio del Interior y

Transporte (otorgante de los fondos); disposiciones del Departamento Ejecutivo disponiendo la desafectación de fondos; otras actuaciones que permitan justificar el procedimiento adoptado, etc.).

Que, también señala la Delegación Zonal, las adquisiciones que, según los funcionarios municipales, se encuentran acopiadas, corresponden a compras realizadas entre los meses de mayo y junio de 2015, que de acuerdo a la fotografía adjunta se trata de cemento, sin indicar si estos bienes se encuentran en condiciones de uso dado su carácter perecedero.

Que por lo expuesto, se pidió la postergación de su pronunciamiento sobre el tema, para lo cual solicito al Honorable Cuerpo se disponga, a través de la Secretaria de Actuaciones y Procedimiento, la formación de un Expediente Especial, a efectos de que la Delegación Zonal retome la cuestión obteniendo los antecedentes que permitan cumplimentar las cuestiones tratadas en los puntos anteriores, produciendo informe al respecto, determinando los funcionarios municipales involucrados, los montos observados, normas incumplidas y nexos causales correspondientes.

El mencionado Expediente Especial se encuentra en trámite en la actualidad, quedando a la espera de la documentación a enviar por parte de las autoridades municipales para ser analizada.

#### **8.1.2.- Municipalidad de Ituzaingó – Expediente nro. 4-220.0-2015 - Plan Más Cerca: Más Municipio, Mejor País, Más Patria**

En el marco del Plan Más Cerca: Más Municipio, Mejor País, Más Patria, las autoridades efectuaron una Licitación Pública, con la finalidad de ejecutar la obra denominada “Recuperación y puesta en valor de espacios públicos – Etapa II B – “Sendero del arte, de la cultura y de la comunidad” e “incorporación de aparatos de salud en el circuito aeróbico parque Leloir”, siendo adjudicada, por la suma de \$ 3.215.978,25, a la firma ANK Construcciones S.R.L..

La Delegación del HTCPBA, verificó que

a) la obra denominada “Paseo del arte, de la cultura y de la comunidad” en la calle Mansilla entre Soler y Las Heras no se encontraba realizada al cierre del ejercicio en estudio, en tanto que de los certificados nros. 1, 2 y 3 obrantes en el expediente, surge que se certificó su ejecución total y se abonó el 100% del costo de la misma,

b) que las autoridades municipales reconocieron que la obra al cierre del ejercicio aún no había sido comenzada, contradiciendo lo certificado en los certificados de obra nros. 1, 2 y 3 y

c) que no fueron remitidos los antecedentes que permitieran avalar las sumas certificadas y erogadas en el ejercicio 2015, por un total de \$ 2.526.123,00.

Las autoridades municipales dan respuesta a través de un Recurso de Revisión, a través del cual señalan, entre otras consideraciones, que las sumas abonadas fueron aplicadas a otros destinos y a acopio de materiales.

En respuesta, la Relatoría del HTCPBA señala que las autoridades recurrentes informan que la obra Paseo del Arte, de la Cultura y de la Comunidad no se inició y no informaron ni aportaron los antecedentes que respaldaran un supuesto cambio de destino de los fondos a otra obra dentro del plan de “puesta en valor de espacios públicos”. Asimismo las autoridades recurrentes reconocieran nuevamente que la obra no fue comenzada, contradiciendo lo dispuesto en los certificados de obra nros. 1, 2 y 3, y que no fueron remitidos los antecedentes que permitieran avalar las sumas certificadas y erogadas en el ejercicio 2015.

El Honorable Cuerpo del HTCPBA en su fallo de revisión nro. 981/2019 no hace lugar al recurso incoado y a través de su artículo noveno mantiene el cargo de \$ 2.901.005,96, impuesto a través del artículo décimo quinto, considerando décimo, apartado 9), inciso 2) del fallo recurrido por el que responderá por la suma de \$ 15.395,07 el Intendente Municipal en solidaridad con el Secretario de Economía y Hacienda, con el Contador Municipal, con el Secretario de Infraestructura, Planeamiento y Desarrollo Sustentable, con el Subsecretario de Obras Públicas y con la Directora General de Infraestructura y por la suma de \$ 2.885.610,89 el Intendente Municipal en solidaridad con el Contador Municipal, con el Secretario de Infraestructura, Planeamiento y Desarrollo Sustentable, con el Subsecretario de Obras Públicas y con la Directora General de Infraestructura.

### **8.1.3.- Municipalidad de Moreno – Expediente nro. 4-078.0-2015 – Cordones Cuneta**

#### **8.1.3.1.- Licitación Pública nro. 8/15**

A través de la licitación mencionada en el epígrafe, las autoridades tramitaron la construcción de 46 unidades de sumideros, cámaras, colocación de caños y obras complementarias en ejecución (la que fuera adjudicada a la firma VZCS S.R.L., a través del Decreto nro. 380/15 del día 20/02/2015) celebrándose el día 23/02/2015 el contrato de obra entre el Intendente Municipal y el Socio Gerente de la firma.

Que el día 23/02/2015 se labró el acta de inicio de obra.

Que el día 25/02/2015, se labró el acta de recepción provisoria (suscripta por las mismas personas que firmaran el acta de inicio), declarando una ejecución del 100 % de los trabajos contratados.

Debido a la complejidad técnica que tenía la contratación analizada, la Delegación Zonal solicitó la colaboración de un Arquitecto de la Dirección de Infraestructura del HTCPBA, para que hiciera una evaluación técnica, orientada a determinar la correspondencia entre los bienes adquiridos y la obra ejecutada.

Del Informe Técnico confeccionado por el profesional, surge que fueron certificadas y facturadas 12 unidades de las detalladas en el certificado de obra que no se ajustaban al objeto de la Licitación (ya que algunas fueron construidas en ejercicios anteriores y en otros casos se verificaron solamente refacciones parciales). Dejando constancia que con los elementos obrantes en el expediente de la licitación no resultaba posible cuantificar las reparaciones parciales efectivamente realizadas, atento a la ausencia del presupuesto detallado y del cómputo métrico.

El Intendente Municipal y el Secretario de Servicios Públicos ofrecieron descargo, en forma conjunta, señalando, entre otras consideraciones, que las alcantarillas y sumideros no se realizaron, sino que se reemplazaron por bacheo de hormigón simple, por lo que deviene de suma importancia, para poder certificar que no existe daño al erario Municipal.

En virtud de que las autoridades municipales reconocieron que “las alcantarillas y sumideros no se realizaron”, mientras que obran actas de medición y de recepción provisoria suscripta por el Socio Gerente de la firma VZCS S.R.L. y por el Secretario de Servicios Públicos, lo cual demuestra la incongruencia existente entre lo informado por el Intendente Municipal y por el Secretario de Servicios Públicos y los antecedentes agregados al legajo de pago, por lo que corresponde desaprobare los referidos egresos con formulación de cargo por la suma de \$ 598.000,00.

Las autoridades municipales dan respuesta a través de un Recurso de Revisión, a través del cual solicita al HTCPBA que abra el proceso probatorio, se verifiquen las obras de bacheo realizadas mediante las Licitaciones N° 8/15; 20/15 y 35/15, y en consecuencia, sin perjuicio de la opinión y decisión final acerca de la modificación del objeto, apruebe dichas erogaciones y elimine el cargo en su contra.

La Delegación Zonal expresó que, procedió, el 19/04/2018, a efectuar la inspección ocular de los lugares informados por los funcionarios como de realización de todas y cada una de las obras de bacheo que involucrarían las Licitaciones N° 8/2015, 20/2015 y 36/2015 solicitada por los alcanzados, con la presencia del Auditor

Jefe de Delegación y el Arquitecto del Organismo en representación del HTCPBA y el Secretario de Servicios Públicos, conforme surge del Acta suscripta por las personas mencionadas.

De la inspección ocular realizada, se obtuvieron las siguientes conclusiones:

- a) que se procedió a constatar la existencia de obras ejecutadas en los lugares georeferenciados por el Secretario de Servicios Públicos, correspondiente a los certificados de medición de obra, estos últimos suscriptos por el Secretario de Servicios Públicos y el Socio Gerente de la firma VZC S.R.L., siendo oportuno señalar que los certificados carecen de identificación del proceso licitatorio al cual refieren como de intervención de los representantes técnicos.
- b) que se evidencia inconsistencia entre lo declarado por el funcionario y la obra existente.
- c) que las obras aquí relevadas no se corresponden con el objeto de la contratación tramitada por las Licitaciones 8/2015, 20/2015 y 36/2015, apartándose por consiguiente de los pliegos de bases y condiciones que rigieron para cada licitación. Que los certificados señalados precedentemente contradicen las obras a realizarse conforme a las especificaciones técnicas y el detalle constructivo adjunto al pliego de bases y condiciones, a las obras consignadas en las acta de inicio de obra, certificados de avance y actas de recepción provisoria oportunamente suscripta por el Secretario de Servicios Públicos y el Socio Gerente de la firma VZC S.R.L., que fuera documentación de respaldo de cada egreso de fondos.
- d) que los antecedentes aportados por el Secretario de Servicios Públicos no integran los Expedientes N° 4078-161079-J-2015, 4078-162891 -J-2015 y 4078-163802-J-2015, por los cuales tramitaron las licitaciones N°. 8/2015, 20/2015 y 36/2015, como así tampoco constan actuaciones administrativas en los mismos de los cuales surjan modificaciones y/o ampliaciones al objeto de la licitación, situación esta última no contemplada en el pliego de bases y condiciones y en el Contrato de obra.
- e) que la CSJN sostuvo que “la ley de la licitación o ley del contrato es el pliego donde se especifican el objeto de la contratación y los derechos y obligaciones del licitante, de los oferentes y del adjudicatario”, asimismo respecto de su naturaleza jurídica la CSJN los ha categorizado como reglamentos (CSJN 22/12/1993 “Espacio SA v. Ferrocarriles Argentinos s/ Cobro de pesos” Fallos 316:3157).

- f) que esa Auditoría de Delegación carece de elementos que le permitan establecer el momento de realización de las obras a las que refieren en esta instancia como así tampoco mediante que modalidad de contratación y a cargo de quien se encontró su ejecución, desestimándose su vinculación a las Licitaciones N° 8/2015, 20/2015 y 36/2015.

El Honorable Cuerpo del HTCPBA en su fallo de revisión nro. 896/2019 señala que:

a) con relación a la solicitud de producción de prueba, estima necesario dejar constancia que quien debe hacerse de la prueba es el funcionario señalado como responsable, debiendo agotar todos los medios disponibles a los fines de procurar la obtención de los antecedentes cuya omisión se objeta, mediante requerimientos cursados a la entidad correspondiente, así como presentaciones de pronto despacho o amparo por mora de no resultar satisfechos los planteos realizados, ello en virtud de que la carga de la prueba recae personal y directamente en la autoridad responsable.

b) que no fueron aportados antecedentes que permitan avalar las actas de medición y de recepción provisoria en las cuales se detallan que se realizaron alcantarillas y sumideros (suscriptas por el Socio Gerente de la firma VZCS S.R.L. y por el Secretario de Servicios Públicos), que dieran origen a los egresos efectivizados a través de las libranzas cuestionadas.

c) que no obran en los expedientes nros. 4078-161079-J-2015, 4078-162891-J-2015 y 4078-163802-J-2015 (a través de los cuales tramitaron las licitaciones nros. 8/2015, 20/2015 y 36/2015, respectivamente), antecedentes que demuestren el cambio de destino de los fondos erogados.

d) que las autoridades municipales reconocieron que “las alcantarillas y sumideros no se realizaron” (sic), situación que continúan sosteniendo en los recursos de revisión presentados.

Por lo expuesto, el HTCPBA, a través del artículo tercero del fallo mencionado, no hacer lugar al recurso incoado y mantiene el cargo de \$ 728.839,12 impuesto a través del artículo séptimo, considerando octavo, apartado 3), inciso 3), subinciso 1) del fallo recurrido por el que responderá el Intendente Municipal en solidaridad con el Secretario de Servicios Públicos y responsable de la unidad ejecutora.

#### 8.1.3.2.- Licitación Privada nro. 20/15

A través de la Licitación Privada nro. 20/15, las autoridades municipales tramitaron la construcción de 54 unidades de sumideros, cámaras, colocación de

caños y obras complementarias en ejecución (la que fuera adjudicada a la firma VZCS S.R.L., a través del Decreto nro. 788/15 del día 30/03/2015) celebrándose el día 01/04/2015 el contrato de obra entre el Intendente Municipal y el Socio Gerente de la firma.

Que el día 01/04/2015 se labró el acta de inicio de obra.

Que el día 06/04/2015, se labró el acta de recepción provisoria (suscripta por las mismas personas que firmaran el acta de inicio), declarando una ejecución del 100 % de los trabajos contratados.

Que las autoridades municipales remitieron a la Delegación Zonal (mediante un memorando del Secretario de Servicios Públicos), un relevamiento fotográfico de la licitación mencionada en el epígrafe, informando que, a través de esta contratación, se habían realizado tareas de mantenimiento y/o reparación de sumideros.

Que la Delegación Zonal realizó una verificación de las imágenes remitidas, mediante la utilización del Sistema Street View, pudiendo constatar que los sumideros mostrados eran preexistentes a la fecha de adjudicación de la licitación (día 30/03/2015).

Que la Delegación Zonal informó que los 48 sumideros detallados en el siguiente cuadro, no fueron construidos, por lo que entiende que fue abonada en exceso la suma de \$ 624.000,00.

El Intendente Municipal y el Secretario de Servicios Públicos ofrecieron descargo, en forma conjunta, señalando, entre otras consideraciones, que las alcantarillas y sumideros no se realizaron, sino que se reemplazaron por bacheo de hormigón simple, por lo que deviene de suma importancia, para poder certificar que no existe daño al erario Municipal.

En virtud de que las autoridades municipales reconocieron que “las alcantarillas y sumideros no se realizaron”, mientras obran actas de medición y de recepción provisoria suscripta por el Socio Gerente de la firma VZCS S.R.L. y por el Secretario de Servicios Públicos, lo cual demuestra la incongruencia existente entre lo informado por el Intendente Municipal y por el Secretario de Servicios Públicos y los antecedentes agregados al legajo de pago, por lo que corresponde desaprobar los referidos egresos con formulación de cargo por la suma de \$ 702.000,00.

Las autoridades municipales dan respuesta a través de un Recurso de Revisión, señalando las mismas consideraciones a las expuestas en el punto anterior, por lo que nos remitimos a las conclusiones allí expuestas.

El Honorable Cuerpo del HTCPBA en su fallo de revisión nro. 896/2019 señala los mismos argumentos a los esgrimidos en el punto anterior y, a través del artículo cuarto del fallo mencionado, no hacer lugar al recurso incoado y mantiene el cargo de



\$ 847.131,29 impuesto a través del artículo octavo, considerando octavo, apartado 3), inciso 3), subinciso 2) del fallo de las cuentas del ejercicio 2015, por el que responderá al Intendente Municipal en solidaridad con el Secretario de Servicios Públicos y responsable de la unidad ejecutora.

#### 8.1.3.3.- Licitación Privada nro. 36/15

A través de la Licitación Privada nro. 36/15, las autoridades municipales tramitaron la construcción de 43 unidades de alcantarillas para cruces de calles, con caños de hormigón armado de 40 cm. de diámetro (la que fuera adjudicada a la firma VZCS S.R.L., a través del Decreto nro. 1063/15 del día 27/04/2015) celebrándose el día 30/04/2015 el contrato de obra entre el Intendente Municipal y el Socio Gerente de la firma.

Que el día 30/04/2015 se labró el acta de inicio de obra.

Que el día 04/05/2015, se labró el acta de recepción provisoria (suscripta por las mismas personas que firmaran el acta de inicio), declarando una ejecución del 100 % de los trabajos contratados.

Que el día 04/05/2015, se facturaron las 43 unidades por la suma de \$ 688.000,00.

Debido a la complejidad técnica que tenía la contratación analizada, la Delegación Zonal solicitó la colaboración de un Arquitecto de la Dirección de Infraestructura del HTCPBA para que hiciera una evaluación técnica, orientada a determinar la correspondencia entre los bienes adquiridos y la obra ejecutada.

Del Informe Técnico confeccionado por el profesional, surge que 11 de las unidades detalladas en el certificado de obra no se ajustan al objeto de la licitación, ya que 3 unidades fueron parcialmente ejecutadas y 8 unidades no fueron ejecutadas.

Que la Delegación Zonal señaló que respecto de las tres unidades parcialmente ejecutadas, las autoridades municipales no reclamaron a la empresa la culminación de la obra, constatándose que la recepción provisoria de la obra no incluye salvedad alguna al respecto; manifestando que con los elementos obrantes en el expediente, no resultaba posible cuantificar las reparaciones parciales efectivamente realizadas, atento a la ausencia del presupuesto detallado y del cómputo métrico.

Teniendo en cuenta que el precio unitario era de \$ 16.000,00, la Delegación Zonal determinó que el monto total abonado en exceso, para las 11 unidades, asciende a la suma de \$ 176.000,00.

El Intendente Municipal y el Secretario de Servicios Públicos ofrecieron descargo, en forma conjunta, señalando, entre otras consideraciones, que las alcantarillas y sumideros no se realizaron, sino que se reemplazaron por bacheo de hormigón simple, por lo que deviene de suma importancia, para poder certificar que no existe daño al erario Municipal.

En virtud de que las autoridades municipales reconocieron que “las alcantarillas y sumideros no se realizaron”, mientras que obran actas de medición y de recepción provisoria suscripta por el Socio Gerente de la firma VZCS S.R.L. y por el Secretario de Servicios Públicos, lo cual demuestra la incongruencia existente entre lo informado por el Intendente Municipal y por el Secretario de Servicios Públicos y los antecedentes agregados al legajo de pago, por lo que corresponde desaprobado los referidos egresos con formulación de cargo por la suma de \$ 688.000,00.

Las autoridades municipales dan respuesta a través de un Recurso de Revisión, señalando las mismas consideraciones a las expuestas en el punto anterior, por lo que nos remitimos a las conclusiones allí expuestas.

El Honorable Cuerpo del HTCPBA en su fallo de revisión nro. 896/2019 señala los mismos argumentos a los esgrimidos en el punto anterior y, a través del artículo quinto del fallo mencionado, no hacer lugar al recurso incoado y mantiene el cargo de \$ 824.638,29 impuesto a través del artículo noveno, considerando octavo, apartado 3), inciso 3), subinciso 3) del fallo de las cuentas del ejercicio 2015, por el que responderá al Intendente Municipal en solidaridad con el Secretario de Servicios Públicos y responsable de la unidad ejecutora.

## **8.2.- Valoración de las observaciones planteadas.**

Podemos señalar que se intentó lograr un medio probatorio para reforzar la observación y esto no es más ni menos que perseguir la eficacia de la contratación, o sea, que se entregó, construyó, contrató o se proveyó aquello que se solicitó que se haga. Es cierto que no era una manera habitual de probar una observación, dado que los antecedentes adjuntos a la documentación de respaldo nada hacían presumir de su falta de confección o de su entrega defectuosa. Es por ello que no quedaba otra que aplicar procedimientos de auditoría que no eran habituales en la mayoría de los casos y mucho menos por la materia involucrada.

Claro está que la primera impresión y herramienta tenida a la mano era la de realizar una inspección ocular, para contestar la simple pregunta de si la cosa está hecha, entregada o de alguna manera confeccionada como para poder, de primera mano, presumir que se pagó por algo que aparentemente está hecho.

Si se hubiera encontrado una y cada una de las cosas que fue a buscar la Delegación al lugar de los hechos, tampoco hubieran podido afirmar que la contratación fue realizada correctamente, dado a que les faltaba el conocimiento específico para opinar sobre la materia. A lo sumo podrían decir que había un puente, una alcantarilla o un paseo aeróbico.

Es entonces la Delegación Zonal intenta agregarle a la fundamentación de la observación la opinión de un profesional de la materia, que pudiera, de alguna manera reforzar la conclusión de que lo contratado y abonado no tuvo eficacia respecto de lo que se pretendía.

Las limitaciones a este tipo de trabajos realizados, están dadas, por un lado por la falta de profesionales idóneos en la materia analizada. En este caso participó en los procedimientos un Arquitecto que se desempeña dentro del Organismo, pero también hubiera sido efectiva la participación de otros profesionales como Ingenieros por ejemplo, pero dichos profesionales no se encuentran dentro del Organismo. Por otro lado, otra de las limitaciones está relacionada a que el profesional no se encuentra incluido en la estructura del estudio de la cuenta. Esto último resulta otra limitación a la eficiencia del procedimiento, si bien se pudo contar con un profesional idóneo, al no estar incorporado en el estudio de la cuenta resultó dificultoso atento a la imposibilidad de análisis de las respuestas ofrecidas. El auditor observa en base a un informe técnico de un arquitecto y los alcanzados intentan rebatir el informe del arquitecto, por ende, el arquitecto debe tomar nota de las respuestas y expedirse al respecto. Esto claramente dilata los tiempos de la tarea y debe ser analizado al momento de realizarlo.

Respecto a la receptividad de dichas observaciones no habituales por parte de las autoridades municipales, el Delegado de la Municipalidad actuante me manifestó que se sintieron sorprendidas, que dentro del proceso de estudio de la cuenta se intentó demostrar la eficacia de una contratación a través de una inspección ocular de una obra, reforzada por la opinión de un profesional del rubro involucrado.

Dentro de los beneficios encontrados en esta experiencia tiene que ver con reforzar la idea de generar un ambiente de control amplio. En la práctica, este tipo de observaciones o todo tipo de procedimiento no habitual de auditoría pone en alerta al auditado respecto de los controles a los cuales puede llegar a ser sometido.

Realizar este tipo de procedimientos nos lleva a jerarquizar nuestro trabajo, por el respeto, por el conocimiento y porque no hace más que reforzar las misiones y funciones del Organismo.

Claro está, que tiene que ser una decisión de la Alta Gerencia, tiene que ser un desafío estratégico, planificado y con mucho trabajo previo para apuntar a lograr un objetivo concreto y definido respecto a lo que se busca.

De nada puede servir salir apurados a realizar procedimientos de auditoría no convencionales sin definir previamente los riesgos que se corren por su implementación.

La experiencia indica que cada vez que uno le aporta una nueva mirada a lo que hace habitualmente, el trabajo se nutre.

Resulta importante destacar que las observaciones detalladas en los puntos **8.1.-** y **8.2.-**, están sujetas a Procesos Penales iniciados de oficio por los Agentes Fiscales de las Unidades Funcionales de Investigaciones, los cuales a la fecha de presentación del presente trabajo no han sido concluidos.

Es por ello, que considero muy positiva la experiencia, que no puede ser aislada y que necesita una correcta planificación para optimizar los recursos humanos y a lo mejor en el futuro, tener algunas recomendaciones generales que nos permitan ir ampliando paulatinamente el enfoque orientado a determinar la eficacia de la contratación, que es, en definitiva a lo que debiera apuntar el control de los fondos públicos.

## **Conclusiones**

Como ya se mencionó en el trabajo, la globalización y el impulso de la Sociedad, ha llevado el Control Público a otra dimensión, abarcando los principios de economía, eficiencia y eficacia como primordiales a la hora de Controlar.

Por lo cual el Honorable Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos no es ajeno a ello y planteó la siguiente Visión que vale la pena resaltar “Ser el Organismo que garantice a la ciudadanía la transparencia en la gestión de los recursos públicos, aplicando las mejores prácticas de control gubernamental externo”.

Para lograrlo es necesario ir más allá de una Auditoría de Legalidad tradicional y alinearse con los lineamientos establecidos por las Instituciones de Control Internacionales, los cuales apuntan a la mejora continua del desempeño de las EFS.

No se trata de volver a comparar las ventajas y desventajas de los modelos de tribunales de cuentas o de auditorías generales, cuestión que a esta altura de las circunstancias debe superarse. Se trata de conocer y advertir sobre los desafíos que enfrentan esas instituciones ante los paradigmas internacionales en materia de control,

desarrollando algunas de esas tendencias que se enmarcan en el proceso de la globalización, con sus innovaciones tecnológicas y la cooperación internacional.

La INTOSAI propugna que los organismos de control externo contribuyan a asegurar el uso apropiado de los fondos públicos y del patrimonio de las naciones, fijando prioridades estratégicas en la lucha contra la corrupción y la promoción de la rendición de cuentas, la transparencia y la buena gobernanza, objetivos que, por otra parte, sólo se pueden alcanzar si existe voluntad política de asumirla por parte del gobierno y los principales órganos del Estado.

En la enumeración anterior se evidencia la amplitud de los objetivos a cumplir por las EFS en el futuro, todo lo cual involucra cambios importantes de sus estructuras orgánicas, capacitación de su personal, dotación suficiente de recursos materiales y tecnológicos, etc.

En el caso argentino es difícil suponer que con las actuales estructuras y los presupuestos que, en general, se les asignan a dichas instituciones, se pueda luchar con éxito a fenómenos complejos como es el caso de la lucha contra la corrupción, limitaciones a las cuales también se enfrenta el HTCPBA.

Más allá de las limitaciones presupuestarias mencionadas, el HTCPBA ha avanzado en este sentido con su proceso de modernización ya detallado y la implementación de su manual de control externo.

A criterio personal entiendo que incorporar la auditoría de desempeño o procedimientos propios de dichas auditorías, dentro de la órbita de la Auditoría de cumplimiento llevada a cabo por el H. Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires, genera un ambiente de control más amplio que nos lleva a jerarquizar nuestro trabajo y así poder obtener nuevas herramientas que nos permitan respaldar de mejor manera nuestras observaciones.

## **Bibliografía**

- Constitución de la Provincia de Buenos Aires.
- Ley Orgánica del Honorable Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires nº 10.869 y modificatorias.
- Decreto Ley nro. 6769/58 - Ley Orgánica de las Municipalidades de la Provincia de Buenos Aires
- Decreto nro. 2980/2000 y Disposiciones de Administración de los Recursos Financieros y Reales para los Municipios.

- Estándares Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAIs)
- Ley de Administración Financiera Provincial n° 13.767/2007
- Ley de Administración Financiera Nacional n° 24.756/1992
- El Sistema de Control Interno y Externo del Sector Público Nacional, Francisco José Vique, 1° Edición, Octubre de 2016.
- Resoluciones Técnicas de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas de la República Argentina.
- XXX Simposio Nacional de profesores universitarios de contabilidad pública – San Miguel de Tucumán 9/9/13.
- Constitución de la Nación Argentina y normas complementarias. Análisis doctrinal y jurisprudencial - Daniel A. Sabsay – Aporte de Leandro Despouy.
- Las Entidades Fiscalizadora Superiores y la Rendición de Cuentas, 2014, Miriam Beatriz Insausti y Luis Fernando Velásquez Leal.
- Material aportado por la Especialización en Administración Financiera y Control del Sector Público – 4° Cohorte.
- Jornadas de Capacitación en Auditoría de Desempeño del año 2016 llevadas a cabo por la Dirección General de Auditorías Operacionales del H. Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires.
- Informe de Evaluación del Desempeño del Honorable Tribunal Cuentas de la Provincia de Buenos Aries del 5 de septiembre de 2017
- Atchabahian, Adolfo, "Régimen jurídico de la gestión y del control en la hacienda pública", 2008.
- "Tribunales de Cuentas, Auditorías Generales y Algo más....." Lea Cristina Cortes de Trejo. Universidad de Salta 1997.

Sitios Internet consultados:

- <https://www.intosai.org/es/documentos/open-access>
- <https://www.olacefs.com/>
- <http://www.htc.gba.gov.ar/>
- <http://www.buenosairesabierta.org/>
- <https://www.agn.gob.ar/>

- <https://www.argentina.gob.ar/sigen/red-federal-de-control-publico>
- <https://www.facpce.org.ar/>