 CONTRALORÍA
 GENERAL
 DE LA REPÚBLICA
HACIA LA TRANSPARENCIA

146



Revista de
CONTROL
FISCAL

mayo-agosto 2001

Directorio

Clodosbaldo Russián Uzcátegui

Contralor General de la República

Adelina González

Subcontralora

Directora General de Averiguaciones
Administrativas y Procedimientos Especiales (E)

Yadira Espinoza Moreno

Directora General Técnica

Mercedes Fernández de Blanco

Directora General de Control de la Administración
Central y de los Poderes Nacionales

Omaira Zurita

Directora General de Control
de la Administración Descentralizada

Dolores Guilarte de Hernández

Directora General de Control
de Estados y Municipios

Armando Guédez Alejo

Presidente del Centro de Estudios
Superiores de Auditoría de Estado
Fundación "Gumersindo Torres"

Revista de Control Fiscal es una publicación
de la **Contraloría General de la República Bolivariana de Venezuela**,
Dirección de Información Técnica y Cooperación,
piso 18, edificio Contraloría General de la República,
Avenida Andrés Bello, sector Guaicaipuro, Caracas 1050-Venezuela.
Teléfonos: 508-3402 y 508-3656 Fax: 571-8402
Correo electrónico: dilyc@cgr.gov.ve

Depósito Legal pp 197502DF394
ISSN 1315-5970

Revista de
CONTROL
FISCAL

**Órgano de la Contraloría
General de la República**

Dirección: COMITÉ DE PUBLICACIONES

La Contraloría General de la República no se hace solidaria con los conceptos emitidos en los artículos de opinión que se insertan en la presente publicación.

mayo-agosto de 2001

AÑO XXXIX

Nº 146

CARACAS

VENEZUELA

Ley Orgánica de la Contraloría General de la República

Artículo 14: El Contralor, podrá designar o constituir con carácter temporal o permanente en la entidades sujetas al control, vigilancia y fiscalización de la Contraloría a los funcionarios, empleados y unidades que considere conveniente, con las facultades que les señale dentro de los límites de esta Ley. Igualmente podrá constituir delegaciones regionales y delegaciones en las distintas Fuerzas que integran las Fuerzas Armadas Nacionales, para facilitar el ejercicio de las funciones de control, vigilancia y fiscalización. Las decisiones a que se contrae este artículo serán dictadas mediante Resolución que será publicada en la GACETA OFICIAL DE LA REPÚBLICA DE VENEZUELA.

Índice

	Pág.
Presentación.....	9
Vicente Montesinos Julve. Nuevos ámbitos de la fiscalización de las entidades públicas.....	11
Armando Manuel Villacorta Caveró. Marco integrado del control interno en la auditoría de gestión.....	71
Jesús David Rojas Hernández. La Potestad Convalidatoria de la Administración.....	103
Linda Carolina Aguirre Andrade. Tendencias actuales de la gestión ambiental y de los mecanismos para su evaluación.....	127
Sentencia de la Corte Primera de lo Contencioso Administrativo de fecha 10 de agosto de 2000, que declara sin lugar el recurso contencioso administrativo de anulación interpuesto contra el acto administrativo contenido en la Resolución N° DGSJ-3-1-157 de fecha 30 de diciembre de 1992, el cual confirmó el reparo N° DGAC-4-2-1-682 de fecha 09 de agosto de 1989, ambos emanados de la Contraloría General de la República.....	145

	Pág.
NOTAS INSTITUCIONALES.....	167
Designación de los nuevos integrantes de los poderes Ciudadano y Judicial.....	169
Reuniones de trabajo con la Oficina General de Auditoría (GAO) de los Estados Unidos de América y el Banco Interamericano de Desarrollo (BID).....	171
XXIII Reunión del Consejo Directivo de la OLACEFS.....	173
XV Conferencia Internacional sobre nuevos acontecimientos en la Administración Financiera Gubernamental.....	175
Acuerdo de Cooperación Científica y Técnica entre la Oficina Nacional de Auditoría de la República Cuba y la Contraloría General de la República Bolivariana de Venezuela.....	177

Presentación

Este número de la *Revista de Control Fiscal*, órgano de divulgación técnica de la Contraloría venezolana, recoge trabajos en materia jurídica y control fiscal de destacados estudiosos y colaboradores de esta publicación, los cuales estimamos serán del interés de nuestros asiduos lectores.

El doctor Vicente Montesinos Julve, Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad de Valencia, España, nos permite divulgar su trabajo titulado Nuevos ámbitos de la fiscalización de las entidades públicas, el cual aborda la reforma del Sector público y las nuevas tendencias de la gestión pública.

Marco integrado del control interno en la auditoría de gestión, es el aporte del licenciado y Contador Público Colegiado, Armando Manuel Villacorta Cavero, trabajo en el que se analiza una forma diferente de enfrentar las labores de auditoría interna sobre el marco general de la visión de los negocios.

El doctor Jesús David Rojas Hernández, Inspector de Tribunales adscrito a la Inspectoría General de Tribunales del Tribunal Supremo de Justicia, circunscribe su trabajo La Potestad

Convalidatoria de la Administración al estudio de la figura de la convalidación administrativa como una de las modalidades de la potestad de autotutela que posee la Administración.

Por su parte, la doctora Linda Carolina Aguirre, funcionaria de esta Contraloría General, a través de su trabajo Tendencias actuales de la gestión ambiental y de los mecanismos para su evaluación, desarrolla las acciones o actividades que comprende la ecogestión, y los beneficios y los mecanismos de la gestión ambiental.

Se publica, asimismo, la Sentencia de la Corte Primera de lo Contencioso Administrativo de fecha 10 de agosto de 2001, relacionada con la materia de reparos.

Finalmente, en nuestro acostumbrado segmento Notas Institucionales, se reseñan la designación de los nuevos integrantes de los Poderes Ciudadano y Judicial, y algunos importantes eventos en los cuales estuvo representada esta Contraloría General.

EL COMITÉ DE PUBLICACIONES

**NUEVOS ÁMBITOS DE LA FISCALIZACIÓN
DE LAS ENTIDADES PÚBLICAS**



VICENTE MONTESINOS JULVE

Cursó estudios de Profesorado Mercantil, obteniendo el Premio Nacional Fin de Carrera en 1969. Es Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales por la Universidad de Valencia y catedrático de Economía Financiera y Contabilidad desde 1977, habiendo desempeñado sus funciones en las Universidades de Zaragoza y de Valencia, de cuya Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales fue Decano a lo largo de tres años.

Ha sido Síndico de la Sindicatura de Cuentas de la Generalidad Valenciana (Tribunal de Cuentas de la Región), institución que presidió, Secretario General de la European Organization of Regional Audit Institutions (EURORAI), organización que fundó y cuya sede estableció en Valencia

(España) y Presidente de la Comisión de Formación de los Órganos de Control Externo del Estado Español. Es Presidente Nacional de la Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad (ASEPUC).

Es Censor Jurado de Cuentas y Auditor inscrito en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas de España y miembro de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, de la European Accounting Association, la American Accounting Association y de diversas asociaciones profesionales y científicas nacionales e internacionales.

Ha impartido numerosos cursos y conferencias de la especialidad, presentado ponencias en diversos congresos nacionales e internacionales y publicado numerosos libros y artículos sobre materias de la especialidad, en revistas científicas nacionales y extranjeras.

Nuevos ámbitos de la fiscalización de las entidades públicas*

Vicente Montesinos Julve

I. LOS NUEVOS ESCENARIOS DE ACTUACIÓN DE LAS ENTIDADES PÚBLICAS. CARACTERÍSTICAS DE LA NUEVA GESTIÓN PÚBLICA

Las circunstancias económicas actuales exigen una nueva concepción de la gestión pública, basada a nuestro juicio en tres *parámetros* fundamentales: *equilibrio financiero estable, calidad y eficiencia en los servicios públicos, y transparencia*. El objetivo de este trabajo se centrará en la incidencia del nuevo modelo de gestión pública y del entorno actual sobre el control a llevar de la actividad de las entidades públicas y la forma en que se emplean los recursos económicos que les son asignados.

Conseguir el equilibrio financiero significa lograr el cumplimiento de las condiciones de un escenario financiero estable, que en el caso de la UE se concretan en los conocidos cuatro principios rectores de precios estables, finanzas públicas, condiciones monetarias sólidas y balanza de pagos estable (art.

* Publicado originalmente en la *Revista Española de Control Externo*, N° 4, Volumen II, enero 2000.

3A.3 del Tratado). Centrándonos en las condiciones de estabilidad de las finanzas públicas, se observa la preocupación de la UE por garantizar el cumplimiento de los indicadores de déficit y endeudamiento públicos. Estas variables sitúan el énfasis en la estabilidad financiera del Sector público, que inevitablemente supone un estancamiento, cuando no una reducción, de sus dimensiones (*vid.* Fuentes, 1997; Barea, 1997a, 1997b).

La contención del crecimiento del gasto público plantea la necesidad de adoptar decisiones inaplazables en cuanto a qué partidas reducir: una solución fácil e irracional será acudir a recortes lineales y no meditados; pero la alternativa racional y lógica, aunque más difícil, será la reforma y reestructuración del Sector público. Esta reforma se viene acometiendo en los países occidentales bajo el prisma de la búsqueda de la calidad y la eficiencia en los servicios públicos y en la gestión a partir de una profunda reflexión acerca del papel y del funcionamiento del Sector público tradicional, que ha venido plasmándose en nuevas propuestas y modelos recogidos bajo el rótulo genérico de la Nueva Gestión Pública (New Public Management, NPM), a la que más adelante nos referiremos. El parámetro de la calidad vamos a entenderlo en este punto como eficacia en la consecución de los objetivos, de forma eficiente y económica, respetando los principios éticos de la equidad y las exigencias de la conservación del medio ambiente. En definitiva, el respeto a las cinco «Es» tradicionalmente mencionadas como paradigma rector de una gestión pública de calidad, aunque escasamente concretadas en términos operativos en la mayor parte de las ocasiones (*vid.* Benito y Hernández, 1995). En el escenario actual de la economía internacional, caracterizado por la globalización, calidad en los servicios ha de significar también competitividad del Sector público, lo que supone que la gestión pública ha de ser lo sufi-

cientemente sólida para resistir su comparabilidad con los resultados conseguidos por otros agentes económicos que llevan a cabo actuaciones iguales o similares a las desarrolladas por un ente público determinado, lo que modernamente se ha instrumentado a través de la técnica del *benchmarking*.

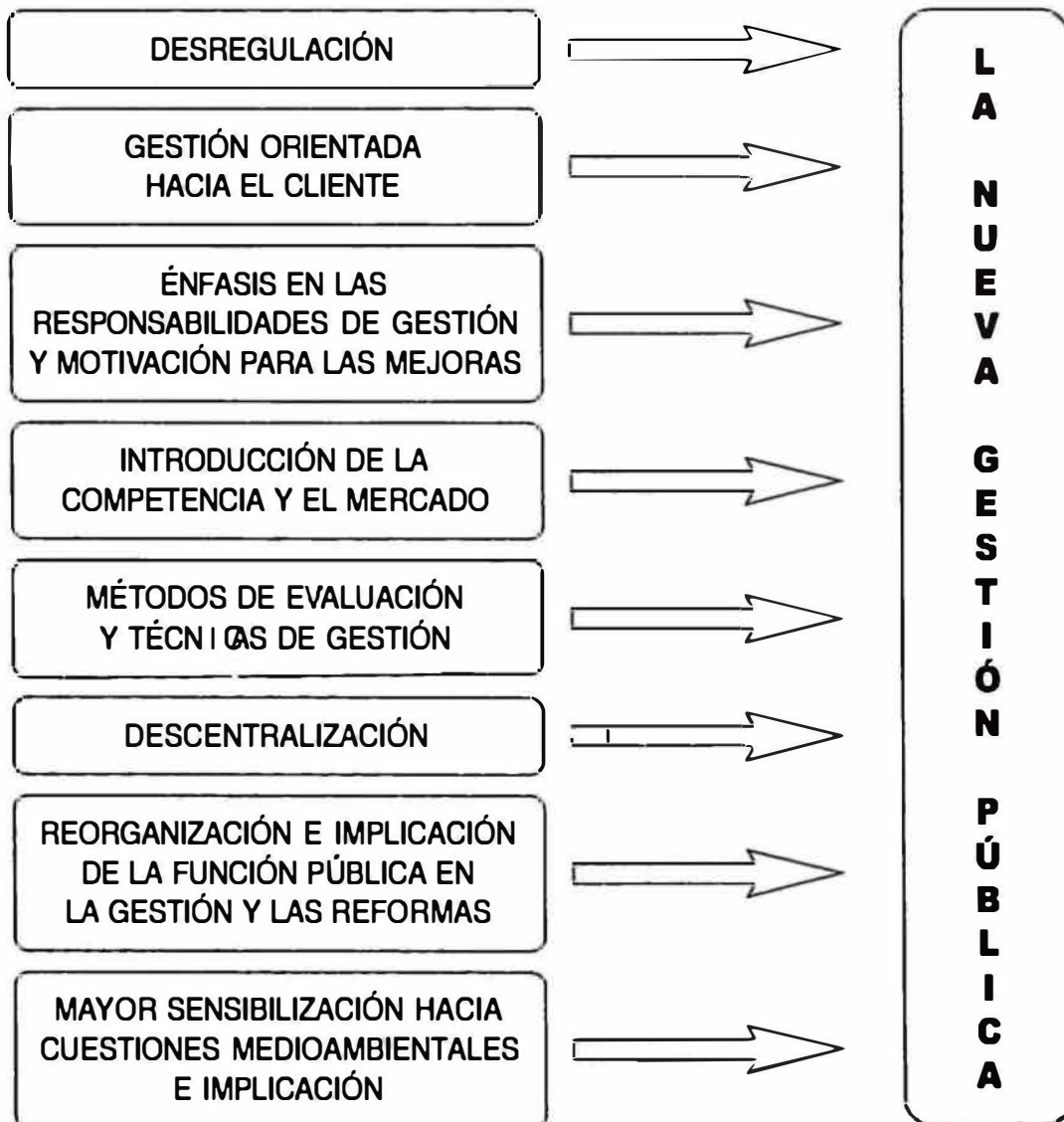
Es evidente que la reforma y la racionalización de la gestión pública planteará nuevos requerimientos informativos para la adopción de las decisiones, al tiempo que su orientación hacia el ciudadano exige un nuevo concepto de rendición de cuentas, con mayores y más desarrolladas necesidades de información, tanto económico-financiera como social y medioambiental. En definitiva, se hace imprescindible una superior transparencia de las entidades públicas.

En la Administración Pública tradicional, el sistema organizativo ha permitido y estimulado el desarrollo de una cultura de la gestión basada en la rutina y la inercia, donde las nuevas iniciativas y la innovación han encontrado, por lo general, todo tipo de dificultades y bastantes riesgos para su diseño y puesta en práctica. Esta situación es difícilmente compatible con un Sector público importante, garantía de los más débiles y que funcione de acuerdo con los requerimientos de equilibrio financiero, calidad y transparencia señalados con anterioridad. Un funcionamiento egoísta de los *insiders* ha contribuido a alimentar y prolongar esta situación, radicalmente incompatible con las exigencias de un Estado moderno en el mundo occidental.

Esta situación ha puesto así de manifiesto la necesidad urgente de una reforma de la gestión pública, dentro del marco de una nueva cultura política, social y administrativa que cuente con el apoyo de los diferentes agentes implicados, en especial de los propios empleados públicos. Ante la crisis evidente del modelo burocrático de gestión pública (*vid.*

Adamaschek, 1998; Barea, 1997a; Barea y Gómez, 1994; Jenkins, Caines y Jackson, 1989; McCulloch y Ball, 1992; Budäus y Buchholtz, 1996; Schedler, 1996) se han desarrollado unas líneas maestras para su reforma que parten de la teoría del Public Choice y que han dado lugar a lo que se conoce internacionalmente como New Public Management (NPM). La descripción de estas líneas maestras la centraremos en los aspectos que comentamos a continuación (Fig. 1):

FIGURA I
LA NUEVA GESTIÓN PÚBLICA



1. Desregulación

El exceso de normas, que aspiran a cubrir todos los aspectos de la actividad económico-financiera a un nivel de detalle excesivo, constituye sin duda un aspecto paralizante para la buena gestión. Es refugio de burócratas y mecanismo obstruccionista de primer orden en manos de personas con conocimiento de los entresijos de las normas y empeñadas en paralizar cualquier reforma. Se buscará, pues, al igual que en el sector empresarial, menos reglas y normas y mayor énfasis en el establecimiento de objetivos más concretos y determinados, cuantificados razonablemente y aptos para llevar a cabo un seguimiento de su grado de consecución. Por supuesto que esta característica no supone en absoluto la ausencia de normas, sino establecimiento de las mismas de modo racional, respondiendo a un planteamiento estratégico de la gestión y permitiendo su aplicación flexible, ya que difícilmente podrían preverse todas las circunstancias impuestas por la realidad cotidiana, por muy prolijas y detallistas que resulten.

2. Orientación hacia el cliente

Frente a una función pública orientada hacia dentro se impone una atención a los clientes de la entidades públicas. Estos clientes son diversos, pero en último lugar siempre están los ciudadanos, que son los principales destinatarios de los servicios públicos, ante los cuales convendría introducir la filosofía de la calidad total y la prestación de servicios sin dilaciones innecesarias en el tiempo oportuno. Además de clientes, los ciudadanos son los «principales» de una relación de agencia, por razones democráticas y por razones financiero-patrimoniales, en tanto que financiadores de los servicios a través de impuestos, tasas y precios públicos, y depositarios últimos de la soberanía popular. Sobre esta relación hablaremos más adelante en este mismo trabajo.

3. Énfasis en las responsabilidades de gestión y motivación para las mejoras

En el modelo tradicional existen responsabilidades penales, civiles y administrativas de los gestores públicos, tanto funcionarios como electos y otros funcionarios que de forma directa o indirecta gestionen recursos públicos. Sin embargo, en la mayor parte de los casos no existen propiamente responsabilidades de gestión ante la ausencia de objetivos y delimitación de funciones y responsables. Se trata, pues, de definir adecuadamente los objetivos, diseñar los procesos de gestión y asignar responsabilidades en los diferentes niveles. Sólo a partir de un sistema diseñado por responsabilidades podremos hablar propiamente de establecimiento de incentivos que sirvan de manera efectiva para la mejora de la gestión, más bien desmotivada o desincentivada en los esquemas burocráticos tradicionales.

4. Introducción de la competencia y el mercado

La ausencia de competencia se considera una de las causas fundamentales de las deficiencias de los servicios y comportamientos públicos. En consecuencia, la introducción de los mecanismos de mercado constituye una preocupación central en el marco de la nueva gestión pública no solamente en el caso de servicios asumibles por la iniciativa privada, sino también como referencia para el caso de servicios públicos puros. Del lado de la demanda, conectaremos con la orientación hacia el cliente, y cuánto puede, debe o está dispuesto a pagar por unos servicios. Del lado de la oferta, los entes públicos no funcionan en un mundo distinto y aislado de los competidores privados, con los cuales deberá coexistir sin privilegios especiales, excepción hecha de razones estratégicas especiales. Cuando los mercados existan, sean reales, la regla será utilizarlos y competir; cuando no existan o no funcionen, la regla será

imitarlos, crear mercados virtuales o de referencia: en este sentido la técnica del *benchmarking* está resultando de gran utilidad.

5. Métodos de evaluación y técnicas de gestión

La evaluación debe estar presente a todos los niveles de la gestión pública: evaluación de políticas, funcionamiento de sistemas, desempeño de los responsables, impacto de las medidas en los ciudadanos, eficiencia en el empleo de los recursos, etc. Para ello hay que acudir a cuantificaciones, financieras o no, de magnitudes que puedan ser representativas de aquellos aspectos que se pretende evaluar. Las nuevas técnicas de *management*, desarrolladas en las últimas décadas en el campo empresarial, deben introducirse igualmente en el nuevo marco de la gestión pública. Para ello será necesario reformar estructuras legales, actualizar la cultura de gestión, interesar a los funcionarios de forma activa e introducir los recursos humanos y materiales necesarios, en especial en materia de tecnología de la información.

6. Descentralización

En los años ochenta se desarrolla en el Reino Unido el proyecto Next Steps, inspirado en la filosofía de la mejora de la Administración Pública a través de la utilización de los recursos disponibles en la prestación de servicios de más calidad. Así, frente a la idea de una gran organización dirigida desde el centro, se opta unidades de gestión más pequeñas y discretas, una estructura más «federal» (Phippard, 1994). En esta línea, la descentralización supone asignar objetivos más concretos, con una perspectiva más operativa, y poder así llevar a cabo su seguimiento con mayor efectividad. La creación de agencias o entidades públicas más reducidas, con más flexibilidad en la normativa a aplicar y sometidas a la lógica del mercado, sería

el instrumento adecuado para llevar adelante la descentralización. Es cierto, sin embargo, que en muchas ocasiones nuestra experiencia ha sido la de creación de empresas públicas que homologan sus sueldos a las privadas, pero que en realidad siguen sin la debida eficiencia, al abrigo de los auténticos mecanismos competitivos del mercado (*vid.* Gimeno, 1997).

7. Reorganización e implicación de la función pública en la gestión y las reformas

La función pública tradicional, al abrigo de los mecanismos de reclutamiento, formación continuada y actualización, reestructuración y despido propios de las empresas y sin los mecanismos de responsabilidad y motivación señalados, puede ser un freno importante para cualquier reforma. Parece necesario, imprescindible, implicar a los servidores públicos en la reforma de gestión pública, ya que son, al menos en el caso de la administración, los principales inputs y los directos prestadores de los servicios públicos a los ciudadanos. Difícilmente puede pensarse en el éxito de cualquier reforma, aunque sea discreto, al margen de esta función pública. El equilibrio entre la debida independencia y profesionalidad de estos funcionarios y la consecución de los objetivos estratégicos de las organizaciones constituye así el gran reto que éstas tienen planteado en la actualidad.

8. Mayor sensibilidad hacia cuestiones medioambientales e implicación ciudadana en programas de solidaridad social

Junto con los parámetros anteriores, que suponen en gran medida una importación al Sector público de las exigencias del mercado y la cultura de la calidad en la gestión, las entidades públicas tienen que tomar nota de un cambio cualitativo en la apreciación de los ciudadanos en cuestiones medioambientales y programas de solidaridad social, entendida dentro

del marco de la globalización no sólo económica, sino también humanitaria. Las proporciones de los presupuestos dedicadas a estos fines son cada día más significativas, y no ha crecido de forma pareja la eficacia de los mecanismos de control, por lo que se trata de un ámbito especialmente sensible desde el punto de vista de la fiscalización y la auditoría de la gestión pública y la asignación de sus recursos.

Por encima de los aspectos particulares descritos se sitúa la perspectiva estratégica en la gestión de las entidades públicas, traducida en el establecimiento claro de unos objetivos, de una cultura gerencial y de una identificación de todos los miembros de la organización con esos objetivos y esa cultura. La consecución de esta reforma, hasta su mismo planteamiento, requiere, sin duda, de una voluntad política decidida y clara. Es necesario el convencimiento de que cualquier recorte en el Sector público llevado a cabo en forma simplista y lineal, sin considerar su reestructuración y la mejor atención al ciudadano, será injusto y se traducirá en un retroceso de las conquistas y prestaciones sociales, porque la asignación de recursos no será la adecuada. Todo lo que no sea partir de esta premisa y asumir los costes políticos que inevitablemente conlleva será una operación de «maquillaje» que sólo generará frustración, desprestigio para las reformas y, en definitiva, mayor injusticia. La existencia de experiencias de éxito en estas materias es, sin duda, una inyección de optimismo y una exigencia moral para su consecución. La red de ciudades seleccionadas y estructurada por la Fundación Bertelsmann para experimentar y estimular la implantación de mejoras en la gestión municipal constituye, sin duda, una referencia importante y de gran utilidad en el ámbito local (Adamaschek, 1998; Pröhl, 1997).

En nuestro país [España], la Constitución consagra el Estado social y democrático de Derecho, en el que la libertad,

la justicia, la igualdad y el pluralismo político son los valores superiores en los que se fundamenta (art. 1). Por otra parte, el artículo 31.2 de nuestra Carta Magna establece que el gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, sujetándose en su programación y ejecución a los criterios de eficiencia y economía.

En términos más concretos y próximos a la concepción de la gestión pública descrita en párrafos anteriores se manifiesta la Ley de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado (LOFAGE), que recoge los criterios inspiradores de la gestión pública en los términos siguientes:

- En lo relativo a la desregulación, y salvado en cualquier caso el principio de legalidad, se plantea desde la propia exposición de motivos la necesidad de acometer procesos de supresión y simplificación administrativa, objetivo que liga con el mejor servicio a los ciudadanos, dentro del principio de simplicidad, claridad y proximidad a los ciudadanos (art. 3). La racionalización y agilidad de los procedimientos administrativos y de las actividades materiales de gestión es un principio de funcionamiento que conecta igualmente con la simplificación normativa y con el énfasis en los objetivos, al cual nos referiremos más adelante.
- La orientación hacia el cliente se plasma en el principio de servicio a los ciudadanos, que propugna la efectividad de sus derechos en relación con la Administración, haciendo referencia a la mejora de los procedimientos, servicios y prestaciones públicas, así como el establecimiento de estándares de calidad (arts. 3 y 4).
- En cuanto al énfasis en las responsabilidades de gestión y motivación para las mejoras, se habla del prin-

cipio de jerarquía entre los principios de organización y del principio de responsabilidad por la gestión pública entre los principios de organización (art. 3). Estos principios no encuentran, sin embargo, un desarrollo ulterior que suponga un camino efectivo para la mejora de la gestión.

- La introducción de la competencia y el mercado no se contempla explícitamente en el texto legal, pero sí se mencionan con insistencia los criterios de economía y eficiencia: economía, suficiencia y adecuación estricta de los medios a los fines institucionales, así como eficiencia en la asignación y utilización de los recursos públicos (art. 3).
- El énfasis en los objetivos y su nivel de cumplimiento está recogido en los principios de eficacia en el cumplimiento de los objetivos fijados y el de programación y desarrollo de objetivos y control de la gestión y de los resultados (art. 3). No se aborda, sin embargo, ni siquiera en términos programáticos, el desarrollo de técnicas de evaluación de la gestión.
- La descentralización es uno de los aspectos en los que se hace más énfasis en la LOFAGE, estableciendo los principios de descentralización funcional y desconcentración funcional y territorial, complementados con los principios de coordinación y cooperación y coordinación con las otras Administraciones Públicas. El desarrollo incide especialmente en la organización territorial y servicios periféricos del Estado, más que en el desarrollo de la cultura y los métodos de descentralización en la gestión (art. 3, junto con los capítulos II y III).
- No se aborda la implicación de la función pública en la gestión de la reforma y su reorganización, salvo la

profesionalización de los órganos directivos, cuyos titulares deberán designarse atendiendo a criterios de competencia profesional y experiencia.

- Es importante el énfasis en la objetividad y transparencia de la actuación administrativa (art.3), que en la exposición de motivos se concibe no sólo como una garantía para los ciudadanos, sino también como un criterio de actuación general del aparato público.

La información sobre la gestión, su seguimiento y su control no se encuentran, sin embargo, desarrolladas. La reciente reforma de la Ley General Presupuestaria no ha pasado de ser un ajuste técnico de la misma a la LOFAGE y a las sucesivas Leyes de Presupuestos, quedando pospuesta su reforma en profundidad, en la que se aborde una revisión de alcance de los objetivos y contenido de la información pública y la rendición de cuentas, con inclusión en la misma de aspectos no financieros, relativos a la gestión y su calidad, al cumplimiento de los objetivos, a los costes de los servicios públicos y la eficiencia productiva de los entes públicos, entre otros aspectos necesarios para evaluar y controlar la gestión de los recursos económicos por parte de las entidades públicas.

En definitiva, en nuestro país nos encontramos en los inicios del proceso. En la fase de los principios generales, sin que se haya iniciado propiamente la fase de las reformas reales y la introducción de la nueva cultura de la gestión y transparencia en la información. Quizá lo más negativo sea que se ha hablado demasiado de la información y el control de la eficacia, la eficiencia y la economía, sin una contrapartida consistente en la realidad. Con ello puede haberse creado un clima de complacencia y estancamiento en uno de los casos, de escepticismo e incredulidad en otros, y de frustración y desánimo entre quienes han dedicado esfuerzo e ilusión a tal proyecto. En cualquier caso, las reformas son imprescindibles y el

resto es hacerlas de manera adecuada, lejos de los reajustes y recortes improvisados e irracionales, cuyo mal diseño y ejecución siempre acabará pasando factura, de forma inmediata, a los funcionarios más honestos y competentes, y al final del proceso, a los ciudadanos.

II. ENTORNO Y ESTRUCTURA ORGANIZATIVA DE LOS ENTES PÚBLICOS

El análisis de la actuación de las entidades públicas se efectúa tomando en consideración dos tipos de variables: las variables relativas al entorno en el que llevan a cabo su actuación, así como el impacto de la misma sobre aquél, y las variables relativas al funcionamiento interno y organización de las propias entidades. Tanto unas como otras variables son de tipo financiero y no financiero. La tradicional exclusión de variables de carácter no financiero de los sistemas de información estructurados por las entidades está haciendo crisis rápidamente, dada la insuficiencia de las variables financieras para adoptar correctamente las decisiones y posibilitar un adecuado control de la gestión.

En cuanto al entorno en el que desarrollan su actuación las entidades públicas, las variables que las definen y caracterizan son de índole diversa, incluyendo variables socio-políticas, económico-financieras y medioambientales. Estas variables supondrán información relevante para la toma de decisiones de las entidades públicas e incorporarán igualmente el impacto de su actuación. En consecuencia, existirá información referente al entorno en sí de las entidades y al impacto de su gestión sobre los escenarios socio-económicos en los que actúan. La información sobre este impacto será la que deberán analizar los evaluadores y auditores, considerando al propio tiempo los condicionantes que el propio entorno impone a la gestión.

La información sobre el propio entorno reviste un especial interés para cualquier entidad en tanto en cuando de ella dependerán las posibilidades de obtención de recursos financieros (a través de impuestos, tasas y precios públicos, transferencias o endeudamiento, fundamentalmente), realización de proyectos de inversión concretos o reforma de la propia estructura organizativa y filosofía de gestión de la entidad. Así, la evolución económica y social -tanto la internacional como la nacional y la más próxima geográfica y socialmente a la entidad-, los mecanismos financieros y el comportamiento de los mercados, las percepciones y aspiraciones de los ciudadanos, la evolución del marco legal y la propia cultura política son variables que necesariamente habrán de tenerse en cuenta para analizar la situación, las actuaciones y las estrategias a seguir por la entidad considerada. Especial sensibilidad ciudadana generan, sin duda, las variables de tipo medioambiental, así como la actuación solidaria y en pro de la equidad social desarrollada por las instancias públicas, ya directamente o a través de ayudas y regulación de entidades privadas, como es el caso de las organizaciones no gubernamentales.

La información referente a estas variables de entorno viene recogida en:

- Los propios estados contables de las empresas y otras entidades con las que se relaciona la entidad considerada (informes de carácter microeconómico derivados de los sistemas de información contable de otras empresas y entidades).
- Las cuentas nacionales cuya información ha de resultar comparable y fácilmente reconciliable con la derivada de la contabilidad pública microeconómica (*vid.* Jones y Lüder, 1996).
- Las bases de datos, especialmente de carácter estadístico y contenidos socioeconómico y medioambiental.

- Otras fuentes de información escasamente estructuradas, como los medios de comunicación de masas, los contactos derivados de la propia actuación de la entidad, etc. (sobre relación entre contabilidad nacional y contabilidad pública).

Por lo general, los gestores públicos no utilizan suficientemente esta información sobre el entorno, en parte por la dificultad para obtenerla y en parte por las deficiencias que en muchas ocasiones presenta. Sin embargo, la ausencia de comparabilidad con otras entidades similares, la falta de realismo en las hipótesis de crecimiento de los ingresos, el desconocimiento de la evolución de las necesidades de servicios públicos, etc., generan los más graves problemas con los que suelen encontrarse las entidades públicas en su gestión.

La otra vertiente informativa será la incidencia de la actuación de las entidades sobre este entorno. Tradicionalmente, esta incidencia o impacto sólo ha sido reconocida en sus aspectos financieros. En la actualidad nos encontramos con la necesidad de profundizar y perfeccionar, por una parte, la presentación de esa información financiera, y por otra, incorporar variables no financieras. De ello hablaremos algo más en el epígrafe dedicado a la rendición de cuentas.

Una segunda categoría de variables en la constituida por las variables de funcionamiento interno y organización de las propias entidades. Estas variables se refieren, tanto al proceso interno de generación de valor y prestación de servicios, como a los procedimientos y controles internos que permiten otorgar seguridad en cuanto a protección de recursos, gestión de la calidad y cumplimiento de las normas.

No todas estas variables se incluyen en la rendición de cuentas. Sin embargo, por la propia naturaleza del Sector público y sus usuarios, el número de variables de funcionamiento

interno y organizativas a incluir en las cuentas públicas ha de ser mucho mayor que en el caso de las empresas privadas. La descripción de los objetivos, los presupuestos de los que se parte, los costes de los servicios prestados o el impacto de los mismos son aspectos sobre los que las empresas privadas no suelen informar, entre otras razones por las de índole competitiva. Sin embargo, en las entidades públicas observamos una demanda creciente de este tipo de información, acorde con la mayor toma de conciencia sobre sus derechos por parte de los ciudadanos.

Como variables internas más relevantes podemos mencionar las siguientes (*vid.* IGAE, 1993):

- Los planes, programas y presupuestos por los que se rige la actuación de la entidad, identificando objetivos y metas, estrategias y políticas, y recursos asignados.
- Las referentes a la estructura organizativa de las entidades, que informarán sobre las unidades existentes y su composición, lo que permitirá analizar su congruencia con los objetivos y metas asignados.
- La estructura funcional, con las actividades a desarrollar y las tareas que las componen, así como las cargas de trabajo y los costes.
- Los procedimientos aplicados y su relación con las funciones y tareas a desarrollar.
- Los recursos humanos, incluyendo una valoración de la plantilla y su especialización, la fragmentación del trabajo y la responsabilidad.
- Los medios materiales disponibles, comenzando por el espacio físico disponible y su distribución, con un énfasis especial en los recursos informáticos y su adecuación a las funciones asignadas a cada unidad orgánica.

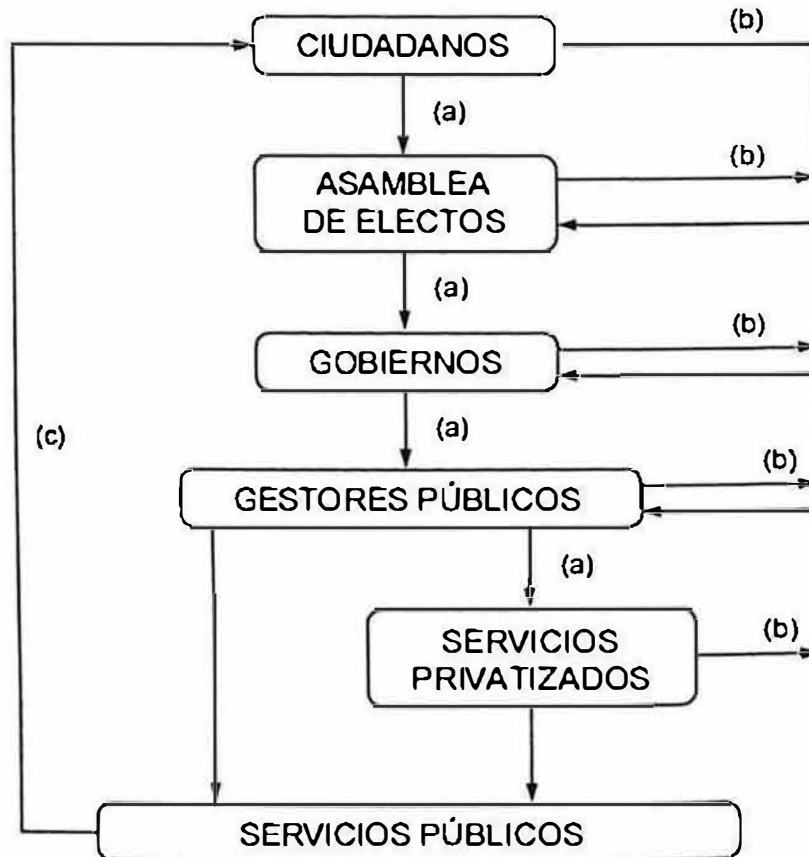
III. GOBIERNO Y RELACIÓN DE AGENCIA EN LAS ENTIDADES PÚBLICAS. ALCANCE Y CONTENIDO ACTUAL DE LA RENDICIÓN DE CUENTAS

En el marco de la concepción actual de la gestión pública, el Gobierno de los entes que componen el Sector público tiene que entenderse como una actividad llevada a cabo por los órganos encargados de dicho Gobierno en interés y tomando en consideración las opiniones y valoraciones de todos los colectivos implicados en la misma (*stakeholders*) y no una parte de los mismos, por muy cualificados que resulten. En este sentido, deberá tenerse en cuenta de manera preferente la satisfacción de los ciudadanos con los servicios públicos recibidos, dentro por supuesto del marco de valores superiores recogidos en la Constitución y los Tratados Internacionales. Deberá vigilarse cuidadosamente el funcionamiento de la relación de agencia y sus implicaciones, procurando minimizar los costes derivados de esta relación y revisar de forma continuada las estrategias y políticas en función de los intereses del principal último de la relación, que son los ciudadanos. En este sentido, la presencia de mecanismos intermedios de control, de organizaciones ciudadanas y de personalidades independientes puede ofrecer mecanismos importantes para conducir el gobierno de los entes públicos de forma próxima a los intereses y preferencias de esos *stakeholders* a los que se debe.

Quizá convenga en este punto introducir alguna reflexión a propósito de la relación de agencia en la gestión pública e iniciar una nueva lectura de la misma dentro del marco conceptual adoptado, que supone una modificación importante de las relaciones entre los responsables de las decisiones estratégicas y los responsables de gestionar de forma profesional la producción de servicios públicos (Fig. 2). Se produce así una separación más clara entre quienes adoptan las decisiones de carácter político y los responsables profesionales de

las actuaciones tácticas y operativas. Entre ambos se establece una relación de agencia, con la particularidad de que el principal es en último término el ciudadano, representado por los cargos políticos electos, que a su vez mantienen una cierta relación de agencia con la ciudadanía, ante la cual se comprometen a gestionar la consecución de unos objetivos estratégicos determinados. Los gestores públicos profesionales, como responsables ejecutivos, reciben un mandato de los gobiernos (que actúan frente a ellos como principal), frente a los cuales deben ofrecer unos resultados, informando adecuadamente de ellos y respondiendo en consecuencia de su gestión.

FIGURA 2
LA RELACIÓN DE AGENCIA EN LAS ENTIDADES PÚBLICAS



(a) Delegación de funciones. (b) Rendición de cuentas. (c) Servicios recibidos por el cliente principal de la relación.

Estamos, pues, ante una cadena de relaciones de agencia (ciudadanos-asambleas de electos-gobiernos-responsables ejecutivos) con un último eslabón representando por los ciudadanos y una primera línea operativa representada por los que producen o prestan directamente los servicios públicos a los ciudadanos (*vid.* Gago, 1996; Huerta, 1997; Montesinos, 1998). La contratación externa y la privatización de los servicios públicos introducen otro componente adicional a esta cadena de agencia, constituido por los terceros a los que se encarga la prestación de los servicios públicos, que no pueden dejarse al margen de la responsabilidad pública precisamente por el tipo de servicios que gestionan.

Al igual que las nuevas coordenadas de la gestión pública tienen un importante impacto en la rendición de cuentas, también introducen peculiaridades significativas en la cadena de relaciones de agencia de las entidades públicas. En efecto, si la relación de agencia ya presenta de por sí problemas en el ámbito de las empresas (*vid.* Gago, 1996: 37 y ss), en el ámbito de las entidades públicas, especialmente las administrativas, esta relación tiene unos costes mayores para el principal en tanto en cuanto la discrecionalidad directiva de los agentes es mayor y los mecanismos compensatorios mediante incentivos a su actuación en el sentido perseguido por el principal son más difíciles de introducir y mucho más de mantener establemente en funcionamiento (*vid.* Huerta, 1997).

La aversión al esfuerzo y el oportunismo de los agentes en los diferentes niveles son factores negativos para el funcionamiento de la relación de agencia, cuya reducción por medio de sistemas de promoción, complementos salariales, prestigio, etc. resulta mucha más difícil que en las empresas, fundamentalmente por la rigidez tradicional de la función pública. Junto a los incentivos, el principal tiene que soportar

los costes derivados de la introducción de controles (costes *monitoring*) y de las restricciones a su actuación derivadas de las condiciones de los contratos (costes *bonding*), costes que en la Administración Pública tienden a hacerse más potentes ante la menor efectividad de los incentivos y la menor experiencia técnica de los principales; sin embargo, el carácter más exigente o estricto de estos controles no quiere decir que sean más efectivos, efectuados como están a su vez por personas que desempeñan el papel de agentes y están, por tanto, sujetas a una dinámica similar a aquéllos cuya conducta han de controlar. Los costes residuales de la agencia pública, aquéllos que restan satisfacción a los principales sin ser evitados por los costes *monitoring* y *bonding*, tienden así a ser más significativos que los de la relación privada de agencia.

Por su parte, los principales disponen como regla general de menos información que los agentes, lo cual dificulta su acción para hacer que el agente se comporte de acuerdo con sus intereses. En el caso de los representantes políticos, su impericia, rotación en el cargo y ausencia de formación técnica aumenta por lo general esta asimetría informativa, lo cual viene a agudizar en términos comparativos el problema de la agencia pública. Por su parte, los ciudadanos todavía tienen una asimetría informativa mayor con respecto a sus representantes y los funcionarios con los que se relacionan.

En cuanto a la subcontratación y privatización de servicios públicos, frente a los beneficios de la mayor competitividad hay que tener en cuenta que se producirán nuevos costes de agencia, tanto de *monitoring* como *bonding*, junto con unos costes residuales que pueden ser significativos, especialmente cuando el control y seguimiento de la calidad de las prestaciones no resulta efectivo, por no realizarse correctamente o por presentar dificultades insuperables.

En este contexto, el concepto de responsabilidad política, social y financiera de los gestores públicos frente a sus principales resulta sensiblemente reforzado y correlativamente se ve ampliado el contenido y alcance de la rendición de cuentas. Dentro de los mecanismos intermedios de control destinados a proteger los intereses de los principales de la relación de agencia en las entidades públicas, la auditoría, y en especial la auditoría externa, está llamada a desarrollar uno de los papeles más significativos. Habida cuenta que el papel de la fiscalización y la auditoría públicas incidirá fundamentalmente en la verificación del adecuado cumplimiento de la responsabilidad de los gestores y en la explicación de su gestión realizada a través de la rendición de cuentas, cuyas características están sufriendo un cambio tan importante y significativo, no resulta aventurado señalar que nos encontramos ante una perspectiva de profunda revisión del papel y del alcance de esa fiscalización de la gestión pública en orden a garantizar su objetividad y eficacia.

Al comenzar este trabajo hemos hablado de la transparencia informativa como uno de los parámetros en los que se ha de fundamentar la reforma de la gestión pública. Esta transparencia es necesaria tanto hacia fuera como hacia dentro de las entidades, en tanto en cuanto habrá que facilitar la adecuada adopción de decisiones, tanto por parte de los terceros que se relacionan con las entidades públicas como parte de los gestores de las mismas.

El concepto de rendición de cuentas constituye la principal manifestación de la responsabilidad por la administración de los recursos públicos, puestos en manos de los electos y gestores públicos por parte de los ciudadanos. En la actualidad, la rendición de cuentas cobra una dimensión y un alcance diferentes a la vista de los nuevos y más amplios objetivos y pautas de comportamiento atribuidos a las entidades

públicas. Parece imponerse la necesidad de una mayor apertura de los gestores públicos hacia todas aquellas instancias que representan a los depositarios de la soberanía popular (la ciudadanía y los representantes electos); las fuentes de sus recursos financieros (los contribuyentes, entidades públicas y privadas que efectúen aportaciones); los clientes de los bienes y servicios públicos (fundamentalmente los ciudadanos y el público en general, junto con terceros vinculados por relaciones empresariales o de otra índoles), y los suministradores de bienes y servicios, con o sin contraprestación. Frente a todas estas categorías de usuarios, los entes públicos y sus gestores han de asumir una cultura de rendición de cuentas y presentación de información más transparente, cualitativamente distinta a la tradicional, oportuna en el tiempo, relevante y sometida a controles externos e independientes, garantes profesionales de la veracidad y adecuación de la información que se proporciona.

En la información a rendir por parte de las entidades públicas podemos diferenciar dos grandes grupos de componentes: componentes financieros y componentes de gestión (Fig. 3). Los primeros se corresponden con el concepto convencional de estados financieros, en tanto que los segundos incorporan información específicamente de gestión. No cabe duda de que los estados contables de la contabilidad financiera y presupuestaria de las entidades públicas incorporan información referente a la gestión en tanto en cuanto incluyen variables económicas y financieras derivadas de la misma; sin embargo, su elaboración y presentación van orientadas fundamentalmente hacia la evaluación de su equilibrio financiero, más que a la evaluación de su gestión, que requieren desarrollos específicos, centrados por lo general en los denominados indicadores de gestión.

FIGURA 3
COMPONENTES DE LA INFORMACIÓN A RENDIR
POR LAS ENTIDADES PÚBLICAS

A) Componentes financieros

Criterios para la rendición de cuentas y la toma de decisiones/implicaciones	Recursos considerados	Entidades que informan
Criterio de la autorización para asignación de fondos	Fondos líquidos	Entidades y transacciones que se financian total predominantemente a través del presupuesto (<i>sector presupuestario</i>)
Criterio del control o la propiedad	<i>Todos los recursos de los que el Gobierno es responsable</i>	Todas las entidades y transacciones que el Gobierno controla o posee (<i>sectores presupuestario y no presupuestario</i>)

B) Componentes de gestión

- Impacto final (*outcome*). Efecto redistributivo (equidad). Impacto en el medio ambiente (ecología).
- Bienes y servicios producidos (*outputs*).
- Recursos utilizados (*inputs*).
- Eficacia, eficiencia, economía.

En lo referente a los componentes financieros de la rendición de cuentas, existen dos criterios para la rendición de cuentas y la toma de decisiones: el criterio de la autorización para la asignación de fondos y el criterio del control o la propiedad (IFAC., 1996, § 32-79).

De acuerdo con el criterio de la autorización para la asignación de los fondos, los recursos considerados en las cuentas son solamente los fondos líquidos y las entidades que informan y transacciones incluidas son aquéllas que se financian predominantemente a través del presupuesto, es decir, el sector presupuestario.

Cuando se adopta el criterio del control o de la propiedad se incluyen en la cuentas todos los recursos de los que el Gobierno es responsable. Las entidades que informan y las transacciones consideradas son aquéllas que el Gobierno controla o posee, es decir, tanto el sector presupuestario como el no presupuestario.

Finalmente, si la información de las entidades públicas ha de servir para una adecuada rendición de cuentas y para facilitar la adopción de decisiones a los distintos tipos de usuarios, parece lógico que, junto con la información financiera convencional mencionada, se incorporen a la rendición de cuentas componentes de gestión más específicos. En tal sentido, resulta significativa la posición del GASB norteamericano, cuando considera que la información de esta naturaleza -información SEA (Service Efforts and Accomplishments Reporting)- debe incluirse entre la información externa de carácter general de las entidades públicas, si bien reconoce la ausencia de normas reguladoras en los propios Estados Unidos (GASB, 1987: § 77; 1994: § 5 y 6; Benito y Hernández, 1995).

Los aspectos a los que ha de venir referida la información de las entidades públicas en materia de gestión son la eficacia, la eficiencia y la economía, aspectos a los que cada vez resulta más adecuado añadir los de equidad y ecología.

La eficacia surge de la comparación entre los objetivos fijados a las acciones y los resultados o impacto real de las mismas (eficacia en los objetivos). También se habla de efica-

cia en el coste cuando se comparan estos resultados finales de las acciones con los costes en los que se ha incurrido para lograrlos.

La eficiencia, rendimiento o productividad resulta de la comparación de los productos o servicios obtenidos de la actividad pública (*outputs*) y los recursos productivos utilizados para ello (*inputs*), en unidades físicas o valoradas ambas magnitudes en términos monetarios.

La economía se traduce en la consecución de los menores costes de los recursos productivos utilizados en la adquisición de dichos recursos en igualdad de características técnicas y suponiendo las mismas condiciones en cuanto a la eficacia y la eficiencia del proceso.

A estos tres conceptos suelen añadirse otras dos «Es»: La equidad, planteada como incidencia de los resultados finales de la acción pública sobre la justicia y el equilibrio en la situación de los ciudadanos y la ecología, centrada en el análisis del impacto de la actuación de las entidades públicas sobre el medio ambiente. La eficacia, la equidad y la preservación del equilibrio ecológico han de considerarse responsabilidades genuinas de la alta dirección política. La eficiencia es responsabilidad de la dirección ejecutiva y la consecución de la economía ha de procurarse por parte de los responsables de los diferentes departamentos de la entidad.

La información sobre estos aspectos, y en concreto sobre la eficacia, eficiencia y economía, está relacionada en bastantes ocasiones con las magnitudes incluidas en la cuenta de resultados. Así, los ingresos por recaudación nos informarán de la eficacia con la que se han cubierto los objetivos fijados, en tal sentido los costes de los servicios nos aproximarán a la economía con la que se ha trabajado, y los segmentos del resultado nos proporcionarán información sobre la eficiencia de la

gestión. No obstante, la utilidad de esta información será demasiado limitada, bien porque aparece demasiado agregada, bien porque no se encuentran todas las variables necesarias para elaborar una opinión, ya que muchas de ellas no son financieras.

La información sobre la gestión sobrepasa, pues, los estrictos límites de la información financiera y puede resaltar muy prolija, lo cual le restará utilidad, ya que al usuario le resultará difícil detectar los aspectos significativos. Por eso es importante seleccionar y desarrollar un conjunto de indicadores de la eficacia, eficiencia y economía de la actuación de la entidad que reúnan determinadas características para resultar útiles con vistas a cubrir los objetivos para esta área de los sistemas de información, que bien podemos considerar inserta dentro de la contabilidad analítica de la entidad. Los requisitos más significativos de estos indicadores son la fiabilidad, claridad, relevancia, sencillez, comparabilidad, oportunidad, uniformidad y aceptación por parte de los agentes y usuarios. En la búsqueda y definición de estos indicadores habrá que tener muy presente el enfoque estratégico y la cultura de la gestión de la entidad que se considere. Estos indicadores resultarán especialmente relevantes y necesarios para la puesta en práctica del nuevo modelo de gestión pública descrito al comienzo de este trabajo.

Los indicadores se pueden clasificar atendiendo a diversos criterios, de los cuales tomaremos aquí tres en consideración: a) la eficacia, eficiencia y economía (Fig. 4); b) los objetivos estratégicos, y c) las funciones que desarrolla la entidad considerada (Fig. 5). Comenzando por el primer criterio clasificativo, tendremos (*vid.* GASB, 1994):

1. Indicadores de eficacia o medidas de cumplimiento, diferenciando los relativos a las unidades de produc-

tos o servicios (*outputs*) obtenidas y los indicadores de resultados o impacto (*outcome*) producidos por la actuación de la entidad.

2. Indicadores de economía, relativos a los recursos utilizados, tanto en términos financieros como no financieros, cuantitativos o no cuantitativos.
3. Indicadores de eficiencia, que relacionan los productos o servicios obtenidos y su impacto con los recursos utilizados y su coste. Pueden utilizarse unidades físicas o monetarias o combinar ambas medidas.

Los objetivos estratégicos identifican las grandes áreas de atención de la política de la entidad para un período determinado, y puede ser adecuado centrar entre ellos el desarrollo de una batería de indicadores. Así, por ejemplo, un municipio puede establecer como principales objetivos estratégicos (*vid.* Adamaschek, 1998):

1. El cumplimiento de tareas específicas. Los indicadores de eficacia, eficiencia y economía se enfocarán por actividades y responsables.
2. Satisfacción de los clientes, esencialmente los ciudadanos. En este caso, los indicadores de eficacia, en cuanto a impacto, serán sin duda los más utilizados.
3. Satisfacción de los empleados. Indicadores de economía y eficiencia serán los más representativos de la satisfacción de los empleados y su reflejo en el trabajo que realizan.
4. Eficacia de los costes. Implicará el cálculo de recursos utilizados y su coste para su ulterior comparación con los resultados obtenidos o impacto de los mismos.

FIGURA 4
EFICACIA, EFICIENCIA, ECONOMÍA Y EQUIDAD EN LA GESTIÓN PÚBLICA

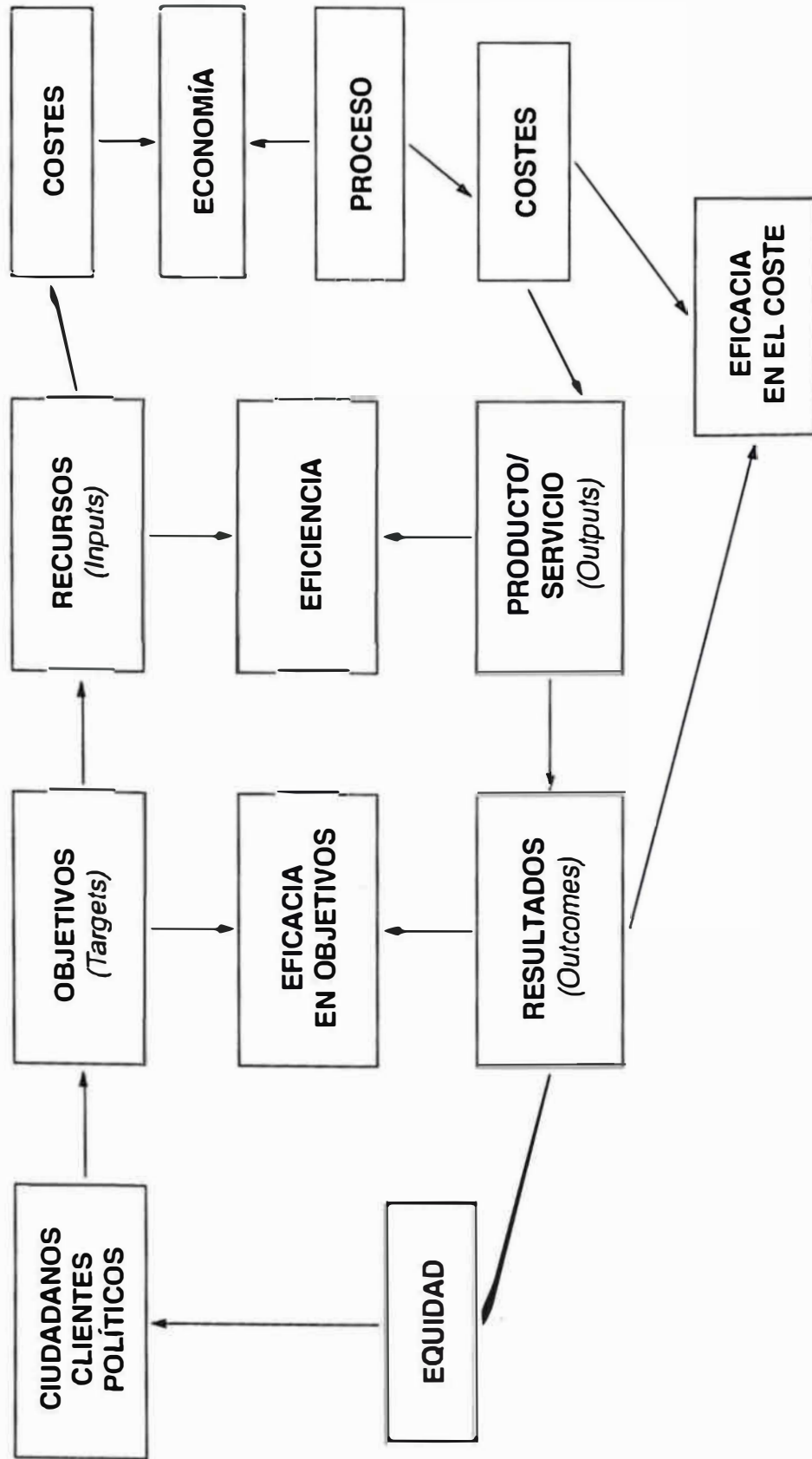


FIGURA 5
PRINCIPALES ÁREAS FUNCIONALES DE
LAS CORPORACIONES LOCALES

AUDIT COMMISSION	NORMATIVA ESPAÑOLA
ATENCIÓN AL PÚBLICO	SERVICIOS DE CARÁCTER GENERAL
POLÍTICA DE VIVIENDA	PROTECCIÓN CIVIL Y SEGURIDAD CIUDADANA
PERSONAS SIN HOGAR	SEGURIDAD, PROTECCIÓN Y PROMOCIÓN SOCIAL
RECOGIDA DE BASURAS	PRODUCCIÓN DE BIENES PÚBLICOS DE CARÁCTER SOCIAL <ul style="list-style-type: none"> • Sanidad • Educación • Vivienda y urbanismo • Bienestar comunitario • Cultura
TRATAMIENTO DE RESIDUOS	
PLANIFICACIÓN	
POLÍTICA DE AYUDAS PÚBLICAS	PRODUCCIÓN DE BIENES PÚBLICOS DE CARÁCTER ECONÓMICO <ul style="list-style-type: none"> • Infraestructuras básicas y transportes • Comunicaciones • Infraestructuras agrarias • Investigación científica, técnica y aplicada • Información básica y estadística
RECAUDACIÓN DE IMPUESTOS	
EDUCACIÓN	
SERVICIOS SOCIALES	
BIBLIOTECAS PÚBLICAS	REGULACIÓN ECONÓMICA DE CARÁCTER GENERAL
POLICÍA	REGULACIÓN ECONÓMICA DE SECTORES PRODUCTIVOS
SERVICIO DE BOMBEROS	TRANSFERENCIAS A ADMINISTRACIONES PÚBLICAS
FINANZAS PÚBLICAS	DEUDA PÚBLICA

Finalmente, el énfasis en el primero de los objetivos señalados conduce al desarrollo de indicadores por cada una de las funciones desarrolladas por la entidad. Ésta es la metodología desarrollada para las Corporaciones Locales inglesas por la Audit Commission como parte de la Carta de los Ciudadanos (*vid.* Audit Commission, 1993; Navarro, 1996).

A partir de la información segmentada por funciones, un buen sistema de información contable deberá permitir establecer estados financieros sectoriales (Coopers & Lybrand, 1992), que podrían agruparse en torno a dos grupos de información (información de naturaleza económica y de gestión, ya que la financiera se presentará consolidada para toda la entidad o grupo local): a) estado de objetivos y gestión de servicios; b) estado de costes e ingresos operativos del ejercicio.

El estado de objetivos y gestión de los servicios ha de presentar, para cada función considerada, de forma clara y concisa, la descripción de la actividad, el objetivo estratégico, algunos indicadores significativos de la gestión realizada (pocos indicadores y cuantificados), así como un breve comentario de la gerencia sobre la actuación realizada.

En cuanto al estado de costes e ingresos operativos, ha de presentar un detalle de los ingresos, costes e información significativa acerca del consumo de los principales factores de producción. No todas las funciones generan ingresos, por lo que en muchas de ellas se trata más bien de un estado de costes de las operaciones del ejercicio.

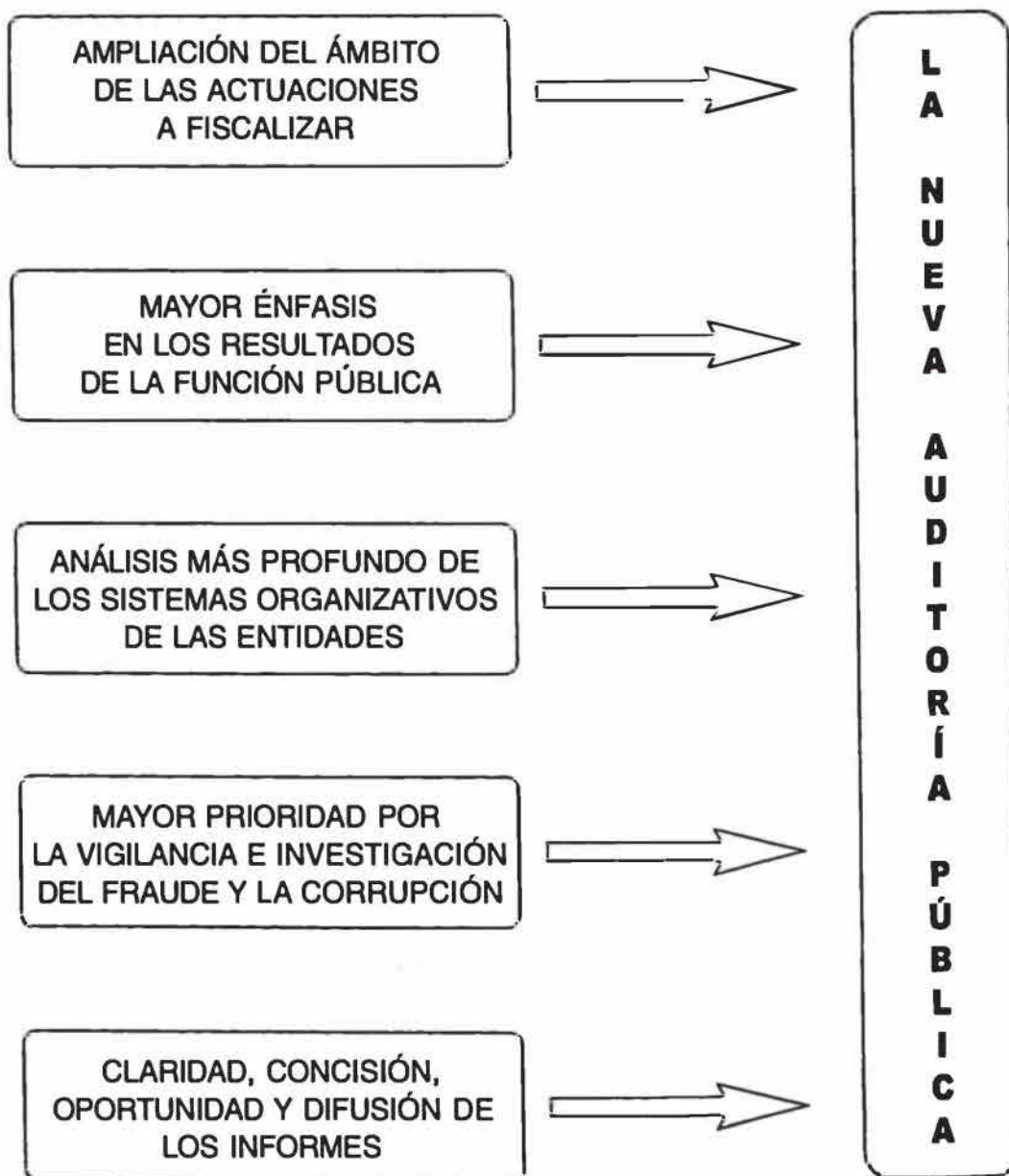
IV. COORDENADAS ACTUALES PARA EL DESARROLLO DE LA AUDITORÍA DE LAS ENTIDADES PÚBLICAS

Tal como se ha descrito en los apartados anteriores, en los últimos años están teniendo lugar cambios significativos en la gestión de las entidades públicas, tanto por el entorno en el que desarrollan su actividad y las sensibilidades ciudadanas como por la evolución de las estructuras de las organizaciones y los recursos humanos y materiales con los que trabajan.

Esta evolución de la realidad socioeconómica tiene una doble incidencia sobre la auditoría de los entes públicos: modificación de los alcances y contenidos, y cambios en la metodología. Estos cambios se concretan fundamentalmente en los aspectos siguientes (Fig. 6):

- a) Ampliación del ámbito de las actuaciones a fiscalizar, paralelamente a la ampliación producida en el ámbito de la rendición de cuentas.
- b) Mayor énfasis en la incidencia en los resultados de la gestión pública, su incidencia sobre los ciudadanos y la calidad de los servicios públicos.
- c) Análisis más profundo de los sistemas organizativos de las entidades, con atención especial a la efectividad de los sistemas de control interno y a los efectos de la implantación de nuevas técnicas de *management* y tecnologías de la información.
- d) Mayor prioridad por la vigilancia e investigación de situaciones de fraude y corrupción.
- e) Claridad, concisión, oportunidad y difusión de los informes, con vocación de servir como instrumento eficaz para la política de transparencia informativa y salud democrática de las administraciones públicas.

FIGURA 6
RETOS ACTUALES DE LA AUDITORÍA PÚBLICA



1. Ampliación del ámbito de las actuaciones a fiscalizar, paralelamente a la ampliación producida en el ámbito de la rendición de cuentas

Se ha comentado en el apartado anterior la ampliación que se viene produciendo en el ámbito de las responsabilidades públicas y el contenido de la rendición de cuentas, paralelamente a la introducción del nuevo modelo de gestión pública. Obviamente, de forma inmediata a la exigencia de un mayor esfuerzo de transparencia informativa, le sigue una adaptación de los mecanismos de control. Decimos que el control deberá seguir a la ampliación del tipo de información proporcionada, pero no precederles. Ciertamente en nuestra legislación se ha introducido la obligación de practicar controles de eficacia, eficiencia y economía antes de proceder al desarrollo de los instrumentos informativos pertinentes. Por lo general, y así lo avala la experiencia, resultará sumamente difícil que los controladores y evaluadores internos y externos practiquen este tipo de controles y auditorías sin que las entidades hayan desarrollado los instrumentos necesarios para recoger, elaborar y presentar este tipo de información.

No obstante, esta insuficiencia de información relevante sirve en ocasiones como excusa o cobertura para no avanzar prácticamente nada en la apertura de nuevos caminos a la fiscalización de la gestión pública, argumentando que no existen indicadores o la dificultad para obtener información debidamente elaborada. Siendo cierta esta penuria informativa, no es menos cierto que a partir de la modestia de los datos existentes podría llegarse bastante más lejos, explotando, por ejemplo, los datos disponibles de la clasificación funcional de los gastos en las Corporaciones Locales en cierta dimensión, combinados con datos socioeconómicos fáciles de conseguir (en torno a los esfuerzos desarrollados en España en materia de establecimiento de objetivos y medición de resultados, *vid.* IGAE, 1997a).

De forma más concreta, en lo referente a los componentes financieros de la rendición de cuentas, tenemos que señalar lo siguiente:

- Es previsible que los componentes financieros de las cuentas de las entidades públicas se vean sensiblemente mejorados, incorporando una información más próxima a la imagen fiel. En ello influye la propia dinámica profesional que existe en estos momentos a nivel mundial, impulsada por organismos como la IFAC o la FEE. Esta circunstancia dará gradualmente un mayor peso en los planes de auditoría a los estados no presupuestarios, balance, cuenta de resultados, cuadro de financiación y estado de tesorería.
- Aunque es cierto que la Comisión Europea no presta en estos momentos ninguna atención a la armonización de las contabilidades públicas nacionales y su conciliación con las cifras de la Contabilidad Nacional, la transparencia informativa y la buena imagen de la sinceridad de las declaraciones de los Gobiernos conducirán gradualmente a una aproximación -o cuando menos una conciliación- entre las cifras de Contabilidad Nacional y las de Contabilidad Pública Microeconómica. Con ello, en los informes del órgano de control nacional tendría que hacerse una referencia al cumplimiento de los requerimientos de estabilidad financiera, derivados de los estados contables públicos y su conciliación con las cifras de la Contabilidad Nacional.
- La comparabilidad de los estados financieros de las Comunidades Autónomas resultará mejorada, con lo que las referencias comparativas en los informes de fiscalización de los OCEX serán posibles y necesarias.
- La proliferación de fórmulas de financiación destinadas a posponer el impacto presupuestario de las deu-

das exigirá investigaciones específicas, y la introducción de la carta de confirmación o manifestaciones firmada por el auditado. El protagonismo de la auditoría del balance de situación y la introducción de un mayor rigor en las técnicas aplicadas y la evidencia obtenida parecen una exigencia realmente ineludible para cualquier auditor financiero de las cuentas de una entidad pública.

En cuanto a los componentes no financieros de la rendición de cuentas, conviene resaltar lo siguiente:

- Como se ha dicho, es cierto que hay un insuficiente desarrollo de indicadores de gestión referentes al impacto económico, social y medioambiental de las políticas, la eficiencia de las organizaciones y la economía de los procesos, lo que supone una barrera infranqueable para un control externo efectivo en estos ámbitos. Sin embargo, lo más cómodo al respecto para los órganos de control es no plantearse la realización de auditorías de gestión, ni mencionar su existencia. Esta política es también el mejor camino para que nada se mueva, salvo cuando se produzca alguna catástrofe y, por supuesto, para que nunca se actúe con la debida racionalidad en la asignación de los recursos públicos. En consecuencia, la denuncia de estas carencias de indicadores será una primera medida a aplicar por los auditores, seguida de la realización de auditorías operativas a partir de la información que se pueda conseguir, aunque su alcance sea lógicamente más limitado y su realización mucho más dificultosa.
- La realización de auditorías de gestión tiene que aumentar su peso en la carga de trabajo de una institución de control, si se quieren alcanzar estándares de países más avanzados. En torno a un 50 por ciento

puede ser una proporción razonable, lo que da idea del largo camino a recorrer, habida cuenta del escaso desarrollo de este tipo de auditorías por parte de los órganos externos de control externo.

- El trabajo de equipos multidisciplinares de auditoría parece un requisito indispensable para llevar a cabo este tipo de análisis. La decisión de incorporar especialistas a las plantillas o contratar sus servicios externamente será una decisión que deberá sopesarse en cada ocasión, siendo por lo general recomendables soluciones de carácter mixto.

Hasta aquí nos hemos referido a ampliaciones del campo de la auditoría derivadas de variaciones en el contenido de las cuentas rendidas, de forma más o menos completa. Sin embargo, el marco legal y la sensibilización ciudadana exigen en ocasiones llevar la fiscalización más allá del propio contenido de las cuentas rendidas. Un ejemplo lo constituyen las auditorías ecológicas, que están recibiendo una atención diferenciada como consecuencia de la demanda social y de la prolija legislación que se ha venido desarrollando al respecto, con independencia de que las cuentas rendidas hagan o no mención a este tipo de información (*vid.* Tribunal de Cuentas Europeo, 1992; Martín, 1993; Carmona, 1994; González, 1997).

2. Mayor énfasis en los resultados de la gestión pública, su incidencia sobre los ciudadanos y la calidad de los servicios públicos

El énfasis en los resultados de la gestión y su incidencia en los «clientes» constituye un criterio de referencia para evaluar la actuación de una entidad pública a través de una auditoría de gestión. Para ello será necesario verificar cuáles son los objetivos y cuáles son los clientes a los que la entidad debe dirigir sus servicios. El concepto de «cliente» en el Sector público no

siempre es fácil de establecer. El ciudadano es el destinatario último de los servicios públicos y, por tanto, el cliente por excelencia. No podrá olvidarse, sin embargo, que en la práctica será necesario analizar internamente los procesos, ya que existe gran cantidad de actividades públicas cuyos destinatarios son clientes intermedios, no usuarios finales como los ciudadanos. Por ejemplo, los destinatarios de informes técnicos y jurídicos son servicios internos de una administración; el destinatario de los informes de auditoría interna es el Gobierno, y el destinatario inmediato de los informes de fiscalización de los órganos de control externo es el Parlamento.

Los servicios públicos deberán prestarse buscando la calidad total de los mismos. Este concepto se introduce en el sector empresarial a partir del primer tercio del siglo XX, alcanzando un desarrollo significativo en Japón a partir de los años cincuenta y en Estados Unidos a partir de los años ochenta. La introducción de la cultura de la calidad total en el Sector público es relativamente reciente, arrancando de los años ochenta y con un mayor desarrollo en los noventa. En la actualidad, la cultura del aseguramiento de la calidad está cada día más extendida (*vid.* Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro, 1996); así, por ejemplo, de acuerdo con el Grupo de Calidad de la Asociación de Corporaciones Locales británica, 97 por ciento de las Corporaciones Locales británicas están implicadas de alguna forma en iniciativas de calidad, si bien solamente 53 por ciento de estas iniciativas han alcanzado sus objetivos de forma efectiva (*vid.* Álvarez *et al.*, 1995; Bendell *et al.*, 1997).

Las normas internacionales de calidad, especialmente las ISO 9000, se aplican desde hace años a las entidades públicas con el fin de verificar el cumplimiento de los requisitos básicos de calidad de los sistemas, sus procesos internos, documentación y control. La aplicación de estos procedimientos

puede conducir, sin embargo, a una cierta burocratización de las organizaciones, en la medida que estimula el desarrollo de procesos formalizados, sin introducir ningún énfasis especial en las actuaciones innovadoras. En este sentido, una supervisión de los órganos institucionales de control parece muy conveniente en estos momentos por el escaso conocimiento que en estos momentos existe de cómo aplicar las normas de calidad a la Administración Pública y lo que ello significa, con el consiguiente peligro de manipulación y utilización interesada de estos instrumentos.

Otro terreno en el que los órganos institucionales de control y auditoría pueden tener un papel significativo, y de hecho lo están teniendo en algún caso, es en la aplicación a las entidades públicas Competitive Benchmarking (*vid.* IFAC, 1993: § 67-71). El *benchmarking* lleva a cabo una comparación continua de los productos, servicios y práctica de la entidad frente a las de sus competidores más avanzados, que constituyen las denominadas *Best Practices*. Esta comparación exige una medición de los resultados, pero también una evaluación de los procesos desarrollados para alcanzar esos resultados. De todas estas medidas de referencia la más importante es sin duda la satisfacción de los clientes. La puesta en práctica del *benchmarking* precisa de unos indicadores para evaluar los resultados y los procesos, así como de un conjunto de entidades integradas en una base de datos actualizada permanentemente y que cuente con indicadores comparables. Ejemplos significativos de *benchmarking* los encontramos en la red de ciudades establecida por la Fundación Bertelsmann (experiencia planteada a nivel mundial); el seguimiento realizado en Inglaterra y Gales por la Audit Commission a partir de los indicadores de actuación incluidos en la Citizen's Chart (experiencia planteada a nivel de país) y el seguimiento efectuado en la ciudad de Quebec desde 1988 a partir de un conjunto de indicadores

útiles para la comparación inter-períodos dentro del propio municipio y la comparación con otras ciudades del área metropolitana y del resto de Canadá con características similares (experiencia planteada desde una ciudad).

3. Análisis más profundo de los sistemas organizativos de las entidades, con atención especial a la efectividad de los sistemas de control interno y a los efectos de la implantación de nuevas técnicas de *management* y tecnologías de la información

En los últimos años hemos asistido a cambios muy importantes en las técnicas de gestión empresarial que han introducido nuevas culturas en las organizaciones: La atención al análisis estratégico como *driver* para la mejora de la gestión, la búsqueda de la calidad total y la actuación «justo a tiempo», el énfasis en las actividades y el análisis de los procesos son hilos conductores de cambios revolucionarios en la gestión empresarial que están siendo adaptados a la gestión de las entidades públicas.

Paralelamente, estamos asistiendo a una auténtica revolución en el terreno de las tecnologías de la información, que, por una parte, permite una calidad en los resultados de la gestión, unas posibilidades analíticas y un ahorro de tiempos insospechados hace sólo una década, pero, por otro lado, introduce unos riesgos de gestión y unas posibilidades de fraude muy importantes en la medida en que el diseño y el funcionamiento de los controles no siempre han sido suficientemente experimentados, las personas no están suficientemente adiestradas o los acontecimientos ruedan excesivamente rápido.

Finalmente hay que tener muy presente que la efectividad del mecanismo de control interno de las organizaciones es la

pieza de control fundamental para la evaluación de la seguridad de los sistemas y procedimientos, el cumplimiento de los objetivos de las entidades y la fiabilidad de la información.

Dentro de este cambio de cultura, técnicas y procedimientos de las organizaciones, el auditor no solamente ha de tener un conocimiento razonable de sus características y funcionamiento, sino que debe estar en condiciones de evaluar su nivel de implantación y su funcionamiento en las organizaciones públicas. Así pues, debe cubrir razonablemente los aspectos siguientes:

- a) Evaluación del control interno, con especial énfasis en el grado de implantación y el funcionamiento de las tecnologías de la información.
- b) Utilización de técnicas informáticas en su propio trabajo de auditoría.
- c) Evaluación de la planificación estratégica de la entidad analizada, objetivos establecidos, funcionamiento de los diferentes procesos dentro del sistema de la entidad, recursos disponibles y resultados.

En cuanto al primero de los aspectos señalados, el volumen de transacciones de las entidades y su tratamiento informático ha desplazado el énfasis de los programas de auditoría desde las pruebas sustantivas a las pruebas de cumplimiento, evaluando la fiabilidad del sistema de control interno. Esta observación es plenamente aplicable a las Administraciones Públicas, y ciertamente podemos constatar una creciente informatización de las transacciones. Hace falta, sin embargo, una superior formación informática de los auditores y un recurso sistemático a la evaluación del funcionamiento y los controles internos de los sistemas informáticos. En la actualidad no puede hablarse de una auditoría informática como una herramienta a utilizar de forma esporádica o

excepcional, sino como una fase previa que condicionará el resto de las pruebas a realizar y de la que va a depender la fiabilidad de todo el sistema. En cuanto a la utilización de técnicas informáticas por el propio auditor, aparte de las herramientas convencionales de hoja electrónica, procesador de textos o bases de datos, existen programas específicos de auditoría, llamados a implantarse gradual y progresivamente en el mundo de la fiscalización (*vid.* IGAE, 1997b; Lanza, 1998).

La evaluación de las políticas desarrolladas por las entidades públicas, su coherencia con los objetivos establecidos y su conformidad con las pautas de gestión previstas constituyen aspectos importantes de la fiscalización si pretendemos que ésta constituya un instrumento para una eficiente asignación de recursos y una adecuada gestión de las entidades públicas. Los programas de auditoría tendrán que hacer énfasis así no solamente en el cumplimiento de unas normas legales, sino en su propia coherencia con los objetivos estratégicos y los planes diseñados. El auditor nunca discutirá los objetivos estratégicos, pero sí evaluará la adecuación de las políticas y las consecuencias económicas y sociales no solamente de los incumplimientos de la normativa legal, sino de las ineficiencias en los procesos diseñados y la gestión de los recursos.

4. Mayor prioridad por la vigilancia e investigación de situaciones de fraude y corrupción

Tradicionalmente se ha dicho que la auditoría no estaba orientada al descubrimiento de fraudes, sino que en todo caso los ponía de manifiesto en la medida que se detectaban dentro del normal desarrollo del proceso de auditoría. Esta apreciación está siendo matizada en los últimos tiempos como consecuencia de la aparición de casos importantes de fraude y corrupción en el Sector público. Las matizaciones conducen fundamentalmente a una reducción del riesgo de auditoría al

respecto, perfeccionando los mecanismos de control aplicados y diseñado en su caso mecanismos *ad hoc* para áreas específicas, donde el riesgo se ha mostrado superior.

Una vez más, el énfasis debe recaer sobre la evaluación de los sistemas y procedimientos de las entidades, y especialmente sobre el funcionamiento de sus sistemas de control interno. Existen áreas con riesgos elevados que presentan unas características diferenciadoras específicas que requieren la aplicación de herramientas desarrolladas igualmente de manera específica. Por ejemplo, los fraudes informáticos serán detectados en la medida que se disponga de herramientas informáticas capaces de trabajar sobre el mismo *software*, ya que otros procedimientos difícilmente nos asegurarán un riesgo razonable. Otro ejemplo podemos buscarlo en el terreno de las actuaciones humanitarias, en el que las subvenciones se gestionan en muchos casos por organizaciones que carecen de estructura y medios suficientes para ello, convirtiéndose en un área con un riesgo potencial elevado; la reducción de este riesgo requerirá unos mecanismos de control específicos que simplifiquen los procedimientos para los gestores y canalicen lo más directamente posible las ayudas; desde el punto de vista de auditoría, lo más efectivo será verificar el diseño y funcionamiento de estos sistemas, más que perderse en un elevado número de pruebas sustantivas que, al margen de la evaluación del procedimiento, no nos aportarán seguridad adicional.

En cualquier caso, el auditor siempre buscará el equilibrio entre el binomio clásico materialidad/riesgo. Si es cierto que en la normativa se indica que la materialidad no puede aplicarse propiamente en materia de cumplimiento de legalidad, ello no significa que no deba tomarse en consideración la materialidad de las consecuencias y el impacto de los incumplimientos a la hora de evaluar los riesgos y diseñar las pruebas de auditoría.

5. Claridad, concisión oportunidad y difusión de los informes

Los informes de auditoría de las entidades públicas carecen en muchas ocasiones de eficacia y utilidad no porque no hayan tomado en consideración alcances o técnicas ambiciosos, sino porque adolecen de la claridad, la concisión, la oportunidad y la difusión necesarias. No resultan útiles con ello como instrumento eficaz para lograr la transparencia informativa y la salud democrática de las Administraciones Públicas.

Conectando con la revolución de las tecnologías de la información anteriormente comentada, hay que reconocer que gradualmente van desapareciendo muchas de las razones que justificaban retrasos importantes en la aparición de los informes de fiscalización de las entidades públicas. Lo mismo cabe indicar de la difusión de sus resultados cuando organismos y empresas están introduciendo en tiempo real información sobre los más diversos aspectos económicos, sociales y financieros.

El aval del auditor muestra una garantía imprescindible para los usuarios de la información contable y de gestión de las entidades públicas. Si para las grandes corporaciones empresariales funciona un calendario razonable, que permite aprobar o rechazar las cuentas anuales en el mes de junio, acompañadas de la opinión del auditor, resulta cada día más difícil de justificar que tenga que discutirse un presupuesto sin haber analizado la ejecución del anterior y la situación financiera a la que ha conducido, y esto a partir de cifras debidamente avaladas por la opinión de un auditor cualificado para ello.

Del mismo modo, en la información intermedia que han de facilitar los ejecutivos, tendría que plantearse de qué forma el auditor dictamina sobre el significado y fiabilidad de las cifras que incorpora, al igual que recomienda el informe Cadbury para las corporaciones mercantiles.

En cualquier caso, la auditoría pública no puede ser extraña al mecanismo de renovación de la gestión pública descrito anteriormente, y no puede olvidar que el destinatario último de sus informes es el ciudadano, de manera que los informes deben ser claros y concisos en su lenguaje, permitiendo al ciudadano medio entender su contenido y extraer sus propias conclusiones. La realidad es que hoy día nos encontramos con que ni tan siquiera los parlamentarios, destinatarios inmediatos de los informes de fiscalización, suelen comprender alcanzar una comprensión razonable de los mismos, por complejidad de éstos o por ausencia de un excesivo interés. En cualquier caso, éste sería un indicador del que debería extraerse alguna consecuencia.

V. EL REFERENTE DE LA AUDITORÍA EMPRESARIAL

Al igual que ocurría hace quince años en nuestro país en materia de contabilidad pública, nos enfrentamos con frecuencia a fuertes reticencias con respecto a la aplicación a las entidades públicas de la experiencia y desarrollos de la auditoría empresarial. Estimamos que una postura negativa *a priori* carece de justificación, ya que si bien es cierto que no pueden trasladarse mimética y automáticamente al ámbito público los parámetros que rigen la auditoría empresarial, también es cierto que son mucho más significativos los vínculos y materias comunes que los unen que los que los separan.

Lo cierto es que, por centrarnos en el marco de la Unión Europea, mientras en materia de auditoría empresarial existe una preocupación creciente por clarificar cuál es su papel, alcance y objetivos, en materia de auditoría pública las iniciativas son escasas y los resultados bastante desalentadores, al menos en términos comparativos.

Así, mientras en materia de gobierno de las sociedades asistimos a la creación de comités de expertos y a la aparición

de informes y códigos sobre dicho gobierno y el papel que en el mismo ha de desarrollar la auditoría, el papel de la auditoría independiente en el gobierno de las entidades públicas no logra enmarcarse adecuadamente y no se observa una inquietud real en torno a esta cuestión, tanto a nivel nacional como en nuestro entorno internacional.

Del mismo modo, si bien en materia de desfases de expectativas la Unión Europea ha llegado a reunir unas conclusiones que sirvieran de punto de reflexión, como ocurre en el Libro Verde sobre la Auditoría, no nos encontramos con iniciativas similares que clarifiquen cuáles han de ser los objetivos de la auditoría pública y permitan transmitir a los usuarios, y en especial a los ciudadanos, un mensaje claro con respecto a lo que pueden esperar y exigir de sus auditores.

Finalmente, falta una visión estratégica de la gestión pública, y en consecuencia de su auditoría, que permita jerarquizar y clarificar sus objetivos, alejando el fantasma de una auditoría burocrática y rígida, sin visión de futuro y sin perspectivas claras para su evolución.

En materia de gobierno de las sociedades están siendo objeto de debate en nuestro país los diferentes pronunciamientos internacionales y nacionales que han ido apareciendo al respecto, en especial el informe Cadbury (Reino Unido, 1994) y, lógicamente, el informe Olivencia (España, 1998). En ellos se presenta y discute el papel de la auditoría externa y del control interno, así como los mecanismos necesarios para facilitar el mejor aprovechamiento de las informes de los auditores externos independientes, y en especial la constitución de comités de auditoría (*vid.* Bueno, 1998a, 1998b).

En el ámbito público, los mecanismos descritos son prácticamente inexistentes. La existencia de comisiones de auditoría formadas por expertos independientes constituye una

necesidad en nuestras entidades públicas más allá de las actuales comisiones, constituidas por representantes de las diferentes fuerzas políticas, por lo general con escasos conocimientos financieros y de auditoría, y cuyo juicio se encuentra fuertemente condicionado a *priori*, llegando en ocasiones a no influir prácticamente en dicho juicio el contenido concreto de los informes que se consideran y analizan.

El debate en torno a la importancia de la auditoría externa para las entidades públicas, la objetividad profesional, las formas de aumentar la eficacia y el valor de la auditoría, la responsabilidad del auditor público o la confianza en la auditoría está prácticamente sin iniciar, al contrario de lo que ocurre en el ámbito de la auditoría empresarial, y ello a pesar del volumen de recursos que se gestionan y de la sensibilidad del ciudadano frente al adecuado empleo de los recursos a los que contribuye con los impuestos que satisface.

En 1996 aparece el Libro Verde sobre el papel, posición y responsabilidad del auditor legal en la Unión Europea. En él se abordan cuestiones tan relevantes como la definición de la auditoría legal, el informe de auditoría, la cualificación del auditor, su independencia, su posición respecto de los órganos de dirección de las entidades auditadas, el control de calidad, la responsabilidad civil del auditor y la libertad de establecimiento y prestación de servicios (*vid. Vico, 1997: 177-188*).

En el ámbito de la auditoría pública no se ha abordado de manera sistemática el análisis de ninguna de las cuestiones indicadas, quizá por la dificultad que supone la misma dispersión de prácticas entre países y, aun dentro de un mismo país, quizá por un temor de la clase política a otorgar un protagonismo no deseado al control de sus actuaciones, a través de una discusión pública y reflexiva del papel, objetivos y limitaciones de la auditoría.

Abordar aquí la diversidad de aspectos mencionados resulta absolutamente irrealista y queda al margen de nuestros objetivos. Sin embargo, con carácter ilustrativo bastaría reflexionar acerca de la muy negativa incidencia que sobre el desfase de expectativas y la confianza en la auditoría ejerce una insuficiente clarificación de sus objetivos y alcance, por lo general muy diverso de auditoría a auditoría y escasamente concretado por norma o acuerdo alguno. ¿Cuál ha de ser la postura del auditor externo frente a la investigación del fraude en las entidades públicas? ¿Bastará evaluar la eficacia al respecto del control interno? ¿Cuál ha de ser el alcance de la auditoría de legalidad? ¿Cuál ha de ser el análisis de la solvencia de la entidad que se plantee el auditor público?

Ciertamente, en la mayor parte de los casos, la reflexión sobre este abanico de cuestiones es insuficiente y los consensos que se plasmen en normas de actuación, escasos e incluso no buscados. Así las cosas, los acontecimientos cogen por sorpresa al auditor público en muchas ocasiones, con lo que éste tiene que improvisar soluciones de emergencia, que lógicamente no suelen dejarle en demasiado buen lugar. A título de ejemplo, la declaración sobre fiabilidad de las cuentas de la Comunidad Europea, exigida por el artículo 188C, apartado 1, del Tratado de la Unión, supuso una dificultad muy importante para el Tribunal de Cuentas Europeo, para la que no se encontraba suficientemente preparado, por no referirnos a las nubes de dudas o al menos de incompreensión ciudadana que la actual crisis de la Comisión hace planear sobre la eficacia de este Tribunal y sus informes.

Finalmente, se ha dicho que una de las características más importantes de la nueva gestión pública, quizá la más significativa, es su orientación hacia el cliente. Ello supone conocer las necesidades de los ciudadanos y diseñar una estrategia para atenderla. En definitiva, se hace necesario un enfoque

estratégico de la gestión que tome en consideración los servicios que los ciudadanos esperan y requieren de la entidad y la forma más eficaz, eficiente y económica de atenderlos. Se asume que la actuación pública mejorará en la medida en que se introduzca de algún modo la competitividad en las entidades públicas, ya sea acudiendo directamente a los mercados reales o imitando sus pautas de conducta a través de la creación de mercados virtuales. La situación tradicional de monopolio de las Administraciones Públicas ha convertido a los ciudadanos en «clientes cautivos» que contemplan impotentes cómo frente a sus intereses priman los de los agentes económicos situados en el lado de la oferta pública (*vid.* Audit Commission, 1993; Adamaschek y Banner, 1997; Bendell *et alt.*, 1997; Majj, 1997; Lizcano, 1998).

Este énfasis en los aspectos estratégicos condicionará decisivamente el desarrollo de las auditorías de las entidades públicas (*vid.* Bell *et alt.*, 1997). Quizá sobre este tema, o más bien sobre sus implicaciones (calidad, análisis medioambiental, indicadores, etc.), existe una sensibilización mayor en el ámbito de la auditoría pública, pero muy pocas realizaciones y excesiva indefinición en los objetivos, que por lo mismo suelen considerarse utópicos, irrealizables y políticamente molestos. Es éste un terreno delicado en el que hay que dejar muy claro que el auditor verifica si existen estrategias y si se gestiona adecuadamente para conseguir unos objetivos, pero jamás interfiere el diseño de esas estrategias y el establecimiento de esos objetivos.

Conviene, pues, igualmente desarrollar de forma metódica una discusión en torno a lo que es y lo que supone la auditoría pública con enfoque estratégico, hasta dónde puede llegar y qué instrumentos ha de utilizar.

Cabe, pues, concluir que, a nuestro juicio, resulta urgente la elaboración de un documento de discusión sobre el sig-

nificado, papel, objetivos y alcance de la auditoría pública dentro del marco de la Unión Monetaria Europea y el Pacto de Estabilidad. El reforzamiento de la auditoría pública como institución, libre de cualquier monopolio, exigible a los entes públicos sin privilegios frente a las empresas y como respuesta a una necesidad social que debe ser explicada a los ciudadanos, constituye un reto inaplazable (*Vid. García Benau et al., 1998*).

Inaplazable no quiere decir, sin embargo, inevitable. Hay caminos alternativos donde los reajustes se produzcan de forma menos racional y menos equitativa, aunque quizá se perciba como más cómoda y con un menor coste político.

Estimamos que éticamente deberíamos trabajar en esta dirección, porque lo que en los momentos actuales puede parecer utópico, lejano y siempre incómodo creemos que constituye el camino correcto, quizá el único, para justificar la pervivencia y el desarrollo de esta profesión.

VI. A MODO DE CONCLUSIÓN

En páginas anteriores hemos efectuado un breve recorrido por lo que supone la reforma y nuevas tendencias de la gestión pública para su auditoría y fiscalización. La apertura de las entidades públicas a la competitividad, el énfasis en la satisfacción del ciudadano y la actualización de los mecanismos de control no han de constituir fórmulas para destruir y debilitar a estas entidades; antes bien han de actuar como herramientas para su defensa y justificación. Si los desequilibrios financieros en el Sector público imponen un control y un freno en su crecimiento, el único camino para evitar las injusticias y los recortes lineales, que siempre recaen sobre los más desfavorecidos, será el de la racionalización de sus estructuras organizativas. Habrá que recortar y prescindir de lo malo y lo

ineficiente de las organizaciones antes que recortar las prestaciones sociales que alivian a los más débiles y que desearíamos constituyesen conquistas irrenunciables del Estado del bienestar.

Esta modernización y estas exigencias afectan también, y de forma muy especial, a la auditoría y a los órganos institucionales de control externo, que deberán suministrar el entramado de control necesario para garantizar un adecuado funcionamiento de la gestión pública y los mecanismos adecuados para llevar adelante su adecuado pilotaje. Para ello, no cabe duda que debe revisarse el alcance de las auditorías y adaptar los trabajos a las nuevas tendencias de la gestión y tecnología de la información.

En este camino de modernización y adaptación de la fiscalización externa en nuestro país no cabe duda que se ha avanzado mucho y que se ha trabajado bien. Sin embargo, no resultaría realista una posición complaciente. Por ello se hace necesario adoptar una actitud más abierta a la ciudadanía y al impacto que sobre ella tienen las políticas públicas. Quiere ello decir que el objetivo del servicio al ciudadano no debe verse obstruido o dificultado por privilegios o escalones intermedios, y que esta idea debe presidir en todo momento la actuación del auditor público, por supuesto siempre dentro del marco legal que en un Estado de derecho define las reglas del juego democráticas. La consideración de la experiencia desarrollada en el ámbito de la auditoría empresarial constituye, sin duda, uno de los instrumentos más útiles y poderosos para promover el avance y modernización de la auditoría de las organizaciones públicas.

Asumido el objetivo general, surgen de él una pluralidad de cuestiones que, por su importancia, dificultad o carácter novedoso, podrían considerarse como cuestiones emergen-

tes en auditoría pública, como son la auditoría medioambiental, la de sistemas y procedimientos, la de programas, la auditoría informática o las auditorías de calidad. Esta relación hay que considerarla como meramente indicativa de los importantes retos con los que la función fiscalizadora deberá enfrentarse en este nuevo siglo.

BIBLIOGRAFÍA

ADAMASCHEK, B. (1998): *Intermunicipal Comparative Performance Measurement. Innovation through competition*. Gütersloh, Germany, Bertelsmann Foundation Publishers.

ADAMASCHEK, B., y BANNER, G. (1997): «Bertelsmann Foundation: Comparative Performance Measurement – A New Type of Competition between Local Governments. Incluido en *International Strategies and Techniques for Future Local Government*», *Practical Aspects towards Innovation and Reform*, ed. por Pröhl, M., 183-208. Gütersloh, Bertelsmann Foundation Publishers.

ÁLVAREZ, L.; REY, J. M., y MOZO, E. coord. (1995): *La calidad en España*. Madrid, Cinco Días.

AUDIT COMMISSION FOR LOCAL AUTHORITIES AND THE NATIONAL HEALTH SERVICE IN ENGLAND AND WALES (1993): *Citizen's Charter Indicators. Charting a Course*. London, Hammond Associates.

BAREA TEJEIRO, J. (1997a): «Un sector público para el siglo XXI», *Boletín AECA*, N° 42 (anexo).

– (1997b) «Convergencia o no convergencia de España», *Boletín AECA*, N° 43 (anexo).

BAREA TEJEIRO, J., Y GÓMEZ CIRIA, A. (1994): *El problema de la eficiencia del sector público*. Madrid, Instituto de Estudios Económicos.

BELL, T. B.; MARRS, F. O.; SOLOMON, I., y THOMAS, H. (1997): *Auditing Organizations Through a Strategic-Systems Lens*. KPMG Peat Marwick LLP.

BENDELL, T., BOULTER, L., ATKINS, R. (1997): «Braintree: Our Aim is Quality», incluido en *International Strategies and Techniques for Future Local Government. Practical Aspects towards Innovation and Reform*, ed. por Pröhl, M., 249-290. Gütersloh, Bertelsmann Foundation Publishers.

BENITOLÓPEZ, B., y HERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, J. (1995): «Información sobre economía, eficiencia y eficacia en los estados contables de las administraciones públicas: la propuesta del GASB», Incluido en *Análisis y contabilidad de gestión en el Sector público*. III Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Pública ASEPUC, 197-223. Málaga, Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad.

BUDÄUS, D., y BUCHHOLTZ, K. (1996): «A Comparative Investigation into Managerial Accounting Systems of Local Government», incluido en *Recent Developments in Comparative International Governmental Accounting Research*, ed. por Lüder, K., 95-127. Speyer, Forschungsinstitut für Öffentliche Verwaltung bei der Hochschule für Verwaltungswissenschaften Speyer.

BUENO CAMPOS, E. (director de edición) (1998a): *Corporate Governance (del informe Cadbury al informe Olivencia)*. Madrid, Instituto Universitario Euroforum Escorial.

- (1998b): *El gobierno de las sociedades (consejos y consejeros: presente y futuro)*. Madrid, Instituto Universitario Euroforum Escorial.

CARMONA IBÁÑEZ, P. (1994): *Auditoría medioambiental*. Valencia, Universitat de València (trabajo no publicado).

CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA 1978.

COOPERS & LYBRAND (1992): «Kakapo District Council». *Annual Report 19X2*". Auckland. Coopers & Lybrand.

FUENTES QUINTANA, E. (1997): «El déficit público de la democracia española», en *Déficit público y convergencia europea*, edición dirigida por Barea Tejeiro, J., 2-22. Madrid, Price Waterhouse.

GAGO RODRÍGUEZ, S. (1997): *La relación de agencia en la empresa. Análisis y control de los costes de agencia*. Madrid, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

GARCÍA BENAÚ, M^a A.; RUIZ BARBADILLO, E., y VICO MARTÍNEZ, A. (1998): *Análisis de la estructura del mercado de servicios de auditoría en España*. Madrid, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

GIMENO RUIZ, A. (1997): «La descentralización de la gestión pública. Implicaciones contables», *Actualidad Financiera*, número monográfico 2/97, 45-57.

GONZÁLEZ MALAXECHEVARRÍA, A. (1997): *Auditoría ambiental: su evolución histórica y entorno político-institucional. Hacia una nueva perspectiva: la auditoría financiero-ambiental (ecológica) integrada*. Madrid, Instituto de Auditores Internos de España.

GOVERNMENTAL ACCOUNTING STANDARD BOARD OF THE FINANCIAL ACCOUNTING FOUNDATION, GASB (1987): *Objectives of Financial Reporting*. Stamford.

– (1994): *On concepts related to Service Efforts and Accomplishments Reporting*. Norwalk.

HUERTA, E. (1997): *El fenómeno de las privatizaciones de empresas y servicios públicos: aproximaciones económicas a la privatización de empresas*. Pamplona (trabajo no publicado).

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS, IFAC (1993): *Managing Quality Improvements*.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS, IFAC. PUBLIC SECTOR COMMITTEE (1996): *The Government Financial Reporting Entity*. Study 8.

INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, IGAE (1993): *Sistema de análisis funcional y organizativo SAFO. Una metodología para la evaluación de oficinas*. Madrid, Ministerio de Economía y Hacienda.

- (1997a): *El establecimiento de objetivos y la medición de resultados en el ámbito público. Guía, Fundamentos Técnicos y Aplicación Cprox*. Madrid, Ministerio de Economía y Hacienda.

- (1997b): *Auditools 1.2. Manual del Auditor*. Madrid, Intervención General de la Administración del Estado.

JENKINS, K. CAINES, K., y JACKSON, A. (1989): *Improving Management in Governments: the Next Steps*. Londres, HMSO.

JONES, R. H., y LÜDER, K. G. (1996): «The Relationship between National Accounting and Governmental Accounting: State of the Art and Comparative Perspectives», en McCulloch, B. W. y Ball, I. 1992 «Accounting in the Context of Public Sector Management Reform», *Financial Accountability & Management* 8 (1): 7-12.

LANZA SUÁREZ, P. (1998): «La informática en el trabajo de auditoría», *Auditoría Pública*: 93-98.

LEY 6/1997, DE 14 DE ABRIL, DE ORGANIZACIÓN Y FUNCIONAMIENTO DE LA ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO (1997).

LIZCANO ÁLVAREZ, J. (1998): «Necessitat d'un sector públic competitiu: cap a un canvi de paradigma en la informació comptable», *Revista Econòmica de Catalunya*, N° 35, 39-51.

MAIJ, N. G. (1997): «Tilburg: Competition in Local Government», incluido en *International Strategies and Techniques for Future Local Government. Practical Aspects towards Innovation and Reform*, ed. por Pröhl, M., 149-181. Gütersloh, Bertelsmann Foundation Publishers.

MARTÍN SANZ, M^a L. (1993): «La auditoría ecológica y las entidades fiscalizadoras superiores», *Presupuesto y gasto público*, 11: 235-245.

MONTESINOS JULVE, V. (1998a): «La introducción del criterio de devengo en los presupuestos públicos: consideraciones generales», *Presupuesto y gasto público*, 20: 61-71.

- (1998): «La legitimación del Sector público a través de su reforma y su control», incluido en *Ética Pública e Control Externo Público*, coordinado por F.J. Constenla Acasuso, 91-135. Santiago de Compostela, Consello de Contas de Galicia.

NAVARRO GALERA, A. (1998): *El control económico en la administración municipal: un modelo basado en indicadores*. Valencia, Sindicatura de Comptes.

PHIPPARD, S. (1994): La iniciativa «Next Steps: Rerefons, finalitat i operativa de l'equip Next Steps», en *Cap a una Administració Pública més eficaç*, 181-201. Barcelona, Sindicatura de Comptes de Catalunya.

PRÖHL, M. ed., (1997): «International Strategies and Techniques for Future Local Government», *Practical Aspects towards Innovation and Reform*. Gütersloh, Bertelsmann Foundation Publishers.

SCHEDLER, K. (1996): «Governmental Accounting Innovations at the Cantonal Level in Switzerland: Experimenting with the New Public Managements», en *Recent Developments in*

Comparative International Governmental Accounting Research, ed. por Lüder, K., 219-237. Speyer, Forschungsinstitut für Öffentliche Verwaltung bei der Hochschule für Verwaltungswissenschaften Speyer.

TRATADO CONSTITUTIVO DE LA COMUNIDAD EUROPEA, 1957.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO (1996): *Relato conciso do desenvolvimento do programa de gestão para a qualidade total*. Rio de Janeiro, Secretaria -Geral de Planejamento do TCE-RJ.

TRIBUNAL DE CUENTAS EUROPEO (1992): «Informe especial N° 3/92 sobre el medio ambiente», *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, 23 de septiembre: 1-30.

VICO MARTÍNEZ, A. (1997): *Expectativas ante la auditoría: la independencia del auditor (tesis doctoral)*. Castellón, Universitat Jaume I.

**MARCO INTEGRADO DEL CONTROL INTERNO
EN LA AUDITORÍA DE GESTIÓN**



ARMANDO MANUEL VILLACORTA CAVERO

Contador Público Colegiado y Licenciado en Administración de Empresas, egresado de la Pontificia Universidad Católica del Perú, con estudios de Maestría en Contabilidad mención Banca y Finanzas, en la Universidad Mayor de San Marcos, y Maestría en Informática, en la Pontificia Universidad Católica del Perú.

Actualmente trabaja como Gerente de Contabilidad en VOLVO FINANCE PERÚ S.A., habiéndose desempeñado por tres años como Auditor Interno. Asimismo, ha sido Auditor Externo de las firmas Price Waterhouse y Coopers & Lybrand en el Perú y Auditor Interno del Banco Continental (Filial del BBVA - España).

Primer Vice-Presidente del Instituto de Auditores Internos del Perú y Past- Presidente del Comité de Auditoría del Colegio de Contadores Públicos de Lima, miembro de la Comisión Técnica de Auditoría de la Asociación Interamericana de Contabilidad.

Expositor en temas de auditoría y contabilidad en eventos nacionales (realizados en Perú) e internacionales. Instructor de cursos de Control Interno a nivel de empresas y postgrado.

Marco integrado del control interno en la auditoría de gestión*

Armando Manuel Villacorta Cavero

El objetivo fundamental del presente trabajo es analizar de una manera constructiva una forma diferente de enfrentar las labores de auditoría interna sobre el marco general de la visión actual de los negocios; aprovechando las ideas que el estudio sobre la estructura de control interno denominada COSO puede brindarnos. La idea central es un acercamiento del auditor a sus clientes dentro de la organización bajo un enfoque proactivo y constructivo, centrandolo su trabajo en el análisis de la gestión y consecución de objetivos. El presente trabajo es presentado en cinco secciones, incluyendo conclusiones.

En la primera parte, se busca destacar la relación entre las labores de auditoría interna y la participación del contador público en esta actividad.

En la segunda parte se analiza las diferentes concepciones de estructura de control interno, que el profesional

* Ponencia publicada originalmente en el Volumen II, Trabajos Técnicos Nacionales, XXII Conferencia Interamericana de Contabilidad, 8 al 11 de setiembre de 1997, Lima-Perú.

contable ha venido utilizando bajo un enfoque básicamente financiero, para proporcionar una idea general del objetivo que busca satisfacer versus lo que constituye una auditoría interna.

En la tercera parte se describe el estudio COSO, buscando desarrollar de manera resumida las principales características que este estudio menciona. Es así, que presentamos la definición general de control interno, los componentes del control interno y una breve explicación sobre su composición.

A continuación se describe la problemática actual en relación a la participación del auditor en la gestión de los negocios

Finalmente, se comenta la forma como se debe manejar un esquema de control orientado a la gestión del negocio.

INTRODUCCIÓN

En el dinámico ambiente de trabajo que estamos viviendo hoy en día, los auditores están siendo retados por nuevas ideas y nuevos enfoques sobre quiénes son sus clientes y cómo deben orientar sus servicios. Por otro lado, estamos participando en una época de profundas transformaciones, inimaginables hace apenas unos cuantos años. Es claro entonces que ninguna profesión puede, ni debe sustraerse a los acontecimientos propios de una nueva economía mundial, que está tendiendo a un mercado global competitivo y complejo. Asimismo, no se necesita profundos conocimientos en economía, ni ser un experto administrador para entender los posibles y particulares efectos del cambio. Para un contador o un auditor es preciso entonces, conocer la organización donde participa y su entorno; donde el control interno juega un papel importante. Por tanto, si entendemos al control interno todo esfuerzo que se hace para aumentar las posibilidades de que se logren los obje-

tivos, es fácil percibir el impacto que tiene un buen control interno en las actividades de toda empresa y la importancia que como auditores debemos darle.

1. LA AUDITORÍA Y LA PROFESIÓN DEL CONTADOR PÚBLICO

La auditoría tiene una función vital en los negocios, en el gobierno y en nuestra economía. La evidencia de esa importancia se aprecia en la periodicidad anual cuando se auditan los estados financieros de más de 4.000 empresas, toda unidad estatal que debe someterse a una auditoría dirigida por un profesional contable de acuerdo con el Sistema Nacional de Control, y la necesidad empresarial de una revisión independiente de sus procesos.

La auditoría, según el informe del comité sobre conceptos básicos de auditoría de la American Accounting Association (Accounting Review, Vol. 47), se define como "Un proceso sistemático que obtiene y evalúa objetivamente la evidencia con respecto a declaraciones acerca de las acciones económicas y eventos; dicho proceso determinará el grado de correspondencia entre estas declaraciones y el criterio, para luego comunicar los resultados a los usuarios interesados".

De lo expuesto, podemos afirmar que como vocación, la auditoría ofrece la oportunidad de reto y recompensa para los profesionales de Contabilidad en las actividades industriales, de servicios, comercio y gobierno.

2. CONSIDERACIONES RESPECTO A LA ESTRUCTURA DE CONTROL INTERNO

La definición de control ha ido cambiando a través de los tiempos, lo cual puede traer confusión en términos de interpretación, dado que, una terminología puede tener diferentes significados para cada persona.

A continuación detallamos los términos más usuales tales como control, control interno, control interno contable, control interno administrativo, control gerencial, control operacional, control preventivo, control detectivo, control efectivo, etc. Muchos de estos términos se derivan del esfuerzo de los profesionales de contabilidad para considerar aquellos aspectos del control interno que eran relevantes a la auditoría de estados financieros.

a. Definición de control interno

El control interno se define como aquellos procedimientos, métodos y medidas adoptadas por la empresa para salvaguardar los activos y que le ayuden a alcanzar las metas y objetivos establecidos. Los controles internos son utilizados para dar seguridad razonable sobre la confiabilidad de la información que fluye por la empresa; promueven la eficiencia operacional y el cumplimiento con las normas y procedimientos establecidos (Kell 1995: 135).

La definición del SAS 55 (Statement of Auditing Standards) menciona que "el control interno es un sistema o estructura establecida por la gerencia para proveer seguridad razonable de que los objetivos de la organización se van a lograr".

Estructura de control interno

Consiste en las políticas y procedimientos establecidos para proporcionar una seguridad razonable de poder lograr los objetivos específicos de la entidad. Por lo general, los procedimientos relevantes de una auditoría, se refieren a la capacidad de la entidad de registrar, procesar, resumir e informar los datos financieros. Sin embargo, otras políticas y procedimientos podrán ser relevantes si se refieren a datos que emplea el auditor para aplicar los procedimientos de auditoría (SAS 55).

La estructura de control interno, consiste en los siguientes elementos: medio ambiente de control, sistema de contabilidad y procedimientos de control.

Medio ambiente de control

Se refiere al efecto colectivo de factores importantes que sirven para establecer, aumentar o disminuir la efectividad de procedimientos y políticas específicas. Tales factores incluyen la filosofía y estilo de la gerencia, estructura organizacional, funcionamiento del comité de auditoría, métodos de control administrativo para supervisar y dar seguimiento al desempeño, el funcionamiento de auditoría interna, políticas y prácticas de personal, influencias externas, etc.

Sistema contable

Consiste en los métodos y registros establecidos para identificar, reunir, clasificar, registrar e informar las transacciones de una entidad. Un sistema contable efectivo, toma debida cuenta del establecimiento de métodos y registros que (i) identifican y registran todas las transacciones válidas, (ii) permiten una adecuada clasificación de transacciones para incluirse en la información financiera, (iii) cuantifiquen el valor de las operaciones, (iv) permitan registrar la operación en el período contable apropiado y (v) presenten debidamente las transacciones y revelaciones correspondientes en los estados financieros.

Procedimientos de control

Son aquellos procedimientos y políticas adicionales al ambiente de control y al sistema contable, establecidos por la gerencia para proporcionar una seguridad razonable de poder lograr los objetivos específicos de la entidad. Los procedimientos de control incluyen diferentes objetivos y se aplican a diferentes niveles organizativos y de procesamiento de datos.

Por lo general podrían catalogarse como procedimientos la debida autorización de transacciones y actividades; segregación de funciones; diseño y uso de los documentos y registros apropiados para ayudar a asegurar el registro adecuado de transacciones y hechos; dispositivos de seguridad adecuados sobre el acceso y uso de activos y registros; y arqueos independientes de desempeño y evaluación debida de cifras registradas como arqueos administrativos.

b. Responsabilidad de implantar el control interno

El SIAS (Statement of Internal Auditing Standards) N° 1, del 1° de julio de 1983, Guía 300.07 Responsabilidades de la Gerencia: Establece que es responsabilidad de la gerencia de la empresa; planificar, organizar y dirigir la misma de manera adecuada, tal que pueda lograr que las metas y objetivos establecidos puedan ser alcanzados; por tanto, es responsable de implantar el control interno. El auditor tiene la responsabilidad de examinar y evaluar la efectividad y pertenencia del sistema de control interno en el área a ser auditada.

A continuación se detalla los responsables más usuales en las organizaciones frente a sus deberes:

Gerencia	Directamente responsable
Presidente o Director General	Dueño del control interno
Otros gerentes	Responsables de sus áreas
Otro personal	Todos tienen responsabilidad
Junta de Directores	Guía y dirección
Audidores Internos	Evalúan efectividad
Entidades Externas	Tienen efecto, no responsabilidad

3. NUEVO ENFOQUE DE CONTROL

En un esfuerzo por reducir la confusión y proliferación de diferentes términos relacionados con el control interno surge un estudio sobre el marco integrado de control interno, lo realizó la comisión nacional sobre información financiera fraudulenta, conocida como Commission Teadway, establecida en 1985 como uno de los múltiples actos legislativos y acciones que se derivaron de las investigaciones sobre el caso Watergate (1973-76).

a. ¿Qué es COSO?

Es la integración de cinco (5) organismos profesionales: Asociación Americana de Contadores (AAA); Instituto Americano de Contadores Públicos Autorizados (AICPA); Instituto de Ejecutivos Financieros (FEI); Instituto de Auditores Internos (IIA) y el Instituto de Contadores Gerenciales (IMA). La unión de estas organizaciones adoptó el nombre de Committee of Sponsoring Organizations (COSO). Este Comité de Organizaciones Patrocinadoras realizó un estudio de dos (2) años dirigido a integrar en una sola dirección el concepto de control interno.

Las investigaciones, encuestas y talleres realizados por COSO contaron con el apoyo y asesoría de la firma de contadores públicos autorizados Coopers & Lybrand. El resultado fue la publicación de un compendio en cuatro (4) volúmenes compuestos por (i) resumen ejecutivo; (ii) marco conceptual integrado; (iii) informes de la dirección sobre el control interno a accionistas y/o partes externas y (iv) guías y manuales para la evaluación de los componentes del control interno.

b. Visión general reporte COSO

Definición control interno (COSO): "Control interno es un proceso, puesto en práctica por la Junta de Directores,

gerencia y otro personal, diseñado para proveer una seguridad razonable en el logro de los siguientes objetivos: efectividad y eficiencia de las operaciones, confiabilidad de los reportes financieros, y cumplimiento con leyes y regulaciones”.

Componentes del marco integrado de control interno

El control interno consta de cinco componentes interrelacionados, que se derivan de la forma como la administración maneja el negocio, y están integrados a los procesos administrativos. Los componentes son (i) ambiente de control, (ii) evaluación de riesgos, (iii) actividades de control, (iv) información y comunicación y (v) supervisión y seguimiento.

El control interno no consiste en un proceso secuencial en donde alguno de los componentes afecta sólo al siguiente, sino en un proceso multidireccional repetitivo y permanente, en el cual más de un componente influye en los otros. Los cinco componentes forman un sistema integrado que reacciona dinámicamente a las condiciones cambiantes, de tal forma que dos entidades no tendrán o deberán tener el mismo sistema de control interno.

(i) *Ambiente de control*: se refiere al establecimiento de un entorno que estimule e influya la actividad del personal con respecto al control de sus actividades. Es en esencia, el principal elemento sobre el que se sustenta o actúan los otros cuatro componentes e indispensable, a su vez, para la realización de los propios objetivos de control. Los elementos asociados con el ambiente de control son:

- a) *Integridad y valores éticos*: la efectividad del control interno depende de la integridad y valores de la gente que lo diseña, y le da seguimiento.
- b) *Competencia*: se refiere a los conocimientos y habilidades que debe poseer el personal para cumplir adecuadamente sus tareas.

- c) *Consejo de administración y/o comité de auditoría*: debido a que estos órganos fijan los criterios que perfilan el ambiente de control, es determinante que sus miembros cuenten con la experiencia, dedicación y compromiso para tomar las acciones adecuadas e interactuar con los auditores.
- d) *Filosofía administrativa y estilo de operación*: los factores más relevantes son las actitudes mostradas hacia la información financiera, el procesamiento de la información, y principios y criterios contables, entre otros. Otros elementos que influyen son la estructura organizativa, delegación de autoridad y de responsabilidad y políticas, y prácticas del recurso humano.

(ii) *Evaluación de riesgos*: involucra la identificación y análisis de riesgos relevantes para el logro de los objetivos y la base para determinar la forma en que tales riesgos deben ser manejados. Asimismo, se refiere a los mecanismos necesarios para identificar y manejar riesgos específicos asociados con los cambios, tanto de aquéllos que influyen en el entorno de la organización como en el interior de la entidad.

En esta línea, es indispensable el establecimiento de objetivos tanto a nivel global de la organización como al de actividades relevantes, obteniendo con ello una base sobre la cual sean identificados y analizados los factores de riesgo que amenazan su oportuno cumplimiento.

La evaluación de riesgos debe ser una responsabilidad ineludible para todos los niveles que están involucrados en el logro de objetivos. Pensamos que esta actividad de auto evaluación debe ser revisada por los auditores para asegurarnos que tanto el objetivo, enfoque, alcance y procedimiento han sido apropiadamente llevados a cabo.

Objetivos: la importancia que tiene este aspecto en cualquier organización, representa la orientación básica de todos sus recursos y esfuerzos y proporciona una base sólida para un control interno efectivo. El estudio del COSO propone una categorización que pretende unificar los puntos de vista al respecto. Tales categorías son las siguientes (i) objetivos de operación, son aquellos relacionados con la efectividad y eficacia de las operaciones de la organización, (ii) objetivos de información financiera, se refieren a la obtención de información financiera confiable, y (iii) objetivos de cumplimiento, están dirigidos a la adherencia a leyes y reglamentos federales o estatales, así como también a las políticas emitidas por la gerencia.

Riesgos: el proceso mediante el cual se identifican, analizan y manejan los riesgos forma parte importante de un sistema de control efectivo. Para ello la organización debe establecer un proceso suficientemente amplio que tome en cuenta sus interacciones más importantes entre todas sus áreas y de éstas con el exterior. Desde luego los riesgos a nivel global incluyen no sólo factores externos sino también internos (por ejemplo: interrupción de un sistema de procesamiento de información; calidad del personal, etc).

Los riesgos a nivel de actividad también deben ser identificados, ayudando con ello a administrar los riesgos en las áreas o funciones más importantes. Desde luego las causas de riesgo en este nivel pertenecen a un rango amplio que va desde lo obvio hasta lo complejo y con distintos grados de significación.

El análisis de riesgos y su proceso, sin importar la metodología en particular, debe incluir la estimación de la significancia del riesgo y sus efectos, evaluación de la

probabilidad de ocurrencia, establecimiento de acciones y controles necesarios.

Manejo de cambios: este elemento resulta de vital importancia debido a que está enfocado a la identificación de los cambios que pueden influir en la efectividad de los controles internos. Tales cambios son importantes, ya que los controles diseñados bajo ciertas condiciones pueden no funcionar apropiadamente en otras. De lo anterior se deriva la necesidad de contar con un proceso que identifique las condiciones que puedan tener un efecto desfavorable sobre los controles internos y la seguridad razonable de que los objetivos sean logrados.

(iii) **Actividades de control:** son todas aquellas que realiza la gerencia y demás personal de la organización para cumplir diariamente con actividades asignadas. Estas actividades están relacionadas (o contenidas) en las políticas, sistemas y procedimientos principalmente. Ejemplo de estas actividades son las de aprobación, verificación, conciliación, inspección, revisión de indicadores de rendimiento, etc. También la salvaguarda de los recursos, la segregación de funciones; la supervisión y entrenamiento adecuados, etc. Las actividades de control tienen distintas características, pueden ser manuales o computarizadas, gerenciales u operacionales, generales o específicas, preventivas o posteriores. Sin embargo, lo trascendente es que sin importar su categoría o tipo, todas ellas están apuntando hacia los riesgos (reales o potenciales) en beneficio de la organización, su misión y sus objetivos, así como a la protección de los recursos. Las actividades de control son importantes no sólo porque en sí mismas implican la forma "correcta" de hacer las cosas, sino debido a que son el medio idóneo de asegurar en mayor grado el logro de los objetivos, y esto sí que tiene mayor relevancia que hacer las cosas "correctamente".

(iv) Información y comunicación:

Información: la información tanto general internamente como aquello que se refiere a eventos acontecidos en el exterior, es también parte esencial de la toma de decisiones así como del seguimiento de las operaciones. La información cumple distintos propósitos a diferentes niveles.

- **Sistemas integrados a la estructura:** no hay duda que los sistemas están integrados o entrelazados con las operaciones. Sin embargo, se observa una tendencia a que estos deben apoyar de manera contundente la implantación de estrategias. Los sistemas de información, como un elemento de control, estrechamente ligados a los procesos de planeación estratégica, constituyen un factor clave de éxito en muchas organizaciones.
- **Sistemas integrados a las operaciones:** los sistemas se constituyen en medios efectivos para la realización de las actividades de la empresa. Desde luego el grado de complejidad varía según el caso, y se observa que cada día están más integrados con las estructuras o sistemas de organización.
- **La calidad de la información:** esto es tan trascendente que constituye un activo, un medio y hasta una ventaja competitiva en todas las organizaciones importantes, ya que está asociada a la capacidad gerencial de las empresas. La información, para actuar como medio efectivo de control, requiere de una cantidad importante de recursos y características de relevancia en su contenido, oportunidad, actualización, exactitud y accesibilidad.

Comunicación: al respecto también es claro que deben existir adecuados canales para que el personal conozca sus responsabilidades sobre el control de sus actividades. Estos canales deben comunicar los aspectos relevantes del sistema de control interno y la información indispensable para los gerentes, así como los hechos críticos para el personal encargado de realizar las operaciones críticas. También los canales de comunicación entre la gerencia y el consejo de administración o los comités son de vital importancia. En relación con los canales de comunicación con el exterior, estos son el medio a través del cual se obtiene o proporciona información relativa a clientes, proveedores, contratistas, entre otros, asimismo, son necesarios para proporcionar información a las entidades reguladores sobre las operaciones de la empresa e inclusive sobre el funcionamiento de su sistema de control.

(v) Supervisión y seguimiento: en general los sistemas de control están diseñados para operar en determinadas circunstancias, tomando en consideración los objetivos, los riesgos y las limitaciones inherentes al control; sin embargo, las condiciones evolucionan debido tanto a factores externos como internos, provocando con ello que los controles pierdan su eficacia. Como resultado tenemos que la gerencia debe llevar a cabo una revisión y evaluación sistemática de los componentes y elementos que forman parte de los sistemas de control, dependiendo de las condiciones específicas de cada organización, de los distintos niveles de riesgos existentes y del grado de efectividad mostrado por los distintos componentes y elementos de control. La evaluación debe conducir a la identificación de los controles débiles, insuficientes o necesarios, para promover con el apoyo decidido de la gerencia, su reforzamiento e implantación, pudiendo llevarse a cabo de tres formas (i) durante la realización de las actividades diarias en los

distintos niveles de la organización, (ii) de manera separada por personal que no es el responsable directo de la ejecución de las actividades (incluidas las de control) y (iii) mediante la combinación de las dos formas anteriores, siendo necesario que el auditor participe en este proceso, en virtud de los conocimientos y experiencia que tiene en este campo.

La supervisión de las actividades diarias permite observar si efectivamente los objetivos de control se están cumpliendo y si los riesgos se están considerando adecuadamente. Los niveles de supervisión juegan un papel importante al respecto, ya que ellos son quienes deben concluir si el sistema de control es efectivo o ha dejado de serlo, tomando las acciones de corrección o mejoramiento que el caso exige.

4. ANÁLISIS DE LA SITUACIÓN ACTUAL EN LAS EMPRESAS

En Latinoamérica, se viene viviendo un proceso de cambios para situar a los países en el nuevo entorno globalizado, en este contexto se puede destacar: la integración económica y comercial de los países caso MERCOSUR, NAFTA y Pacto Andino; eliminación de barreras de comercios, en una tendencia a eliminar las barreras proteccionistas que ejercían los países para dar paso a un contexto de libre mercado; la importancia de una sociedad instruida donde el conocimiento constituye el principal activo y una reestructuración de la competencia central de los gobiernos con el fin de enfocarlos en lo crítico y en lo que hacen mejor. Por otro lado, las empresas tienden a ser organizaciones que buscan su desarrollo en la participación más activa de su personal, una mayor productividad con la presencia de equipos de trabajo comprometidos con una organización a medida, un énfasis en la utilización de servicios externos y, finalmente, un concepto de ganancia que se centra en la necesidad empresarial de incrementar la capacidad de los recursos para producir riquezas.

En este contexto, las empresas han comenzado a sentir la necesidad de una mayor participación del auditor interno en la gestión del negocio, razón por la cual es necesario analizar las limitaciones actuales en las labores del auditor interno que vienen perjudicando esta visión. En cuanto a problemas identificados, de acuerdo con una encuesta realizada en 20 empresas dedicadas a actividades industriales y de servicios se pueden mencionar los siguientes:

- El tiempo que el auditor utiliza para coordinar con las diferentes áreas auditadas sus necesidades, observando que el auditor actúa de manera unilateral en sus procedimientos sin comunicar sus resultados a las personas directamente vinculadas a sus hallazgos.
- La visión crítica y no constructiva que algunos auditores desarrollan centrandó su atención en la identificación de responsables, sin determinar soluciones o alternativas al hallazgo.
- La falta de preparación de los auditores en temas de actualidad vinculados con los negocios, que le hacen en él asumir actitudes temerosas al expresar sus puntos de vista o complementar hallazgos por falta de un criterio claro.
- La falta de ética de algunos auditores que en ocasiones son llamados para ser consultados sobre temas de controversia y, posteriormente, terminan incorporando dichos problemas en su informe como si hubiera sido desarrollado dentro de sus labores de auditoría.
- La visión legalista o contable en la que se centran los auditores en muchas ocasiones, perdiendo de vista los objetivos y la visión del negocio.
- Falta de una visión proactiva de los hechos, limitándose a revisar hechos históricos, perdiendo así la

visión de largo plazo del negocio o simplemente actuando en función a cómo los hechos se suceden.

- Carencia de herramientas computacionales en el desarrollo de sus labores, y asimismo, falta de supervisión en procesos automatizados.
- Centralización de las observaciones de control en aspectos normativos internos, independientemente de su vigencia o costo / beneficio para la organización, y
- Falta de análisis del riesgo del negocio para la consecución de los objetivos en los programas de trabajo.

En resumen, consideramos importante destacar los factores críticos identificados y que están vigentes para los actuales esquemas de control interno (Lazcano 1995:156):

- a) Las labores efectuadas por los ejecutivos financieros, presentan un sesgo a aspectos financiero-contables como financiamiento externo, consultoría interna, capacitación financiera, etc., hecho que revela la falta de atención al contexto organizacional no cuantificable.
- b) Estamos observando un proceso de hipercambio en las organizaciones, como consecuencia de la reingeniería de procesos, la tecnología de punta, nuevos mercados, nuevos negocios, etc. Este hecho hace necesario que el profesional de auditoría se actualice en este nuevo entorno y apoye a la organización en su encuentro con estos nuevos hechos. Aquí es importante reflexionar sobre el grado de preparación que el auditor presenta en nuestro país, para enfrentar estos nuevos conocimientos.
- c) Los controles no son sólo concurrentes y posteriores, sino deben tender a ser preventivos y proactivos, es decir, deben buscar una identificación del problema sin esperar que éste ocurra, y sobre todo, deberían de

brotar sin necesidad de ser invocados. Es importante ser conscientes que en general los auditores nos pegamos más a una participación posterior o concurrente antes que anterior.

Los hechos antes comentados, no hacen más que llevamos a la conclusión de que el enfoque de control interno que los auditores manejan debe ser cambiado a una visión más empresarial, y es lo que en el presente trabajo buscaremos proponer a continuación.

5. DESARROLLO DE UN MARCO INTEGRADO DE CONTROL INTERNO EN LA AUDITORÍA DE GESTIÓN

a. Auditoría de gestión

Antes de analizar la propuesta de un marco integrado, debemos comentar el concepto de auditoría de gestión.

La auditoría de gestión puede concebirse como un sistema integrado de evaluación global y objetiva de las operaciones y decisiones de una empresa para determinar el grado de eficiencia, efectividad y economía de la dirección del negocio y la utilidad de los controles establecidos para medir resultados; con el fin de identificar las áreas fuertes y débiles, y así poder buscar alternativas que hagan más rentable y productiva la empresa (Fonseca 1996:5). De la definición presentada se desprende que la auditoría de gestión es un recurso importante en la fase de análisis del presente y futuro de la empresa, permite diagnosticar y establecer recomendaciones; señala de qué modo la estructura de la organización y la capacidad ejecutiva existente pueden adaptarse para diseñar con éxito una estrategia. Es un instrumento importante para establecer las fortalezas y debilidades de la empresa y de su equipo gerencial, lo que permite medir el grado de adaptación de la organización a los objetivos operativo y estratégicos fijados.

b. Enfoque propuesto

La presente propuesta busca resumir, a través del enunciado criterios generales que de considerarse podrían contribuir a enmarcar al auditor en un enfoque empresarial teniendo como marco referencial los objetivos organizacionales. Asimismo, en la organización se busca contribuir al logro de la eficiencia y la eficacia generando información relevante.

La visión de una auditoría de gestión se centra en la comprensión por parte del auditor de los criterios utilizados por la empresa para definir las acciones que le permitan orientar sus procesos a la consecución de los objetivos dentro del marco de su visión-misión. La fuente de información está constituida principalmente por políticas, procedimientos, normas o simplemente patrones de conducta, permitiendo esta comprensión al auditor mantener una posición proactiva y velar por el cumplimiento funcional de las acciones planificadas a todo nivel dentro de la organización.

La metodología propuesta se puede realizar en los siguientes pasos:

- I. *Definición de negocio e identificación de la estrategia*, para ello se tiene que evaluar el entorno en que opera el negocio y su mercado.

A continuación se presentan los principales criterios que el auditor debería a nuestro criterio considerar para esta fase:

- a) **Satisfacción del cliente:** el auditor debe de incidir en evaluar el grado de conocimiento de los clientes por parte de la empresa, el sistema de respuestas a los requerimientos de los clientes por parte de la empresa y los resultados en general que reflejan clientes satisfechos.

- b) **Liderazgo:** el auditor deberá observar la capacidad del negocio de colocarse delante de la competencia y los valores de calidad que la organización difunde a sus empleados.
- c) **Recursos humanos:** el auditor deberá observar el grado de involucramiento de las personas en las metas de la organización, la incidencia en la capacitación, el valor del reconocimiento y la calidad de vida en el desarrollo del trabajo.
- d) **Información y análisis:** el auditor deberá observar la forma de estructurar la base de datos y las fuentes de información utilizadas por la organización, así como, las estructuras internas que permiten un análisis oportuno de la información.
- e) **Planeación:** el auditor deberá observar la existencia de un planeamiento administrativo del negocio.
- f) **Aseguramiento de la calidad:** el auditor deberá conocer el diseño y control de la producción, procesos de mejoras continuas, vinculación con proveedores dentro de los procesos productivos y la documentación de soporte de los procesos.
- g) **Efecto del entorno:** el auditor deberá observar el comportamiento de las organizaciones frente al medio ambiente y el apoyo al desarrollo de sus proveedores.
- h) **Resultados:** Este concepto involucra al auditor en el conocimiento de la mejora integral de la organización, como consecuencia de la aplicación los anteriores criterios.

Lo expuesto puede ser resumido en un memorándum de planeamiento vinculado a la estrategia,

cuyas partes pueden ser (i) términos de referencia, donde se detalle los alcances del compromiso con el usuario, (ii) conocimiento del negocio, donde se presente un resumen del status del negocio en referencia al examen efectuado, (iii) sistemas de información vigentes, detallando la parte funcional y organizacional (iv) ambiente de control, donde el auditor plasme su apreciación sobre el ambiente organizacional, (v) criterios aceptables, que permitan entender el funcionamiento operativo de la actividad examinada, (vi) aspectos administrativos vinculados al examen como personal, tiempo, visitas, etc. y (vii) todos aquellos puntos de interés que el auditor haya identificado y se constituyan de interés durante la ejecución de su labor.

- II. *Evaluación de los riesgos*, con el fin de identificar oportunidades y amenazas a los cuales la organización pueda enfrentarse. En esta etapa debe buscar una comparación de la organización con el mercado, con el fin de obtener una comprensión del grado de participación de la empresa, una identificación clara de su mercado objetivo, observancia de leyes y regulaciones que puedan afectar su operatividad, y oportunidades de negocio que la empresa esté pasando por alto.

En esta etapa el auditor puede analizar barreras de entradas que enfrenta el negocio como patentes, costos fluctuantes, necesidades de capital mínimo, política gubernamental; costos fluctuantes de proveedores; concentración de clientes y proveedores; complejidad administrativa y acceso a la distribución, entre lo más importante.

Por otro lado, desde el punto de vista interno (fortalezas y debilidades), es importante un acercamiento del auditor con la gerencia y el personal de la empresa, para poder obtener de ellas su apreciación acerca del negocio y de sus riesgos. Esto permite al auditor recabar las inquietudes y/o cuestionamientos del personal de la organización, así como, un alcance del clima organizacional (creencias, conductas y actitudes compartidas).

Para poder plasmar este análisis en papeles de trabajo, podemos utilizar relaciones a través de matrices funcionales comparando funciones, estrategias, procesos, etc. También puede utilizarse una planilla de decisiones que involucre una información detallada y desagregada de los procesos para identificar en cada caso el riesgo vinculado y las acciones de control pertinentes.

III. *Diseño de procedimientos*

Los procedimientos de auditoría difieren en función a que los controles sean manuales o informáticos. En el primer caso, los procedimientos no presentan brechas en relación con los procedimientos que se utilizan actualmente en el mercado como cuestionarios de control, flujogramas, reproceso de transacciones que deberían haber sido realizadas por el usuario, etc. En el segundo caso, el auditor debe asumir una postura frente al ordenador, cuyo funcionamiento debe supervisar; para ello se vuelve necesario que obtenga la relación de entradas y salidas, los algoritmos de cálculo, manuales del sistema, manuales de usuario, etc.

Los procedimientos más usuales para ambientes informáticos son: (i) cálculos manuales, normalmente

por muestreo reproduciendo las instrucciones que el programa realiza en el proceso, chequeando los resultados obtenidos, (ii) repetición de procesos con software ad hoc elaborados por el auditor o adquiridos del mercado, comparando los resultados obtenidos con los programas de la organización auditada, (iii) cruce de aplicaciones, incidiéndose en salidas y bases de datos que deben ser comunes en resultados en aplicativos que utilicen la misma información; por ejemplo datos sobre la compra y consumo de inventarios que comparten generalmente módulos de contabilidad y de producción, (iv) controles de la actuación del usuario como registros grabados y procesados, verificación de secuencia de numeración de documentos procesados, etc. (v) control de disciplina del usuario, comprobándose si el usuario cumple con los controles indicados sobre los datos de carácter permanente, y (vi) controles de disciplina sobre la oficina de informática.

En general, el auditor debe desarrollar programas que incluyan procedimientos a la medida del negocio, tratando de cubrir los riesgos identificados y centrándolos en la evaluación de resultados.

IV. *Discusión de observaciones*

El equipo de auditoría al encontrar una debilidad o deficiencia aparentemente importante (hallazgo) durante su labor, debe comparar el hecho determinado con los criterios aceptables que son generalmente formas demostradas de hacerlo mejor, como leyes, directivas, políticas, etc. Asimismo, debe cerciorarse que la deficiencia no sea un caso aislado o una condición no difundida adecuadamente.

En este sentido la labor efectuada, la información obtenida y las conclusiones alcanzadas en el proceso de desarrollo del hallazgo deben estar ampliamente respaldadas y documentadas en los papeles de trabajo conforme se va efectuando la labor.

Posteriormente, es necesario identificar a las personas directamente responsables de la operación y a los niveles más altos de responsabilidad para saber con quién debe discutirse el problema y a quién debe dirigirse las comunicaciones pertinentes. Es decir, el desarrollo total de un hallazgo contempla que se informe a los funcionarios responsables acerca del mismo, comunicando las conclusiones y recomendaciones que se consideren necesarias y esperando de ellos una respuesta a lo presentado dentro de un plazo prudente, por ejemplo una semana.

Luego de obtenerse la respuesta de los usuarios vinculados al hallazgo el auditor debe efectuar un análisis objetivo y tener un punto de vista realista para poder llegar a conclusiones justas y reales. Para ello debe tener en cuenta factores como las condiciones y circunstancias existentes al momento en que ocurrió el hecho; índole, complejidad y magnitud cuantitativa de las operaciones, estar seguro de haber completado satisfactoriamente la documentación del hallazgo y corroborar las respuestas obtenidas con los criterios aceptables.

El desarrollo total de un hallazgo contempla que se consoliden el total de hechos observados en un informe, que debe dirigirse al directorio o a la máxima autoridad de una entidad. Lo importante, es que el hecho informado requiere de una acumulación apropiada y necesaria, acorde con las leyes vigentes,

normas, características y requerimientos básicos de auditoría establecidos para los efectos. El saber que es necesario preparar un informe y pensar en dicho informe mientras se desarrolla un hallazgo tendrá como resultado una auditoría e informe de mejor calidad.

V. *Informe final*

Realizar un informe de auditoría requiere algo más que unos conocimientos profundos de auditoría, se requiere una gran destreza para ordenar correctamente los hechos y expresar las conclusiones haciendo uso de un lenguaje correcto, actual, comprensible e incluso persuasivo. Es por ello, que generalmente los auditores antes de hacer su informe efectúan una revisión minuciosa de los papeles de trabajo para asegurarse que se han realizado satisfactoriamente todos los trabajos, que se han atado todos los cabos sueltos, se han considerado todos los asuntos identificados por la auditoría que sean de importancia o interés y que todas las consultas planteadas han sido resueltas.

En esta línea el auditor interno debe de definir la forma de presentación de sus hallazgos, para lo cual cuenta con una serie de herramientas que hoy la modernidad ofrece. Es así, que dependiendo del tipo de usuario el auditor puede utilizar (i) sistemas de procesamiento de imágenes y voz, a través de sistemas telefónicos sofisticados que permiten un esquema de teleconferencia, (ii) imágenes, para lo cual puede utilizar fotografías, multimedia o videos, (iii) correos electrónicos, a través de la supercarretera de la información (INTERNET). Asimismo, el uso de Internet permite a los auditores intercambiar información

de actualidad que puede reforzar sus comentarios y (iv) informes escritos, que son los medios convencionales actuales de presentación. Finalmente, cabe destacar que dependerá de la habilidad de cada auditor el combinar estos elementos para darles a sus informes la calidad y la oportunidad del caso.

c. Requisitos mínimos relativos al auditor en una auditoría de gestión

Debe buscarse dentro de la organización lo siguiente:

- Que el auditor se encuentre posesionado en un lugar adecuado dentro de la estructura jerárquica, es decir, reportando al consejo administrativo o sus similares dentro de un ente.
- Que el auditor muestre ante el órgano de dirección capacidad profesional, credibilidad personal, cuente con la adecuada experiencia profesional y presente predisposición para trabajos multidisciplinarios.
- Reorientación por parte del auditor de sus técnicas en una visión menos cuantitativa y operacional, buscando tender sus opiniones en una visión de eficiencia, eficacia, economía, ecología y ética. Asimismo, no perder nunca de vista el planeamiento a largo plazo del negocio o los programas a largo plazo que los entes desarrollen.
- El auditor debe tender al uso de herramientas estadísticas y computacionales para facilitar la velocidad de sus acciones y poder ser oportuno en sus intervenciones.
- El auditor en su función preventiva debe buscar ser participativo en los programas de mejoramiento de las organizaciones, velando por el no rompimiento de los controles claves para los objetivos de la organización.

Los informes de los auditores deben tender a una presentación ejecutiva, que les permita obtener una visión panorámica de los hechos a la alta dirección y posteriormente esté sujeta a una ampliación más detallada de hechos concretos.

d. Los comités de auditoría y su importancia en los negocios de hoy

Un aspecto final que debemos desarrollar en la presente propuesta es la participación activa de los directivos sin responsabilidad operativa (Directores o Consejo de Administración) en la función de control de la empresa a través de los comités de auditoría.

El comité de auditoría en los negocios de hoy busca incrementar y resaltar la importancia del control interno, involucrar en forma más directa a los directores en los problemas de la empresa y mantener un punto de contacto permanente entre los directores y los órganos de control de la empresa (auditoría interna y externa).

Un comité de auditoría debe estar conformado por un mínimo de tres personas que presenten las habilidades y aptitudes necesarias para asumir esta labor, cuenten con el tiempo suficiente para asumir responsabilidades claramente definidas y mantengan una actitud de independencia en sus decisiones. La empresa y sus accionistas deben de dar todos los recursos necesarios y acceso ilimitado a la información.

Entre las principales actividades del comité se encuentran evaluar la actuación de los auditores externos, revisar la información financiera antes de su entrega a la junta de directores, revisar las observaciones de control que surjan de las auditorías internas y externas, revisar cualquier comentario en general que vaya a publicarse acerca del sistema de control, coordinar con auditoría interna el plan anual

de control antes de su aprobación por la junta de directores, dar seguimiento a las observaciones surgidas en la junta de directores.

Finalmente, el comité debe documentar todas sus acciones a través de actas de reunión, las cuales deberán ser llevadas por un secretario, el cual circulará dichas actas a todos los miembros del directorio luego de que hayan sido revisadas y aprobadas en su contenido.

CONCLUSIÓN

1. Un buen sistema de control interno nos asegura la confiabilidad e integridad de la información; el cumplimiento con las políticas, normas, procedimientos, leyes y reglamentos establecidos por la gerencia; la seguridad de los activos contra robos, fuego, catástrofe e irregularidades; el uso económico y eficiente de los recursos disponibles (personal, tiempo y activos); y el logro de las metas y los objetivos establecidos por la gerencia para continuar operaciones.
2. La creciente competitividad a que se enfrentan las organizaciones, obliga a implementar profundos procesos de reestructuración a fin de lograr una eficiencia global, convirtiéndose el auditor en este contexto en el profesional que debe asesorar a la dirección y los responsables operativos sobre los indicadores de calidad a utilizar, colaborar en la concientización de que los parámetros establecidos sean controlados, evaluar la contabilidad de las medidas obtenidas y replantear de ser necesario el trabajo adaptándolo a la nueva filosofía.
3. El auditor debe tender a analizar y reflexionar sobre los cambios que experimentan las organizaciones, para poder evaluar sus tendencias y prever sus efectos.

4. El enfoque delineado sobre los criterios generales del presente trabajo, se constituyen en una alternativa para el auditor, frente a los cambios que hoy experimentan las organizaciones.
5. Los comités de auditoría se convierten en órganos funcionales dentro de la organización, que contribuyen de manera efectiva para el logro de objetivos.

BIBLIOGRAFÍA

KELL Walter y BOYNTON William, 1995 *Auditoría Moderna*, Editorial Continental, México.

LAZCANO Juan Manuel, 1995 *El Manejo de las Organizaciones y su Auditoría Interna*, McGraw Hill, México.

Instituto de Auditores Internos- República Dominicana, 1993 *El Auditor frente al nuevo orden Económico*, IV Encuentro Latinoamericano de Auditores Internos. Comisión organizadora del IV Encuentro de Auditores, Santo Domingo.

AICPA ORDER DEPARTMENT, 1992 *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) INTERNAL CONTROL*, Jersey City, Estados Unidos.

**LA POTESTAD CONVALIDATORIA
DE LA ADMINISTRACIÓN**



JESÚS DAVID ROJAS HERNÁNDEZ

Abogado (1992) y Especialista en Derecho Procesal (1997) ambos títulos obtenidos en la Universidad Católica Andrés Bello.

Ex funcionario de la Contraloría General de la República, también se ha desempeñado como Abogado Consultor de la empresa PALMAVEN, S.A., socio de la firma Mogollón, Mata, Rojas y Asociados, Despacho de Abogados, y Director de Investigaciones Especiales, en la Oficina de Inspección y Fiscalización del Ministerio de Agricultura y Cría.

Actualmente se desempeña como Inspector de Tribunales, adscrito a la Inspectoría General de Tribunales del Tribunal Supremo de Justicia.

Ha participado en diversos cursos, seminarios, foros y talleres profesionales, entre los que destacan: El Contencioso

Administrativo a la Luz de la Constitución de 1999”, IV Jornadas Internacionales de Derecho Administrativo, Seminario sobre la Ley de Arbitraje Comercial, II Jornadas en Ciencias Jurídicas y Políticas, Foro “Apertura Petrolera, Aspectos Jurídicos y Tributarios” Acción en la Apertura, Seminario Internacional “Las Potestades Investigativas y Sancionadoras de las Entidades Fiscalizadoras Superiores”, Seminario “Presupuesto y Control Financiero Externo”, Estudio de las Dificultades Probatorias, Foro Tributario, La Reforma Tributaria en Venezuela, II Seminario Internacional de Riesgos y Seguro Marítimo y I Jornadas Jurídicas de Derecho Penal.

Entre sus trabajos publicados destacan: La Potestad Repositoria de la Administración, Estudio de la Decisión sobre la Corte Marcial emanada de la Corte Suprema de Justicia en Pleno o los Actos Administrativos del Supremo Tribunal, Interpretación General del Artículo 37 de la Ley Orgánica de Salvaguarda del Patrimonio Público y su aplicabilidad a Petróleos de Venezuela S.A., La acción: Evolución Histórica del Concepto, Sugerencias para El Mejoramiento de la Administración de Justicia en Venezuela (Coautor), Comentarios sobre algunos Sistemas de Control del Acto Administrativo, Proceso de Apertura Petrolera a la Luz del Artículo 5° de la Ley Orgánica que Reserva al Estado la Industria y el Comercio de los Hidrocarburos.

La Potestad Convalidatoria de la Administración

Jesús David Rojas Hernández

El niño de hoy es el hombre del mañana

*Al Proyecto de País que me enseñó a desear
Belén San Juan y de como con pequeños
aportes individuales logramos
transformarlo en hechos concretos
de excelencia crítica*

J.D.R.

La Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (LOPA) consagra, en su artículo 81, como una de las técnicas de saneamiento de los actos administrativos viciados de nulidad relativa, la institución de la convalidación administrativa. El desarrollo del tema de la convalidación administrativa, nos conduce necesariamente, a abordar aún en forma superficial, el complicado, pero no menos apasionante tema de las potestades de la Administración, potestades que le permiten a la Administración realizar sus actuaciones, pues la Administración no tiene poderes inmanentes, y así lo reconoce Martín, R. (1996), para quien la legitimidad de la Administración deriva de las potestades que se le atribuyen.

El presente trabajo estará circunscrito al estudio de la figura de la convalidación administrativa, como una de las modalidades de la potestad de autotutela que posee la Administración, y en tal sentido, la metodología a emplear será la de

formular algunas consideraciones sobre las potestades de la Administración para luego, desarrollar y analizar aquellos aspectos básicos que nos permitirán formarnos un criterio acertado sobre la procedencia de la convalidación administrativa.

Para la realización de este trabajo partimos fundamentalmente de métodos cualitativos, como el documental, motivo por el cual constituye, primordialmente, una investigación analítica con acentuado desarrollo conceptual, apoyado en una exhaustiva revisión bibliográfica y en el uso de técnicas de análisis de contenido, análisis comparativo, construcción de sistemas de categorías, clasificación de datos, inducción y síntesis. El instrumento empleado para su elaboración fue la matriz de análisis de contenido, la cual permitió clasificar la información documental -doctrinaria, legislativa y jurisprudencial- obtenida, agrupándola de acuerdo con la relación de afinidad existente y asimismo facilitó la realización del análisis lógico y síntesis de la misma.

Para garantizar la mayor comprensión posible, el presente trabajo está estructurado en dos grandes capítulos. El primero, denominado *Las potestades administrativas*, estará referido a las potestades de la Administración. El segundo, abarcará los aspectos fundamentales de la convalidación administrativa, a tal efecto se hablará del origen etimológico, del concepto, de los requisitos, de los principios, de la autoridad competente para efectuarla, de la eficacia, de las diferencias con las otras modalidades de la potestad de autotutela, de las técnicas, del procedimiento, de los efectos, es decir, se enfocan, de manera clara y precisa, los aspectos básicos que nos permitirán conocer la figura de la convalidación administrativa y finalmente, explanaremos las conclusiones, las cuales serán el resultado de la matriz de contenido aplicada en el presente trabajo.

CAPÍTULO I

LAS POTESTADES ADMINISTRATIVAS

El artículo 137 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela consagra el principio de la legalidad en los siguientes términos “La Constitución y la ley definirán las atribuciones de los órganos que ejercen el Poder Público, a las cuales deben sujetarse las actividades que realicen”. Principio sobre el cual se erige la figura del Estado de Derecho, pues “la sujeción de toda acción singular del Poder Público a las previsiones de la ley general constituye la base que sustenta la validez del ejercicio de este Poder”, (Brewer, A., y Ortiz, L., 1996, p. 550).

En tal sentido, Cosculluela, L. (1997), afirma que entre las consecuencias del principio de la legalidad se encuentra que la Administración Pública está totalmente sometida a la ley, sujeción que debe entenderse en el sentido de que ésta no puede realizar ninguna actuación que no le esté previa y expresamente atribuida por ley.

En este orden de ideas, debe destacarse que la doctrina experimentó una importante evolución, pues en un primer momento cuando se hablaba del término ley sólo se hacía referencia a la ley formal, luego, a raíz del reconocimiento a la Administración Pública de la potestad para dictar reglamentos, se obligó a replantear el alcance del principio de legalidad y fue entonces, la doctrina francesa, quien reconvirtió el término Ley en el concepto de bloque de legalidad. Así lo admitió la Corte Primera de lo Contencioso Administrativo en sentencia del 9 de agosto de 1995, cuando sostuvo que en el marco de la Administración Pública, el principio de la legalidad implica no sólo la sujeción de la Administración a la Ley formal, entendida en los términos del artículo 162 Constitucional (se refiere al texto del 1961, su equivalente en la Constitución vigente es el artículo 202), sino además a lo que Hauriou denominara “bloque de legalidad”.

Lo expuesto conduce a afirmar que las actuaciones del Poder Público serán válidas sólo en la medida en que cuenten con el respaldo de una norma de Derecho que la permita.

Ahora bien, tal como lo reconoce Cosculluela, L. (1997), la articulación técnica del principio de legalidad, se realiza a través de las atribuciones de potestades. Semejante afirmación, nos conduce a situarnos, aunque superficialmente, en el complicado pero no menos apasionante tema de las potestades administrativas y dentro de las potestades administrativas, la potestad de autotutela.

El tratadista español Cosculluela, L. (1997) citando a SANTI ROMANO, define la potestad "como el poder jurídico para imponer decisiones a otros para el cumplimiento de un fin".

Al respecto, señalan García de Enterría, F. y Fernández, T. (1990), lo siguiente:

"...La legalidad otorga facultades de actuación, definiendo cuidadosamente sus límites, apodera, habilita a la Administración para su actuación confiriéndole al efecto poderes jurídicos. Toda acción administrativa se nos presenta así como ejercicio de un poder atribuido previamente por la Ley y por ella delimitado y construido. **Sin una atribución legal previa de potestades la Administración no puede actuar, simplemente (p. 440)**". (Resaltado nuestro).

La Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (1981), consagra y regula las potestades que corresponden a la Administración, y a tal efecto resulta posible distinguir la potestad de autotutela, la potestad de actuación de oficio, la potestad de ejecución forzosa y la potestad sancionatoria. De tales potestades enunciadas interesa destacar, en forma especial, la potestad de autotutela, la cual consiste en la potestad que

tiene la Administración de revisar y corregir sus propias actuaciones administrativas, sin necesidad de acudir a los Tribunales.

En este sentido, Hernández, V. (1997), al referirse a la potestad de autotutela, la define, acorde con la doctrina admitida por la Corte Suprema de Justicia, como la capacidad de la Administración de tutelar, bien en vía declarativa o en vía ejecutiva, sus propios intereses, que no son otros que el interés general, sin que exista la necesidad de acudir a la vía judicial y añade, el citado autor, que el fundamento de la potestad de autotutela radica en la satisfacción del interés general, pues dicha potestad, como lo ha sostenido reiteradamente nuestra jurisprudencia, permite a la Administración revocar o anular, bien sea de oficio o a instancia de parte, los actos administrativos contrarios a derecho viciados de nulidad absoluta (Hernández, V. 1997).

Es precisamente, en ejercicio de esta potestad de autotutela que la Administración puede *convalidar*, revocar, anular, rectificar, confirmar, y modificar sus actos administrativos de efectos particulares y también, puede, reponer el procedimiento administrativo indebidamente sustanciado o tramitado.

Así, la convalidación, al igual que la rectificación o corrección y la conversión, es una técnica jurídica de saneamiento de los actos administrativos creada por el Derecho Administrativo Formal para proteger y, en consecuencia, conservar los actos administrativos que aparezcan viciados de nulidad relativa o anulabilidad, en rechazo total de la tesis de la anulación de los actos por la nulidad misma.

CAPÍTULO II

LA CONVALIDACIÓN

El artículo 81 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos consagra en el campo del Derecho Administrativo, la potestad convalidatoria de la Administración Pública, en los términos siguientes, "La Administración podrá convalidar en cualquier momento los actos anulables, subsanando los vicios de que adolezcan", la referida disposición legal constituye el punto de partida del estudio de la institución de la convalidación administrativa, que nos conduce a formular las siguientes consideraciones:

2.1. Etimología:

Conforme lo expresado en la *Enciclopedia Jurídica Opus* (1994), el término convalidar proviene del latín *convalidare*, que significa "Confirmar o hacer válido, un acto jurídico imperfecto...".

2.2. Concepto de la convalidación administrativa:

La doctrina y la jurisprudencia son unánimes al concebir a la convalidación administrativa como la potestad que tiene la Administración de subsanar, corregir, sanear los actos administrativos anulables y en consecuencia garantizar la validez y estabilidad del procedimiento administrativo.

En tal sentido, debe advertirse que conforme a una parcialidad de la doctrina, la convalidación consiste en la técnica en virtud de la cual la Administración subsana y, en consecuencia, regulariza, mediante un acto posterior, los vicios que afectan a un acto inválido con el fin de que éste adquiera validez. En el campo doctrinario cabe citar a González, J. (1991), para quien la convalidación es un acto administrativo cuya finalidad específica consiste en subsanar los defectos de un acto

anterior. Asimismo, se destacan Sayagués, E. (1953), Sandulli, A. (1984), Garrido, F. (1994), Meier, H. (1991). Por su parte, Beladiez, M. (1994), advierte que convalidar no es más, que el nombre técnico, que recibe la operación de subsanar, de reparar defectos.

También, la jurisprudencia patria comparte este criterio, así la Sala Político Administrativa, Especial Tributaria, de la extinta Corte Suprema de Justicia, en sentencia de fecha 7 de febrero de 1991, sostuvo que: "La convalidación consiste en la emanación de un acto administrativo mediante el cual se subsanan los defectos de un acto anterior anulable..." (Pierre, O., 1991, N° 2).

En resumen, la opinión mayoritaria de la doctrina administrativa y de la jurisprudencia patria, en absoluto acatamiento a lo establecido en el artículo 81 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, admiten que la convalidación consiste en la técnica mediante la cual se subsanan o regularizan; los actos administrativos viciados de nulidad relativa; siempre y cuando de ello no resulte un perjuicio para el interés público, ni lesione derechos de terceros.

2.3. Principios de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos que rigen la convalidación administrativa:

La convalidación lleva implícita los principios de economía, celeridad y eficacia consagrados en el artículo 30 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (1981), pues, es obvio que al subsanar cualquier vicio de nulidad relativa del cual pueda adolecer un acto administrativo se está garantizando la validez y eficacia del procedimiento administrativo, bajo la producción de actos administrativos válidos.

2.4. Autoridad competente para efectuar la convalidación administrativa:

En primer término, hay que aclarar que de conformidad con lo establecido en el artículo 81 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, la potestad de convalidar actos administrativos sólo le corresponde a la Administración Pública y nunca a un particular. Así expresamente, lo reconoció la Corte Primera de lo Contencioso Administrativo en sentencia de fecha 8 de noviembre de 1993, bajo la ponencia del Magistrado Jesús Caballero Ortiz, cuando señaló que un particular no puede jamás convalidar los actos administrativos viciados de nulidad relativa (Revista de Derecho Público N° 55-56).

Ahora bien, dentro de la organización administrativa, el órgano competente para efectuar la convalidación es el mismo que dictó el acto o, en virtud del principio de la supremacía jerárquica presente en la Administración Pública, el superior jerárquico, quien puede hacerlo de oficio o en la oportunidad de conocer de algún recurso administrativo.

2.5. Oportunidad de la convalidación:

El artículo 81 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (1981), le consagra a la Administración la facultad de convalidar, "*en cualquier momento*" los actos administrativos anulables. De modo que la citada disposición legal no establece ninguna limitación temporal para el ejercicio de esta potestad.

En este sentido, debemos advertir que un sector de la doctrina, donde encontramos a Hernández, V. (1997), afirma que la potestad convalidatoria perdura en el tiempo, y por tanto puede ocurrir en cualquier tiempo. Por su parte otro sector, entre quienes se encuentra González, J. (1992), considera que la convalidación sólo se justifica en aquellos casos en que no

han transcurrido los plazos para recurrir o cuando habiéndose intentado una vía de revisión, está pendiente un posible pronunciamiento de anulación.

En forma similar, Meier, H. (1991), afirma que pese a que el artículo 81 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (1981), utiliza el término “en cualquier momento”, señala que ello no es compatible con la naturaleza del acto anulable y con la posibilidad de subsanar el vicio de que adolezca, por lo que cuando se hubiere agotado la vía administrativa y se hubiere accedido al contencioso administrativo, la Administración pierde la posibilidad de subsanar el vicio, correspondiéndole al juez contencioso administrativo decidir sobre la nulidad planteada.

En este mismo orden de argumentación, cabe señalar que la Corte Primera de lo Contencioso Administrativo en Sentencia de fecha 17 de julio de 1986, señaló:

“De allí que, por la especial circunstancia anotada de que la Administración tuvo la oportunidad al decidir el recurso de reconsideración, de convalidar el acto y no lo hizo, es que el vicio que el mismo ostentara; se hizo insanable y, en consecuencia, sólo correspondía declarar su nulidad, la cual implica declarar la extinción del acto y sus efectos con el restablecimiento del sujeto afectado por el mismo en la situación jurídica que el Derecho le acuerda”.

2.6. Condiciones de procedencia de la convalidación administrativa

La convalidación administrativa supone ciertos requisitos de procedencia, a saber:

2.6.1. *Que el acto administrativo sea anulable*

El artículo 81 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos consagra la posibilidad de convalidar, en

cualquier momento, los actos administrativos anulables, subsanando así los vicios de que adolecen: de modo pues, que limita tal posibilidad sólo a los actos administrativos viciados de nulidad relativa y estableciendo, por interpretación en contrario, que bajo ningún supuesto los actos nulos (actos viciados de nulidad absoluta), pueden ser convalidados. Ello, ha sido admitido pacíficamente tanto por la doctrina como por la jurisprudencia nacional.

En tal sentido, se ha expresado Brewer, A. (1982) para quien:

“Esta potestad de convalidación, entonces, sólo existe respecto de los actos anulables, es decir, de los que puedan tener un vicio de nulidad relativa que, conforme al artículo 20 de la Ley son todos aquellos cuyo vicio no produzca nulidad absoluta”.

De modo pues, que no es posible hablar, en todos los casos, de potestad convalidatoria ya que la convalidación sólo es procedente en relación con los actos administrativos anulables o viciados de nulidad relativa. De allí que la convalidación nunca proceda respecto a los actos administrativos nulos o viciados de nulidad absoluta.

Semejante afirmación, nos conduce necesariamente, a la complicada, pero no menos interesante labor de determinar cuáles vicios producen la nulidad relativa de los actos administrativos y cuales la nulidad absoluta.

En tal sentido cabe precisar, tal y como señala la doctrina, particularmente, Lares, E. (1988), Villar, J. (1974), Brewer, A. (1982), que en el campo del Derecho Administrativo se han reconocido dos grados de invalidez de los actos administrativos, conformado por los actos absolutamente nulos que serían todos aquéllos actos que adolecen de vicios graves y ostensibles taxativamente establecidos en el artículo 19 de la LOPA y

los actos anulables que son los que adolecen de vicios de menor gravedad que los primeros, regulados en el artículo 20 ejusdem.

En efecto, la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (1981), en sus artículos 19 y 20, regula los grados de invalidez de los actos administrativos, cuando señala:

“Artículo 19: “Los actos de la Administración serán absolutamente nulos en los siguientes casos:

1. Cuando así esté expresamente determinado por una norma constitucional o legal.
2. Cuando resuelvan un caso precedentemente decidido con carácter definitivo y que haya creado derechos particulares, salvo autorización expresa de la ley.
3. Cuando su contenido sea de imposible o ilegal ejecución, y;
4. Cuando hubieren sido dictados por autoridades manifiestamente incompetentes, o con prescindencia total y absoluta del procedimiento legalmente establecido.”

“Artículo 20: “Los vicios de los actos administrativos que no llegaren a producir la nulidad de conformidad con el artículo anterior, los harán anulables”.

En tal sentido, al haberse establecido en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos un sistema cerrado de casos de nulidad absoluta, resulta que todos los otros vicios que no estén indicados en el artículo 19, producen anulabilidad o nulidad relativa y, conforme a la Ley, son éstos los actos que pueden convalidarse.

Esta posición expresada por la doctrina, es plenamente compartida por la jurisprudencia nacional. Así, en sentencia de la Sala Político Administrativa de la extinta Corte Suprema de Justicia, de fecha 9 de agosto de 1990, se sostuvo:

“La doctrina venezolana igualmente ha enseñado que 'los actos administrativos cuyas irregularidades son tan groseras y ostensibles que se han considerado inexistentes, no pueden ser objeto de convalidación'. En cambio, 'la Administración puede proceder a convalidar el acto administrativo anulable'. La convalidación consiste, pues, en regularizar, mediante un acto administrativo posterior, un acto administrativo irregular...” (Revista de Derecho Público N° 43, p. 68).

2.6.2. Que la convalidación sea de todos los elementos viciados del acto

La convalidación debe ser íntegra, de modo que abarque todos los elementos viciados del acto administrativo anulable.

2.6.3. Que la convalidación no produzca indefensión del interesado

Sin lugar a dudas, y acorde con los principios que inspiran el procedimiento administrativo es dable admitir que los actos administrativos anulables sólo pueden ser objeto de convalidación en la medida en que ello no lesione el derecho constitucional a la defensa.

2.7. Diferencias entre la convalidación administrativa y la reposición administrativa:

Advierte Grisanti, R. (1994) que la convalidación administrativa al igual que la reposición son remedios procedimentales que permiten salvar, sanear un procedimiento administrativo subsanando los vicios en que se hubiere incurrido durante su tramitación, pero que, sin embargo, existen entre ambas figuras dos diferencias fundamentales. La primera radica en que mientras la convalidación consiste en un cumplimiento posterior al vicio de procedimiento, la reposición administrativa

implica volver atrás el procedimiento administrativo ante la existencia de un vicio sustancial de procedimiento que afecte su validez. La segunda, es que mientras la convalidación opera sólo respecto a actos administrativos anulables (viciados de nulidad relativa) y, dentro de ellos, aquellos cuyos vicios justifican la nulidad de las actuaciones administrativas, la reposición opera tanto con respecto a actos administrativos anulables (viciados de nulidad relativa), como a los actos administrativos nulos (nulidad absoluta).

2.8. La convalidación administrativa y las otras modalidades de saneamiento de los actos administrativos: la rectificación y la conversión

La rectificación, como modalidad de saneamiento de los actos administrativos, se diferencia de la convalidación por cuanto no genera un nuevo y distinto acto administrativo. La rectificación se implementa con el objetivo de eliminar los errores de transcripción, o de simple cuenta o aritméticos. Los efectos de la rectificación al igual que los efectos de la convalidación son *ex tunc*, es decir, se retrotraen al momento en que se dictó el acto subsanado.

Por su parte, la conversión, no tiene por finalidad subsanar un acto administrativo inválido, sino que sólo opera la transformación con el dictado de un nuevo acto administrativo, aprovechando aquellos elementos válidos del acto administrativo inválido. Los efectos de la conversión son *ex nunc*, en aquellos aspectos relacionados con la creación parcial de un acto administrativo nuevo y, *ex tunc*, en aquellos aspectos relativos a la extinción del acto.

2.9. Formas de convalidación administrativa:

De acuerdo con lo expresado por Hernández, V. (1997), es posible distinguir dos técnicas de convalidación que son:

2.9.1. La subsanación:

La subsanación como técnica de convalidación consiste en la revisión de los actos administrativos inválidos, con el objeto de eliminar aquellos vicios que afectan dichos actos, de tal forma de sanarlos en conformidad al ordenamiento jurídico. De modo pues, que la subsanación representa un método a través del cual se logra erradicar el vicio que afecta un determinado acto administrativo y convalidar así al mismo, quedando de esta manera convertido en un acto jurídicamente válido.

Para darse la subsanación como técnica de convalidación es menester que se esté en presencia de un acto el cual pueda ser convalidado, por adolecer de vicios invalidantes pero, cuya eliminación sea factible sin la nulidad previa del acto y sin afectar los derechos generados.

La subsanación se puede materializar a través de una fórmula matemática. El acto subsanado (sin vicio alguno) es el producto del acto subsanable (viciado) más el acto subsanador (que sana el vicio o el defecto). Pero, más que actos en sentido formal son fases de un procedimiento.

De lo expuesto se puede establecer que la subsanación como técnica de convalidación, representa un procedimiento complejo que culmina con el acto subsanado. Esta técnica tiene su fundamento en el principio de la conservación, permitiendo así que se mantengan los efectos del acto subsanado, como si dicho acto siempre hubiese sido válido.

Para Hernández, V. (1997) el procedimiento convalidatorio se puede iniciar de oficio o a instancia de parte, además afirma que la convalidación puede ser expresa o implícita, que se puede derivar de actos que concluyentemente impliquen la subsanación del defecto del acto anulable.

En Sentencia de fecha 11 de marzo de 1983, la Sala Político Administrativa de la extinta Corte Suprema de Justicia, adoptando el criterio del autor González, J. (1992), señaló que si para la convalidación es necesario eliminar algún pronunciamiento favorable al destinatario del acto, será necesario darle audiencia y si existiesen terceros interesados en intervenir en el procedimiento, deberá otorgárseles audiencia.

2.9.2. *El transcurso del tiempo*

El transcurso del tiempo como técnica de convalidación representa una modalidad distinta, en la cual no es necesaria la actuación formal de la Administración para que se dé la convalidación del acto administrativo; ésta se produce por la simple constatación de un hecho jurídico y el devenir del tiempo.

Se le da valor entonces, al transcurso del tiempo como elemento determinante de la validez de situaciones jurídicas, materializando en un lapso de tiempo dado que para la consideración del ordenamiento jurídico resulta razonable para darle protección, en pro de la seguridad jurídica y de la confianza que dicha situación produce en los interesados.

2.10. Efectos de la convalidación administrativa:

2.10.1. El acto convalidado, al quedar subsanados los defectos producirá plenos efectos por lo que es perfectamente recurrible en vía administrativa y judicial.

2.10.2. La convalidación tiene efectos retroactivos, *ex tunc*, se retrotraen al momento en que fue dictado el acto convalidado originalmente viciado, el cual queda perfectamente ajustado a Derecho, por lo que el acto que se convalida debe considerarse válido desde el momento en que se dictó y no desde que se produce la convalidación.

Así lo ha reconocido la Sala Político Administrativa de la extinta Corte Suprema de Justicia en Sentencia de fecha 11 de agosto de 1983, bajo la ponencia de la Magistrada Josefina Calcaño de Temeltas, al afirmar:

“Considera esta Sala que es inherente a la naturaleza misma de la convalidación el estar referida a hechos, actos o situaciones jurídicas pasadas cuya existencia y efectos se encuentran afectados por circunstancias que vician su validez. Se trata de subsanar actuaciones anteriores a la convalidación, relativas a supuestos de hecho realmente existentes en el pasado. Luego, puede afirmarse que la convalidación es uno de esos actos administrativos que pueden tener efecto retroactivo por la naturaleza misma de la función que desempeñan.

Sin embargo, se ha admitido en doctrina que el acto convalidatorio puede tener efecto retroactivo pero sólo en la medida en que no perjudique a los interesados ni lesione derechos de terceros; esto, con el objeto de preservar la certeza y estabilidad de las relaciones jurídicas existentes frente a la necesidad de tutelar la legalidad de las actuaciones de la Administración Pública y de los particulares que con ella se incluyen”.

CONCLUSIONES

1. La Administración no puede realizar ninguna actuación que no le esté previa y expresamente atribuida por el llamado bloque de la legalidad. De allí, que las actuaciones del Poder Público serán válidas sólo en la medida en que cuenten con el respaldo de una norma de Derecho que la permita.
2. La articulación técnica del principio de legalidad, se realiza a través de las atribuciones de potestades administrativas.

3. La potestad esta definida por la doctrina "como el poder jurídico para imponer decisiones a otros para el cumplimiento de un fin".
4. La Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (1981), consagra y regula, en Venezuela, las potestades que corresponden a la Administración, dentro de las que cabe distinguir la potestad de autotutela, la potestad de actuación de oficio, la potestad de ejecución forzosa y la potestad sancionatoria.
5. La potestad de autotutela consiste en la potestad que tiene la Administración de revisar y corregir sus propias actuaciones administrativas sin necesidad de acudir a los Tribunales.
6. La potestad de autotutela permite a la Administración revocar o anular, bien sea de oficio o a instancia de parte, los actos administrativos contrarios a derecho viciados de nulidad absoluta.
7. En ejercicio de la potestad de autotutela la Administración puede convalidar, revocar, anular, rectificar, confirmar, y modificar sus actos administrativos de efectos particulares, y también, puede, reponer el procedimiento administrativo indebidamente sustanciado o tramitado.
8. La convalidación, al igual que la rectificación o corrección y la conversión, es una técnica jurídica de saneamiento de los actos administrativos creada por el Derecho Administrativo Formal para proteger y, en consecuencia, conservar los actos administrativos que aparezcan viciados de nulidad relativa.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BELADIEZ, M. (1994). *Validez y Eficacia de los Actos Administrativos* (s/ed.). Madrid: Marcial Pons.

BREWER, A. (1982). *El Derecho Administrativo y la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos* (s/ ed.). Caracas: Editorial Jurídica Venezolana (Colección Estudios Jurídicos N° 16).

BREWER, A., Y ORTIZ, L. (1996). *Las Grandes Decisiones de la Jurisprudencia Contencioso- Administrativa*. Caracas: Editorial Jurídica Venezolana.

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA. *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela* N° 5.453 (Extraordinario), marzo 24 de 2000.

COSCULLUELA, L. (1997). *Manual de Derecho Administrativo* (8° ed.). Madrid: Civitas.

Enciclopedia Jurídica Opus (1994). Tomo II. Caracas: Ediciones Libra.

GARRIDO, F. (1994). *Tratado de Derecho Administrativo. Parte General* (12ª ed.). Caracas: Editorial Jurídica Venezolana.

GARCÍA DE ENTERRÍA, F. Y FERNÁNDEZ, T. (1990). *Curso de Derecho Administrativo* (7° ed. Vol. 1). Madrid: Civitas.

GONZÁLEZ, J. (1991). *Manual de Derecho Administrativo*. Madrid.

GONZÁLEZ, J. (1992). *Manual de Derecho Procesal Administrativo*. Madrid: Civitas.

GRISANTI, R. (1994). *Inexistencia de los Actos Cuasijurisdiccionales. La Reposición Administrativa*. Valencia. Venezuela: Vadell (Colección: Movimiento Humberto Cuenca, N° 12).

HERNÁNDEZ, V. (1997). *Procedimiento Administrativo. Proceso Administrativo y Justicia Constitucional. Páginas de Jurisprudencia* (s/ ed.). Valencia. Venezuela: Hermanos Vadell.

LARES, E. (1988). *Manual de Derecho Administrativo*. Caracas: Universidad Central de Venezuela, Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas.

LEY ORGÁNICA DE PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS (1981). *Gaceta Oficial de la República de Venezuela* N° 2.818 (Extraordinario), julio 1° de 1981.

MARTÍN, R. (1996). *Manual de Derecho Administrativo* (18ª ed.). Madrid: Trivium, S.A.

MEIER, H. (1991). *Teoría de las Nulidades en el Derecho Administrativo* (s/ ed.). Caracas: Alva, S.R.L.

PIERRE, O. (1991). *Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia*. Caracas: Pierre Tapia (Repertorio Mensual de Jurisprudencia N° 2).

Revista de Derecho Público N° 43. Caracas: Editorial Jurídica Venezolana.

Revista de Derecho Público N° 55-56. Caracas: Editorial Jurídica Venezolana.

SANDULLI, A. (1984). *Manual de Derecho Administrativo*.

SAYAGUÉS, E. (1953). *Tratado de Derecho Administrativo* (2ª ed.). Montevideo.

Sentencia de la Corte Primera Contencioso Administrativo de fecha 17 de julio de 1986.

Sentencia de la Corte Primera Contencioso Administrativo de fecha 9 de agosto de 1995.

Sentencia de la Sala Político Administrativa de la extinta Corte Suprema de Justicia de fecha 11 de marzo de 1983.

Sentencia de la Sala Político Administrativa de la extinta Corte Suprema de Justicia de fecha 11 de agosto de 1983.

VILLAR, J. (1974). *Apuntes de Derecho Administrativo: Parte General* (s/ed. Tomo II). Madrid: Artigrafía, S.A.

**TENDENCIAS ACTUALES DE LA GESTIÓN
AMBIENTAL Y DE LOS MECANISMOS
PARA SU EVALUACIÓN**



LINDA CAROLINA AGUIRRE ANDRADE

Doctora en Derecho (1997); Abogada (1994); Especialización Gerencial (mención Docencia), Universidad del Zulia.

Premios

Primer Lugar en el Concurso Literario patrocinado por la Corporación para el Desarrollo de la Región Zuliana (CORPOZULIA), mención Ensayo, con la obra: *Política y Administración para la protección del ambiente, regiones litorales y zonas verdes en Venezuela. Lineamientos a nivel nacional y municipal* (1997).

Trabajos publicados

- *La especial naturaleza que reviste a las sanciones en materia de ambiente* (1995).

- *Consideraciones acerca del derecho como objeto e instrumento de investigación* (1996).
- *Lineamientos para la elaboración y ejecución de un diseño o proyecto de investigación (tesis) en el campo de las ciencias jurídicas* (1997).
- *Fundamentos de Derecho Administrativo y de Derecho Penal para la protección del ambiente en Venezuela* (1997).

Ponencias presentadas en eventos académicos y científicos

- *Medio Ambiente y Desarrollo*, perteneciente a la Cátedra Libre sobre Derechos Humanos. Evento organizado por el Vicerrectorado Académico de la Universidad del Zulia, dictado en el Instituto de Criminología de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas (1997).
- *Política, Derecho y Gestión para la protección del Ambiente: Tendencias Actuales. Caso Venezuela*, dictada en el Congreso Interamericano sobre Medio Ambiente (CIMA '97), organizado por la Universidad Simón Bolívar.

Actualmente se desempeña como Abogado Senior de la Dirección de Control del Sector Infraestructura y Social de la Dirección General de Control de la Administración Central y Poderes Nacionales, de la Contraloría General de la República.

endencias actuales de la gestión ambiental y de los mecanismos para su evaluación*

Linda Carolina Aguirre Andrade

Tradicionalmente, uno de los mecanismos más utilizados en diversos países para regular la relación del hombre con el entorno y, en ese sentido, enfrentar la problemática ambiental, ha consistido en el establecimiento de leyes y reglamentaciones. No obstante, en la actualidad pareciera que tales mecanismos de control jurídico, no ofrecieran las respuestas contundentes y oportunas requeridas para el logro de tales objetivos.

Ante tal cuestionamiento y con el fin de complementar la protección que ofrecen las normas jurídicas, han surgido estudios para la búsqueda de soluciones alternativas que coadyuven a conciliar las exigencias que impone la necesidad de desarrollo económico y social de los países con la protección de su entorno natural, el cual indiscutiblemente forma parte de ese desarrollo. No obstante, la complejidad que reviste el contexto de la protección ambiental, dificulta el

* Artículo publicado originalmente en *Revista OLACEFS*, Volumen VI, correspondiente a mayo del año 2000.

camino hacia soluciones equitativas, para el establecimiento de controles efectivos: "...la debilidad de tales sistemas ha sido reconocida, pero encontrar alternativas no ha sido fácil, hasta el punto de que su búsqueda ha dado lugar a una nueva especialidad de la economía" (Hunt y Johnson, 1996, 23).

De ahí que, las tendencias en esta materia, han enfatizado que el tratamiento y manejo de la protección ambiental requiere de la concurrencia de mecanismos concertados que involucren la participación de la colectividad. En ese sentido es obvio que tal necesidad tenga repercusión sobre los enfoques gerenciales que, para el desarrollo de actividades susceptibles de degradar el ambiente, orientan tanto al sector público como privado.

De ese modo, uno de esos mecanismos consiste en el establecimiento de sistemas de gestión ambiental, que implican la adopción y mantenimiento de un proceso de prevención y evaluación que tome en consideración además de los factores sociales, económicos y culturales inherentes a la actividad realizada, los criterios de carácter ecológico que repercuten en su ejecución. Su objetivo se encuentra orientado a facilitar que las diversas actividades productivas llevadas a cabo por el hombre se desenvuelvan dentro un marco de prevención general, que se concreta mediante la realización de proyectos y estrategias que tienen por finalidad lograr una utilización sostenida de los recursos ambientales, mediante acciones dirigidas a prevenir, controlar y mitigar los daños al ambiente e incentivar la educación en esta materia.

LAS ACCIONES O ACTIVIDADES QUE COMPRENDE LA ECOGESTIÓN

1. Actividades preventivas o precautelativas

Permiten diagnosticar y cuantificar el riesgo potencial de contaminación y deterioro ambiental que causaría la ejecución de una actividad o proyecto industrial, comercial, etc. Entre las más significativas se encuentran las evaluaciones de impacto ambiental,¹ las cuales constituyen los procedimientos o metodologías para detectar, identificar, interpretar y predecir las consecuencias positivas o negativas que sobre el ambiente genera o produce la ejecución de una actividad, según sea el caso.

Una evaluación de impacto ambiental oportuna, apunta hacia los siguientes objetivos:

- Establecer datos acerca del estado del ambiente a intervenir
- Identificar terrenos o espacios vulnerables
- Determinar los efectos adversos de la intervención
- Elegir la tecnología adecuada con el fin de aminorar o disminuir tales efectos.

2. Actividades de control o mantenimiento

Permiten la vigilancia de la calidad de los focos de contaminación o de la intervención, con la finalidad de constatar que guarden los parámetros, estándares o límites permisibles por la normativa sobre la materia. Implican por ejemplo, el control de la calidad de flujos líquidos de desecho, de las emanaciones a la atmósfera, del tratamiento de aguas servidas, de la disposición de residuos sólidos, entre otras acciones.

¹ El impacto ambiental comprende la creación o generación de determinadas condiciones ambientales o alteración de las existentes, ya sea en forma beneficiosa o perjudicial.

3. Planes de contingencia o acciones de mitigación

No basta sólo prevenir *ab initio*, también es necesario prever las eventualidades que pueda originar determinada actividad. Ejemplo: la relacionada con el transporte terrestre o marítimo de hidrocarburos.

4. Actividades de capacitación

Implica la realización de actividades tendentes a la generación y divulgación de conocimiento en esta materia. En las organizaciones, tanto públicas como privadas, se requiere la transmisión y el estímulo para la toma de conciencia de las ventajas de la protección ambiental y del cumplimiento de la legislación existente. Su objetivo general se encuentra dirigido a proporcionar al personal de los distintos niveles operacionales, supervisores y gerenciales, iniciativas y alternativas para el desempeño de las actividades sin que éstas afecten el ambiente en forma irreversible o irreparable.

BENEFICIOS DE LA GESTIÓN AMBIENTAL

1. Costo-inversión

La gestión ambiental no implica necesariamente una carga o costo a la actividad productiva si se toma en cuenta la relación de interdependencia que existe entre ambiente y desarrollo. Incluso, tal como señala Pearson (1988, 70) en la actualidad adquiere auge la concepción según la cual, las medidas preventivas en esta materia no son inútilmente costosas, sino indudablemente necesarias.

2. Imagen, conciliación y cumplimiento

La ecogestión facilita la vinculación entre los objetivos de la actividad industrial o empresarial y aquellos necesarios

para evitar situaciones de deterioro de los recursos, lo cual se traduce en beneficio de la imagen corporativa y de los productos. Asimismo, permite la conciliación de la actividad corporativa con la normativa existente, lo que se traduce en beneficio tanto para la organización como a nivel colectivo. Tales aspectos cobran vital importancia en la actualidad, incluso en lo que respecta al ámbito del comercio internacional. No obstante, la ecogestión no sólo abarca el cumplimiento de la legislación, como respuesta a la necesidad de no incurrir en responsabilidades, toda vez que el tratamiento de los aspectos de índole o carácter ambiental, tiene su fundamento en un ámbito más amplio, como es garantizar la permanencia de la actividad. Como reconoce Macías Gómez (1998, 96): "...de realizarse una actividad económica sin tomar en cuenta esos parámetros se llegaría al absurdo de que la misma actividad estaría generando su extinción una vez que desaparezca el recurso natural por ella utilizado..."

3. Avance científico y tecnológico

Al igual que no toda actividad que realiza el hombre sobre el ambiente es nociva, la prevención y control de la contaminación o deterioro en materia ambiental, no sólo reviste un aspecto negativo, constituido por la corrección de efectos adversos o nocivos, sino que comprende a su vez, y es lo ideal, un elemento positivo de mantenimiento y mejoramiento. Y ello no es exclusivamente con respecto al ambiente, tales acciones también conducen a avances de tipo tecnológico, científico, social, entre otros. En ese sentido, relata Sánchez (1988, 139-140) con respecto a las Empresas Polar:

Un ejemplo que debe ser destacado se identifica con las acciones realizadas por la Fundación Polar, para estudiar y resolver a través de instituciones científicas venezolanas ..., un problema fundamental: la búsqueda de utilización

de los "lodos cerveceros", aquellos provenientes de la aplicación de tratamientos a los flujos líquidos generados por las plantas productoras de la bebida...

Es posible en la actualidad, utilizar los lodos residuales cerveceros en la alimentación animal, con limitaciones, claro está.

Asimismo, los referidos estudios conducen a la obtención de soluciones a problemas ambientales que pueden presentarse como contingencia en la ejecución de actividades productivas o industriales. En tal sentido, resulta meritorio exponer el avance científico publicado en el diario El Nacional (1999, mayo 2, C/3), que se cita a continuación:

Un grupo de científicos australianos ha descubierto un método para limpiar el petróleo de las aves impregnadas de crudo sin dañar sus propiedades impermeables.

Las investigaciones de la Universidad Tecnológica de Victoria, en Melbourne (Australia), descubrieron que el petróleo se pega al hierro en polvo en lugar de a las plumas, y que después basta con "peinar" al ave con un imán para extraer con facilidad la sustancia contaminante.

Este descubrimiento, que aparece en la edición de mayo del *British Science Journal*, evitará que en el futuro las aves que resulten afectadas por un vertido de petróleo pierdan parte de la impermeabilidad de sus plumas al ser lavadas con detergentes.

En ese sentido, lo ideal es que ese conocimiento científico y tecnológico, se incorpore oportunamente en los procesos de decisión (Malavé, 1988, 5) y ello se logra mediante la investigación y aplicación permanente de ese conocimiento.

LOS MECANISMOS DE EVALUACIÓN DE LA GESTIÓN AMBIENTAL: LAS ECOAUDITORÍAS

Todo proceso de gestión ambiental requiere asimismo el desarrollo de mecanismos que permitan su evaluación y control, a los fines de determinar el cumplimiento de los objetivos previstos. Tales mecanismos pueden consistir en evaluaciones periódicas para el mantenimiento y adopción de medidas correctivas, o bien en controles de carácter general como son las auditorías ambientales.

En correspondencia con los objetivos de la gestión ambiental, las auditorías ambientales y otros mecanismos de evaluación de la gestión ambiental, tienen como objetivo verificar que la actividad de la ecogestión se ajuste a los parámetros o estándares establecidos en la legislación. No obstante, tales mecanismos de evaluación tienen igualmente un propósito o finalidad más amplio "...debido a la tendencia de las políticas medioambientales de constituirse en compromisos más profundos que el mero cumplimiento de la legislación, el concepto de auditoría medioambiental trajo consigo la consideración de cuestiones más amplias que el simple cumplimiento normativo" (Hunt y Johnson, 1996, 80).

Por otra parte, en cuanto a la gestión pública rectora de la administración del ambiente, las tendencias revelan la inclusión de los valores ambientales y ecológicos en el control fiscal de los bienes públicos. En efecto, se considera que dentro de las actividades inherentes al control y fiscalización de la administración, manejo y custodia de fondos públicos se encuentra incluido el control sobre la gestión pública en relación con el ambiente y los recursos naturales. Por ejemplo, la Constitución Política de Colombia señala en su artículo 267° que el control fiscal incluye una valoración de los costos ambientales. Asimismo, el mencionado texto constitucional, determina

como función de la Contraloría General de la República de ese país, presentar al Congreso un informe anual del estado de los recursos naturales y del ambiente.

En ese orden de ideas, cabe señalar además, que en la actualidad germina la concepción de que la evaluación de la administración y manejo de los recursos ambientales, requiere en forma indispensable, de una valoración de carácter económico, que revele incluso el estado cuantitativo de sus componentes o recursos, y que permitan a su vez, calcular en tales términos, los efectos positivos o negativos que causó la gestión y administración ambiental, tanto pública como privada. Por consiguiente, se considera que la valoración económica de la intervención humana sobre el medio, constituye un instrumento de auditoría ambiental para formular recomendaciones y adoptar las medidas correctivas necesarias. Verbigracia: el costo económico social que implica para la sociedad la explotación de un lote boscoso, al impedirse a la colectividad su disfrute. En este caso, el beneficio social o colectivo supera en importancia al beneficio individual que pueda obtener el explotador. De tal situación se puede inferir un principio general con el fin de establecer límites al desarrollo de actividades que causan la polución ambiental, cuando el costo social de la misma es superior al beneficio económico individual que representa la ejecución de la actividad. Esta valoración se considera factor vital no sólo para la selección de políticas ambientales eficaces, mediante el diseño y adopción de mecanismos preventivos de control una vez cumplida la gestión, sino que además permite establecer parámetros para proponer reglamentaciones, así como limitar o acentuar el efecto de las existentes, según sea el caso: "...toda afectación del ambiente tiene una implicación económica que se hace palpable en la transferencia de costos del generador del daño a terceros, actuales y futuros. Ejemplo claro son los costos sanitarios y asistenciales generados por la contami-

nación y asumidos por el Estado y la desmejora e incremento de costos en el servicio de suministro de agua potable producto del deterioro de las cuencas altas productoras del recurso por actividades urbanísticas, agrícolas y forestales indiscriminadas” (Ministerio del Ambiente y de los Recursos Naturales Renovables, Consultoría Jurídica, 1998, 80).

No obstante, tales consideraciones no escapan a las dificultades propias de esta materia, ni a los señalamientos de opositores a dicha tendencia, tal como lo han reconocido Hunt y Johnson (1996, 24): “...existen dificultades para evaluar activos de la propiedad pública tales como el aire puro o la belleza de un paisaje, y por ende, para evaluar los gastos que deberían repercutir sobre las empresas (o individuos) que contaminen el aire o estropeen una bella vista”. En consecuencia, se ha argumentado que no es posible aplicar métodos que comprendan una evaluación económica sobre la utilización de los bienes ambientales, en razón de los siguientes particulares:

- a. Los recursos naturales y las condiciones ambientales no revisten o contienen un valor de mercado, vale decir, no tienen asignados precios: “...el análisis económico tiende a identificar el problema de la degradación medioambiental como un ejemplo más de los llamados *fallos del mercado*” (Azqueta Oyarzun, 1994, 7). Tal situación tiene origen en los siguientes aspectos:
 - Los problemas de valoración económica de las externalidades negativas² producto de la intervención humana: Se considera que no es posible calcular el valor económico externo que causan los

² Este término obedece a una acepción económica vinculada con los efectos y/o costos generados por una actividad que son trasladados a la sociedad al no ser soportados por su productor.

efectos de las intervenciones de la calidad ambiental, que son trasladados y soportados por la colectividad, la cual no puede exigir compensación alguna por el perjuicio que sufre, ya que es intangible y su costo, por consiguiente, carece de cuantificación exacta. No obstante, tal argumento pareciera disiparse cuando se trata de externalidades positivas, en tanto proporcionan beneficios colaterales a la colectividad.

- El análisis económico de los costos que implica las variaciones de la calidad ambiental, sugiere una visión antropocéntrica para fundamentar la gestión ambiental. Tal como afirma Azqueta Oyarzun (1994, 12) "...es el ser humano el que le da valor a la naturaleza, a los recursos naturales, y al medio ambiente en general...". Por consiguiente, tal situación pareciera contraponerse al valor ecológico inherente a la protección ambiental.
- b. En razón del carácter público o colectivo que reviste a los bienes ambientales que se traducen en los siguientes principios:
- La característica *res extra commercium* de los bienes ambientales: que implica que sobre los mismos no puedan llevarse a cabo mecanismos de transacción comercial ante la característica de bien colectivo o difuso no susceptible de propiedad privada "Sólo aquello sobre lo que se tiene derecho de exclusión puede ser objeto de compra-venta..." (Azqueta Oyarzun, 1994, 9).
 - El principio de no exclusión en el disfrute de bienes ambientales: El uso del bien o condición ambiental no reduce el derecho potencial de utilización del resto del colectivo.

- c. La desigual distribución espacial de los recursos ambientales: No es viable efectuar idénticas valoraciones económicas ante la desigual distribución de las condiciones ambientales.
- d. La posibilidad de sacrificio de las actuales generaciones: No resulta factible sacrificar los derechos de uso y aprovechamiento de las presentes generaciones, por los derechos potenciales de las futuras generaciones, sobre la base de restricciones derivadas de análisis económicos.

FUNDAMENTOS BÁSICOS DE LA VALORACIÓN ECONÓMICA EN ECOAUDITORÍAS

Sin embargo, en la actualidad las tendencias se han pronunciado en favor de que es posible considerar que el ambiente y los recursos tienen un valor económico, aparte de su valor ecológico intrínseco, sobre la base de las siguientes consideraciones:

1. La posibilidad de valoración monetaria de los recursos: Tal como lo ha sostenido Azqueta Oyarzun (1994, 8): "...el ambiente carecerá de precio, pero tiene valor". Asimismo, agrega este autor (1994, 11): "Para algunos autores esto constituye un anatema: proponer una valorización monetaria, crematística, de algo que, por definición, es invaluable. Argumentar así, sin embargo, supone incurrir en una confusión de conceptos: valoración monetaria no quiere decir valoración de mercado".
2. El ambiente constituye un recurso finito, y por tanto se sostiene que "al igual que el trabajo, el capital y las materias, primas,..., su uso o contaminación incurren en costos..." (Hunt y Johnson, 1996, 24). Esa valoración se encuentra representada por las siguientes

- subcategorías: a) Valor de producción, vale decir, como materia prima, b) Valor de uso o utilización, c) Valor de bienestar vinculado especialmente a las condiciones ambientales (Ejemplos: el clima o el paisaje), d) Valor de investigación y desarrollo (avance científico y tecnológico).
3. El ambiente se protege a su vez no sólo por su valor ecológico vinculado con el mantenimiento de la vida (subsistencia), sino también por su valor económico representado por su contribución al mejoramiento de la calidad de vida.
 4. La valoración económica conlleva la posibilidad de elegir el grado óptimo de intervención del entorno: vale decir, el manejo de las variables económicas para administrar la acción del hombre sobre el ambiente.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AZQUETA OYARZUN, Diego. 1994. *La Valoración Económica de la Calidad Ambiental*. Madrid: McGrawHill/ Interamericana de España. 299 pp.

ASAMBLEA NACIONAL CONSTITUYENTE. 1991. *Constitución Política de Colombia*. Gaceta Constitucional 127.

EL NACIONAL. 1999, mayo 2. *Con polvo de hierro quitan el petróleo de las aves contaminadas*. Caracas. C/3.

HUNT, David y Catherine JOHNSON. 1996. *Sistemas de Gestión Medioambiental. Principios y Práctica*. Traducción: María Quintana de Pedraja. Madrid: McGraw-Hill/ Interamericana de España, S.A. 318 pp.

MACÍAS GÓMEZ, Luis Fernando. 1998. *Introducción al Derecho Ambiental*. Colombia: Legis Editores S.A. 436 pp.

MALAVÉ, José. (Comp.). 1988. *La Gestión Ambiental: ¿Impulso o freno al desarrollo?*. Caracas: Ediciones IESA. 162 pp.

MINISTERIO DEL AMBIENTE Y DE LOS RECURSOS NATURALES RENOVABLES. CONSULTORÍA JURÍDICA. 1998. *Doctrina Administrativa*. Caracas: Servicio Autónomo de Geografía y Cartografía Nacional. 94 pp.

PEARSON, Charles S. 1988. *La Gestión Ambiental en los países en desarrollo: El papel de las compañías multinacionales*. En J. Malavé (Comp.) *La gestión ambiental ¿Impulso o freno al desarrollo?*. (pp. 76-107). Caracas: Ediciones IESA.

SÁNCHEZ, Félix Miguel. 1998. *Relaciones entre actividad económica y gestión ambiental : El Caso Polar*. En J. Malavé (Comp.) *La gestión ambiental ¿Impulso o freno al desarrollo?*. (pp. 131-142). Caracas: Ediciones IESA.

**SENTENCIA DE LA CORTE PRIMERA
DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
DE FECHA 10 DE AGOSTO DE 2000,
QUE DECLARA SIN LUGAR EL RECURSO
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
DE ANULACIÓN INTERPUESTO CONTRA
EL ACTO ADMINISTRATIVO CONTENIDO
EN LA RESOLUCIÓN N° DGSJ-3-1-157
DE FECHA 30 DE DICIEMBRE DE 1992,
EL CUAL CONFIRMÓ EL REPARO
N° DGAC-4-2-1-682 DE FECHA 09 DE AGOSTO
DE 1989, AMBOS EMANADOS DE LA
CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA**

**REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
EN SU NOMBRE**

**LA CORTE PRIMERA DE LO CONTENCIOSO
ADMINISTRATIVO**

Magistrada Ponente: EVELYN MARRERO ORTIZ

En fecha 17 de febrero de 1995, se recibió Oficio N° 95-2501, de fecha 06 del mismo mes y año, emanado del Juzgado Superior Tercero en lo Civil y Contencioso Administrativo de la Región Capital, anexo al cual remitió el expediente contencioso del recurso contencioso administrativo de anulación, interpuesto por el abogado JOSÉ ARMANDO VELAZCO RAMÍREZ, inscrito en el INPREABOGADO bajo el N° 15.563, actuando con el carácter de apoderado judicial de la sociedad mercantil SUELATEX, C.A., inscrita en el Registro Mercantil Segundo de la Circunscripción Judicial del Distrito Federal y Estado Miranda, el 13 de abril de 1960, bajo el N° 33, Tomo 13-A, contra el acto administrativo contenido en la Resolución N° DGSJ-3-1-157 de fecha 30 de diciembre de 1992, el cual confirmó el reparo N° DGAC-4-2-1-682 de fecha 09 de agosto de 1989, ambos emanados de la CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA.

La remisión se efectuó en virtud de la apelación ejercida por el abogado JOSÉ ARMANDO VELAZCO RAMÍREZ, antes identificado, contra la sentencia dictada por el referido Juzgado en fecha 27 de enero de 1995, mediante la cual declaró improcedente el recurso contencioso administrativo de anulación interpuesto.

El 29 de marzo de 1995, se dio cuenta a la Corte, y por auto de esa misma fecha, se designó potente y se fijó el décimo día de despacho siguiente para comenzar la relación de la causa.

En fecha 31 de mayo de 1995, el abogado JOSÉ ARMANDO VELAZCO RAMÍREZ, actuando con el carácter de apoderado judicial de la empresa recurrente, consignó escrito de fundamentación de la apelación.

El 15 de junio de 1995, comenzó la relación de la causa y el día 19 del mismo mes y año, comenzó el lapso de cinco días de despacho para la contestación a la fundamentación de la apelación. El 26 de siguiente, la abogada LUNILDA SÁNCHEZ BELTRÁN, inscrita en el INPREABOGADO bajo el N° 32.400, actuando con el carácter de representante de la Contraloría General de la República, presentó escrito de contestación a la apelación.

El lapso de promoción de pruebas, se inició el 27 de junio de 1995, el cual venció el día 03 de julio del mismo año, sin que las partes hubiesen promovido prueba alguna.

El 04 de julio de 1995, se fijó el décimo día de despacho siguiente para que tuviera lugar el acto de informes, el cual tuvo lugar el 21 de septiembre del mismo año, dejándose constancia de la consignación de los informes por parte de la representante de la Contraloría General de la República, y de la no comparecencia del recurrente.

El 02 de octubre de 1995, la Corte dijo "Vistos".

Constituida la Corte con los Magistrados que actualmente la integran, el 19 de enero de 2000, se designó ponente a la Magistrada que con tal carácter suscribe la decisión.

Cumplida la tramitación legal del expediente, pasa la Corte a dictar sentencia, previas las siguientes consideraciones:

I

ANTECEDENTES

La causa que se examina tiene por objeto la pretensión de nulidad de la Resolución N° DGSJ-3-1-157 de fecha 30 de diciembre de 1992, la cual confirma el Reparó N° DGAC-4-2-1-682 de fecha 09 de agosto de 1989, formulado a la empresa SUELATEX, C.A., por la cantidad de ciento treinta y tres mil novecientos setenta y cuatro bolívares con veintiún céntimos (Bs. 133.974,21), ambos emanados de la CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA.

Dicho reparó se fundamentó en el examen realizado a “la Cuenta de Ingresos de la Administración de la Aduana de Puerto Cabello, correspondiente al primer semestre de 1985”, en la que se determinó que en la planilla de liquidación de gravámenes Nro. PC-6268 de fecha 20 de mayo de 1985, expedida de conformidad con lo previsto en los artículos 24 y 57 de la Ley Orgánica de Aduanas, en concordancia con el artículo 178 de su Reglamento, a cargo de la empresa en referencia, en su carácter de consignatario aceptante, le fueron liquidados por un monto menor a lo causado los impuestos de importación y la tasa por servicios de aduana. Esto ocurrió porque no se tomó en consideración para la determinación de la base imponible el tipo de cambio vigente en el mercado libre de divisas para la fecha de llegada de la mercancía, según consta en el Manifiesto de Importación y Declaración de Valor N° 18 Especial, el cual forma parte del expediente del vapor Univeral Frontier, el cual fondeó en Puerto Cabello el día 23 de octubre de 1984, resultando una base imponible e impuestos de importación menores. Señala la Resolución:

“...la mercancía declarada en el Manifiesto de Importación y Declaración de Valor; Factura Comercial y Conocimiento de Embarque fue presentado por la empresa SUELATEX, C.A. amparándose en la conformidad de Importación Nro. 065785

de fecha 27 de agosto de 1984, emitida por la Dirección General del Régimen de Cambios Diferenciales (RECADI), a nombre de la empresa Holanda de Venezuela Caracas, S.A. autorizándola para importar con divisas a tipo de cambio preferencial de Bs. 4,30 por dólar el producto en ella señalado, lo cual se consideró inadmisibile dado el carácter nominal e intransferible de dicho documento según lo prevé el artículo 6° del Decreto N° 1988 de fecha 07 de mayo de 1983, publicado en la Gaceta Oficial Nro. 32.722 de fecha 10 de mayo del mismo año reformado mediante Decreto Nro. 2244 de fecha 25 de septiembre de 1983, publicado en la Gaceta Oficial Nro. 3262-Extraordinario del 30 de septiembre de 1983. Asimismo, que para la fecha de llegada de la mercancía en el mercado libre de divisas establecido mediante la Cláusula Décima Cuarta del Convenio Cambiario Nro 1, celebrado entre el Ejecutivo Nacional y el Banco Central de Venezuela de fecha 29 de marzo de 1984, publicado en la Gaceta Oficial Nro. 32949 de fecha 30 de marzo de 1984, el tipo de cambio de Bs. 11,80 por dólar, por tanto, en base a este debió efectuarse la conversión monetaria en concordancia con el artículo 239 del Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas, pero que esta circunstancia no fue tomada en cuenta al momento de determinarse la base imponible por cuanto el monto del Valor CIF de US\$ 21.893,00 se calculó a Bs. 4,30 por dólar siendo lo correcto a Bs. 11.80 por dólar que era el tipo de cambio establecido por el Banco Central de Venezuela vigente en el mercado libre de divisas para el día 23 de octubre de 1984, de conformidad con lo establecido en el citado artículo 239 resultando la base imponible menor.

Por otra parte, se indica que la Orden de Exoneración Nro. HDGA-600-00943 de fecha 24 de febrero de 1984, no presentando saldo disponible, por cuanto los valores CIF rectificado por concepto de aplicar el tipo de cambio libre, a las mercancías declaradas en los Manifiestos de Importación y Declaración de Valor Nros. 12, 13, 16 y 17 Especiales llegados en el Vapor Universal Frontier por un total de Bs 1.406.793,70 superó el valor CIF autorizado en la Orden de Exoneración por

Bs. 707.400,00 por tanto la mercancía declarada en este Manifiesto de Importación y Declaración de Valor que igualmente se rectifica a Bs. 258.337,40 no le es aplicable el beneficio concedido del 49% ad-valorem, sino el gravamen del 50% ad-valorem, vigente para la fecha de llegada de la mercancía de acuerdo al Arancel de Aduanas dictado mediante Decreto Nro. 1384 de fecha 15 de enero de 1988.” (sic).

II

DE LA SENTENCIA APELADA

El Juzgado Superior Tercero en lo Civil y Contencioso Administrativo de la Región Capital, mediante sentencia de fecha 27 de enero de 1995, declaró improcedente el recurso contencioso administrativo de anulación. Fundamentó su decisión en los siguientes términos:

“Es apreciable la denuncia de ausencia de procedimiento que expresa como necesario y previo para la formulación del reparo contenido en el acto cuya nulidad es demandada ante esta instancia, el tribunal al considerar esta denuncia aprecia que el órgano contralor en ejercicio de las funciones que le difiere la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República formula el reparo como consecuencia de la revisión de las cuentas de ingresos de la Administración de la Aduana del Puerto de Puerto Cabello, proceder para el cual está legalmente facultada por ser función que le atribuye el texto del artículo 39 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, (...) por lo cual concluye el Tribunal estableciendo que para que se produzca el reparo como consecuencia de la revisión de la cuenta, este no debe ser consecuencia de procedimiento, como ha sido alegado, resultando de lo expresado improcedente la denuncia objeto de análisis.

En lo que respecta a la denuncia de vicio de ilegalidad ante la interpretación del artículo 239 del Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas es advertible que esta denuncia se encuentra

íntimamente relacionada con los hechos en virtud de los cuales se fuera formulado el reparo para establecer la procedencia de aplicación de este texto legal (...), que el tribunal al apreciar la denuncia de errada interpretación del texto ilegal aprecia que al haber concluido el órgano contralor estableciendo que el impuesto que se correspondía a la importación le era aplicable el texto legal referido, le concedió a este adecuada aplicación, dado haber considerado que la recurrente no está amparada por un régimen de cambio especial, resultado de lo expresado improcedente la denuncia que es considerada.

En lo relativo a la denuncia de inmotivación el acto, debe ser considerado previamente, el concepto que en torno a éste, para determinar ante que circunstancia es procedente se concluya la nulidad, en tal sentido la reiterada jurisprudencia ha sostenido que el vicio de inmotivación del acto solo producirá su nulidad, cuando se pueda establecer que el interesado no ha tenido posibilidad evidente y cierta de conocer las razones de hecho y de derecho que haya constituido su fundamento, por lo que la motivación debe estar inmersa en el acto mismo o en el caso en el expediente administrativo conocido por el administrador (...).

(...) es estimable que el órgano emisor en términos prodijos (sic) narra la sucesión de hechos en los cuales basa lo que fuera resuelto a más (sic) de expresar los fundamentos de derecho que ha tomado en consideración para lo que fuera resuelto, desprendiéndose de ello que el recurrente tuvo pleno conocimiento de las razones consideradas por la del reparo, por lo que existe la motivación del acto recurrido que impone se declare improcedente la denuncia.

En denuncia última se señala que el acto está afectado del vicio de falso supuesto, cual es radicado en la circunstancia de haber el órgano Contralor considerado hubo existido transparencia de la conformidad de importación de los derechos que le correspondían a la empresa HOLANDA DE VENEZUELA CARACAS S.A. a la empresa SUELATEX, (...) la fundamentación

que aparece aportada para fundamentar el vicio de falso supuesto no se corresponde al vicio objeto de análisis, la presente denuncia resulta improcedente.” (sic).

III

FUNDAMENTACIÓN DE LA APELACIÓN

El abogado JOSÉ ARMANDO VELAZCO RAMÍREZ, actuando con el carácter de apoderado judicial de la empresa recurrente, mediante escrito presentado en fecha 31 de mayo de 1995, fundamentó su apelación señalando que la sentencia apelada viola los artículos 82, ordinal 15, 12 y 246 del Código de Procedimiento Civil.

Así, agrega, que el Juez de la causa “conocía que en su persona existía una causal de recusación y, no la declaró, ni se inhibió de seguir conociendo la Causa, sino que por el contrario la Sentencia conforme al criterio que ya se le conocía, era INCOMPETENTE JURÍDICAMENTE, puesto que se encontraba desprovisto de la LEGÍTIMA AUTORIDAD NECESARIA para ello...” (sic), al haber manifestado su opinión sobre lo principal del pleito, ya que el juez de la causa, había dictado sentencia en otro expediente de características similares, por lo que solicita “que no se considere como sentencia la impugnada y, en consecuencia se declare la nulidad de la misma...”

Alega el apelante, que en la sentencia recurrida, que el Juez *A-quo* infringe los ordinales 5° y 6°, del artículo 243 del Código de Procedimiento Civil, “(...) puesto que no se evidencia en forma alguna que haya hecho el análisis jurídico de la litis y, que su decisión sea expresa, positiva y, precisa, con arreglo a la pretensión deducida y, a las excepciones y defensas opuestas, infringiendo por vía de consecuencia el Artículo 12 EJUSDEM, en cuanto al precepto que lo obliga a atenerse a lo

alegado y probado en autos.”, y que, asimismo, el fallo recurrido, no contiene la determinación de la cosa u objeto sobre la cual recae la decisión.

Aduce, asimismo, que de la lectura del reparo impugnado, se desprende que éste se encuentra fundado en la liquidación menor de los impuestos de importación causados y de la tasa por servicios de aduana, y que el Órgano Contralor dictó dicho reparo, “...a espaldas del procedimiento previsto en la Sección Cuarta del Título IV, Capítulo IV del CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO por lo que no se ciñó a las disposiciones legales...” y que, por el contrario, la sentencia recurrida declaró que la Contraloría General de la República se encontraba suficientemente facultada para la formulación del Reparó en cuestión, de conformidad con lo previsto en el artículo 39 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República.

Indica, igualmente, que tanto en el Reparó, su confirmatoria y en el fallo apelado se efectuó una incorrecta aplicación del artículo 239 del Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas, ya que “...por expresa disposición Reglamentaria, la conversión en bolívares de la moneda extranjera con la cual se adquirió la mercancía importada, se hará de acuerdo al tipo de cambio establecido por el Banco Central de Venezuela en el respectivo convenio cambiario y, no según lo establecido en la Conformidad de Importación”.

El apoderado judicial de la empresa recurrente, señaló que se confunde la figura de la transferencia de la conformidad de importación con la figura del nuevo consignatario en el procedimiento aduanero. Que el Órgano Contralor, tanto en la Resolución atacada como en los informes presentados ante el Tribunal *A-quo*, señaló que se produjo la transferencia de la conformidad de importación, lo cual está prohibido de conformidad con lo previsto en el artículo 6 del Decreto N° 1.988 del 07 de mayo de 1983.

Arguye el apoderado actor, que la sociedad mercantil HOLANDA VENEZUELA CARACAS, S.A., de conformidad con el artículo 102 del Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas, renunció a las mercancías importadas a favor de SUELATEX, C.A., por lo que resulta indiscutible su derecho a la obtención de los pertinentes beneficios aduaneros, sin que ello sea determinante para la transferencia de la conformidad de importación como lo expresa el fallo impugnado.

IV

DE LA CONTESTACIÓN A LA FUNDAMENTACIÓN DE LA APELACIÓN

La abogada LUNILDA SÁNCHEZ BELTRÁN, actuando con el carácter de representante de la Contraloría General de la República, mediante escrito presentado en fecha 26 de junio de 1996, dio contestación a la fundamentación de la apelación alegando que el Juez de primera instancia, no se inhibió por considerar que no se encontraba afectada su imparcialidad, y resolvió analizar y decidir el asunto sometido a su conocimiento, y en caso de que el recurrente no estuviera de acuerdo, debió de plantear la recusación en el término legal, lo que no hizo, tal como lo reconoció en su escrito de fundamentación de la apelación.

Alega la representante de la Contraloría General de la República, en cuanto a la violación del ordinal 5º, del artículo 243 del Código de Procedimiento Civil, que esta disposición contiene el denominado principio de congruencia que postula la obligación del juez de resolver sobre lo alegado por las partes intervinientes en el juicio, con la finalidad de que la decisión guarde relación con el asunto debatido, y que la inexistencia de tal vicio se evidencia de los propios términos en que la apelante denunció la infracción en cuestión, al manifestar

que el juzgador analizó todos los alegatos contenidos en el escrito que contiene el recurso de plena jurisdicción, y sólo afirmó que la recurrida se expresó en forma ininteligible, poco clara o limitada, sin mantener una correlación adecuada de las palabras para resolver sus alegatos, lo cual no puede configurar el vicio de incongruencia denunciado.

Con relación a la denuncia de violación del ordinal 6°, del artículo 243 del Código de Procedimiento Civil, adujo que no se configura el vicio de indeterminación alegado por el formalizante, y que es indiscutible que el juzgador de primera instancia, al declarar improcedente la acción propuesta negó la solicitud formulada por la empresa recurrente, contra el acto administrativo contenido en la Resolución N° DGSJ-3-1-157, de fecha 30 de diciembre de 1992, confirmatoria del Reparó N° DGCA-4-2-1-682 de fecha 9 de agosto de 1989, actos plenamente identificados en el fallo, los cuales, sin lugar a dudas emanan del Organismo Contralor, razón por la cual solicita a esta Corte se desestimen los alegatos relativos a la violación de los ordinales 5° y 6° del artículo 243 del Código de Procedimiento Civil, así como también la pretendida infracción del artículo 12 ejusdem.

Que en el caso de autos, era inaplicable el procedimiento del Código Orgánico Tributario y el juez no infringió ninguna de sus normas al establecerlo, ya que el Organismo Contralor en ejercicio de sus funciones legales y constitucionales formuló el Reparó siguiendo el procedimiento previsto en la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, que por tener disposiciones concretas para el desarrollo de aquellas funciones excluye la aplicación de las normas y procedimientos establecidos en otros cuerpos normativos.

Por otra parte, señala que la Contraloría General de la República interpretó adecuadamente el artículo 239 del Re-

glamento de la Ley Orgánica de Aduanas y que la sentencia impugnada no efectuó una incorrecta aplicación de la misma. Igualmente, indica, que la norma en referencia establece que el valor de las mercancías debe establecerse en bolívares y, a tal fin, la conversión de los valores expresados en monedas extranjeras debe hacerse al tipo de cambio nominal establecido por el Banco Central de Venezuela para la fecha de llegada de las mercancías.

Arguye, que la empresa reparada pretendió utilizar el tipo de cambio preferencial que se había autorizado para la empresa HOLLANDA VENEZUELA CARACAS, S.A., a través de la Conformidad de Importación, aun cuando este documento es intransferible.

Señala que el Organismo Contralor, "...no confundió la transferencia de la Conformidad de Importación con la designación de un nuevo consignatario en el procedimiento aduanero, puesto que esta última operación está expresamente permitida por los artículos 26 de la Ley Orgánica de Aduanas y 102 de su Reglamento; por consiguiente, no se discutió a la contribuyente su condición de propietaria de la mercancía sino la utilización de un beneficio concedido, a nombre de otra empresa, en un instrumento nominal e intransferible...".

Por todo lo expuesto, solicita se desestimen los argumentos planteados por la empresa SUELATEX, C.A., en su escrito de fundamentación de la apelación, y se confirme en todas sus partes la sentencia apelada.

V

CONSIDERACIONES PARA DECIDIR

Corresponde a esta Corte pronunciarse acerca de la apelación interpuesta por el abogado JOSÉ ARMANDO VELAZCO RAMÍREZ, apoderado judicial de la empresa SUELATEX,

C.A., contra la sentencia dictada por el Juzgado Superior Tercero en lo Civil y Contencioso Administrativo de la Región Capital, en fecha 27 de enero de 1995, mediante la cual declaró improcedente el recurso contencioso administrativo de anulación que interpuso contra el acto administrativo contenido en la Resolución N° DGSJ-3-1-157 de fecha 30 de diciembre de 1992, el cual confirma el reparo N° DGAC-4-2-1-682 de fecha 09 de agosto de 1989, ambos emanados de la CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA, para lo cual observa:

Alega el apelante, que el Juez de la causa aun cuando estaba incurso en la causal de recusación prevista el ordinal 15° del artículo 82 del Código de Procedimiento Civil, dictó su sentencia siendo incompetente jurídicamente y encontrándose desprovisto de legítima autoridad, ya que había dictado sentencia definitiva en otro expediente, en el cual, la recurrente era la misma, los hechos eran los mismos y se impugnaban Resoluciones emanadas de la Contraloría General de la República, siendo diferente la identificación del Manifiesto de Importación y Declaración de Valor, razón por la cual, solicitó "que no se considere como sentencia la impugnada y, en consecuencia se declare la nulidad de la misma...".

En este sentido, esta Corte estima, contrariamente a lo afirmado el apoderado judicial del recurrente, que en el caso de autos, el Juez de la Causa no está incurso en ninguna de las causales de inhibición, prevista en el referido artículo 82 del Código de Procedimiento Civil, ya que el hecho de que un juez haya decidido en otro juicio un asunto similar, no significa que haya emitido opinión sobre lo principal en el juicio, por lo contrario, se trataría de la aplicación del criterio que sobre un aspecto jurídico sostiene el sentenciador, es decir, de la jurisprudencia emanada de ese Tribunal respecto a un punto determinado que, por lo demás, se hace reiterada cada vez que el mismo es debatido por las partes en casos concretos distintos, sin que la

coincidencia de las mismas partes y el mismo aspecto en discrepancia signifique causal de inhibición ni cosa juzgada en cada caso concreto que sigue siendo distinto y, así se declara.

En cuanto a la denuncia formulada por el apelante, relativa a la violación por parte del *A-quo*, del ordinal 5° del artículo 243 del Código de Procedimiento Civil, en concordancia con el artículo 12 ejusdem, en virtud de que “no se evidencia en forma alguna que haya hecho el análisis jurídico de la litis y, que su decisión sea expresa, positiva y precisa, con arreglo a la pretensión deducida y, a las excepciones y defensas opuestas”, se observa, que el ordinal 5° del artículo 243 del Código de Procedimiento Civil, dispone que la sentencia debe ser “...expresa, positiva y precisa con arreglo a la pretensión deducida y a las excepciones o defensas opuestas...”. Así, una decisión es expresa, cuando no contiene implícitos ni sobreentendidos; positiva, cuando es cierta, efectiva y verdadera sin dejar cuestiones pendientes; y, precisa, cuando no da lugar a dudas ni incertidumbres o ambigüedades. Además, dicha norma igualmente contiene el principio de congruencia que postula la obligación al juez de resolver sobre lo alegado por las partes intervinientes en el juicio, con la finalidad de que la decisión guarde relación con el asunto debatido, no siendo este principio en el contencioso administrativo un dogma, ya que el juez contencioso administrativo se percata y decide acerca de la existencia de un vicio que conlleve la nulidad del acto administrativo, aun cuando no haya sido alegado por el recurrente y debe declarar su nulidad en virtud del poder restablecedor que le otorga el artículo 259 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

Por otra parte, estima esta Corte, que no debe confundirse la redacción poco feliz o elegantemente expresada de la sentencia, con el vicio al que alude el referido ordinal 5° del artículo 243 del Código de Procedimiento Civil.

Del análisis del fallo recurrido este Órgano Jurisdiccional constata, que los requisitos previstos en el citado ordinal 5° del artículo 243 ejusdem, se encuentran cumplidos, razón por la cual, resulta forzoso desestimar el alegato en análisis y, así se declara.

En relación a la denuncia de violación del ordinal 6°, del artículo 243 del Código de Procedimiento Civil, señalada por el apelante, en el sentido de que el fallo recurrido no contiene la determinación de la cosa u objeto sobre la cual recae la decisión, ya que, en la parte narrativa de dicho fallo, no se menciona "...el organismo del cual emanan las Resoluciones que se impugnan y, en la parte dispositiva del mismo, no se menciona en forma alguna cual es la acción declarada improcedente; en el caso de autos, tampoco se configura el vicio de indeterminación alegado por el formalizante, resultando indiscutible que el Juzgador de primera instancia, al declarar improcedente la acción propuesta negó la solicitud formulada por la empresa recurrente contra el acto administrativo contenido en la Resolución N° DGSJ-3-1-157, de fecha 30 de diciembre de 1992, confirmatoria del Reparó N° DGCA-4-2-1-682 de fecha 9 de agosto de 1989, plenamente identificados en el fallo, los cuales sin lugar a dudas emanan del Organismo Contralor, y así consta en la documentación que cursa en el expediente.

Se observa, además, que el fallo ciertamente determina quiénes son las partes del proceso, así como también la cosa u objeto sobre el que recae la decisión, es decir, los elementos objetivos de la causa, cuya omisión conllevaría la nulidad de la sentencia por el vicio de indeterminación objetiva, lo que tampoco ocurre en el caso que se examina. De todos modos, en aplicación al principio de la unidad procesal del fallo, conforme al cual la sentencia forma un todo indivisible de manera que todas las partes que integran su estructura tradicional -narrativa, motiva y dispositiva-, se encuentran vinculadas

por un enlace lógico, esta Corte concluye que de la lectura del fallo se evidencia, efectivamente, que las Resoluciones impugnadas emanan de la Contraloría General de la República. Asimismo, en la parte dispositiva de la sentencia, el A-quo declaró "improcedente la acción interpuesta", la cual indiscutiblemente se refiere al recurso contencioso administrativo de anulación, interpuesto por el abogado JOSÉ VELAZCO RAMÍREZ, apoderado judicial de la empresa SUELATEX C.A., contra el acto administrativo contenido en la Resolución N° DGSJ-3-1-157 de fecha 30 de diciembre de 1992, confirmatoria del Reparó N° DGCA-4-2-1-682 de fecha 9 de agosto de 1989, emanados de la Contraloría General de la República. En este sentido, debe igualmente esta Corte desestimar el alegato examinado, y así se declara.

Denuncia el apelante, por otra parte, que el Órgano Contralor dictó el Reparó, "...a espaldas del procedimiento previsto en la Sección Cuarta del Título IV, Capítulo IV del CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO por lo que no se ciñó a las disposiciones legales..." y que, por el contrario, la sentencia recurrida declaró que la Contraloría General de la República, se encontraba suficientemente facultada para la formulación del Reparó en cuestión, de conformidad con lo previsto en el artículo 39 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República.

Al respecto, observa esta Corte, que la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República prevé un procedimiento a seguir por el Órgano Contralor para la formulación de los reparos, procedimiento éste que en atención a la esfera en que se formuló el reparó es de aplicación preferente al previsto en el Código Orgánico Tributario, razón por la cual contrariamente a lo señalado por el apelante, se aprecia que el Tribunal A-quo no incurrió en una errada interpretación del artículo 39 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, el cual faculta a la Contraloría General de la República para

examinar las cuentas de ingresos de las oficinas y empleados de Hacienda, por lo que, resulta infundada la denuncia bajo examen, y así se declara.

Denuncia igualmente, el apelante, que tanto en el Reparo, su confirmatoria como en el fallo apelado, se efectuó una incorrecta aplicación del artículo 239 del Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas, ya que "...por expresa disposición Reglamentaria, la conversión en bolívares de la moneda extranjera con la cual se adquirió la mercancía importada, se hará de acuerdo al tipo de cambio establecido por el Banco Central de Venezuela en el respectivo convenio cambiario y, no según lo establecido en la Conformidad de Importación".

Ahora bien, este Órgano Jurisdiccional observa que no hubo una errada interpretación del artículo 239 del Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas, ya que tal norma establece que "El valor de las mercancías en aduanas se establecerá en bolívares. A tal fin, la conversión de los valores en monedas extranjeras se hará al tipo de cambio nominal establecido por el Banco Central de Venezuela, para la fecha de la llegada de las mercancías al lugar de destino habilitado para la importación", lo que se cumplió en el caso de autos, por lo que ni la sentencia recurrida ni la Contraloría General de la República, efectuaron una mala aplicación de tal norma. Así se declara.

En cuanto al alegato del apelante, relativo a que la sociedad mercantil HOLLANDA VENEZUELA CARACAS, S.A., de conformidad con el artículo 102 del Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas, renunció a las mercancías importadas a favor de SUELATEX, C.A., por lo que resulta indiscutible su derecho a la obtención de los pertinentes beneficios aduaneros, sin que ello sea determinante para la transferencia de la conformidad de importación como lo expresa el fallo impugnado, y que se confunde la figura de la transferencia de la con-

formidad de importación con la figura del nuevo consignatario en el procedimiento aduanero; esta Corte observa que el artículo 6 del Decreto N° 1988 de fecha 07 de mayo de 1983, publicado en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 32.722 del 10 de mayo del mismo año, dispone:

“La 'Conformidad de Importación', será nominal e intransferible, y tendrá validez por un lapso de noventa (90) días continuos, contados a partir de la notificación a la que se refiere el artículo anterior.

La Oficina del Régimen de Cambios Diferenciales (RECADI) podrá conceder un lapso de validez mayor, cuando lo considere indispensable y justificado.” (Subrayado de la Corte).

Ahora bien, al folio 12 del expediente administrativo, cursa la Conformidad de Importación N° 065785 de fecha 27 de agosto de 1984 emitida por la Dirección General del Régimen de Cambios Diferenciales a nombre de la empresa HOLANDA VENEZUELA CARACAS, S.A., con la cual se autorizó a dicha empresa a importar con divisas al tipo de cambio preferencial de Bs. 4,30 por dólar el producto en ella señalado; la cual, según el artículo antes transcrito es de carácter nominal e intransferible, por lo que resulta inadmisibile el hecho de que la empresa SUELATEX C.A. pretenda utilizar la referida Conformidad de Importación.

Asimismo, se observa, que al folio 8 del expediente administrativo, cursa la renuncia que efectuara la empresa HOLANDA VENEZUELA CARACAS, S.A., a favor de la empresa SUELATEX, C.A., por lo que tal como lo reconoce la representante de la Contraloría General de la República, no se discute a la recurrente su condición de propietaria de la mercancía sino el hecho de que la recurrente pretenda utilizar los beneficios concedidos por medio de la Conformidad de Importación otorgada a la empresa HOLANDA VENEZUELA

CARACAS, S.A., lo cual, como se indicó *ut supra*, resulta inadmisibile, por lo que, contrariamente a lo señalado por el Juzgado *A-quo*, este Órgano Jurisdiccional estima que el Órgano Contralor no incurrió en el vicio de falso supuesto.

En este mismo orden de ideas, cabe destacar que el *A-quo* reconoce que en el caso de autos existen dos relaciones jurídicas diferentes: una derivada de la Administración Cambiaria y, la otra, de la Administración Aduanera; y es, precisamente, el hecho de ser dos relaciones jurídicas de diferente naturaleza, la razón por la cual las exigencias legales de la una no pueden ser trasladados a la otra.

En tal sentido, si la Conformidad de Importación deviene en un instrumento nominal e intransferible, de acuerdo a lo previsto en el artículo 6 del Decreto N° 1988 del 7 de mayo de 1983, reformado por el Decreto N° 2244 del 25 de septiembre de 1983, donde se repite la misma disposición en el mismo artículo, tal imperativo no puede relajarse porque en una relación jurídica aduanera, creada por disposiciones legales de otro ámbito jurídico, diferente al del régimen de cambios diferenciales, los particulares hayan decidido utilizar mecanismos de interacción jurídica negocial, en cuya aplicación deberán respetarse los requisitos legales de otros ordenamientos jurídicos que, como ocurre en el presente caso declara como nominal e intransferible la Conformidad de Importación concedida a la empresa HOLANDA VENEZUELA CARACAS, S.A. De lo contrario, además, la Empresa SUELATEX, C.A., recibiría beneficios económicos derivados del diferencial cambiario que no le correspondían, al margen de la Ley. Así se declara.

Ello así, resulta forzoso para esta Corte declarar sin lugar la apelación interpuesta por el abogado JOSÉ ARMANDO VELAZCO RAMÍREZ, apoderado judicial de la sociedad mercantil SUELATEX, C.A., contra la sentencia dictada por el Juz-

gado Superior Tercero en lo Civil y Contencioso Administrativo de la Región Capital, el 27 de enero de 1995; por lo que sobre la base de la exposición ya hecha precedentemente se confirma el fallo apelado.

VI DECISIÓN

En virtud de las precedentes consideraciones, esta Corte Primera de lo Contencioso Administrativo, administrando justicia en nombre de la República Bolivariana de Venezuela y por autoridad de la Ley, decide:

- 1) Declara **SIN LUGAR** la apelación ejercida por el abogado **JOSÉ ARMANDO VELAZCO RAMÍREZ**, apoderado judicial de la sociedad mercantil **SUELATEX, C.A.**, contra la sentencia dictada por el Juzgado Superior Tercero en lo Civil y Contencioso Administrativo de la Región Capital, el 27 de enero de 1995, mediante la cual declaró improcedente el recurso contencioso administrativo de anulación interpuesto por el mencionado abogado, contra el acto administrativo contenido en la Resolución N° **DGSJ-3-1-157** de fecha 30 de diciembre de 1992, el cual confirma el reparo N° **DGAC-4-2-1-682** de fecha 09 de agosto de 1989, ambos emanados de la **CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA**.
- 2) Se **CONFIRMA** el fallo apelado.

Publíquese, regístrese y notifíquese. Remítase el expediente al Tribunal de origen.

Dada, firmada y sellada en la Sala de Sesiones de la Corte Primera de lo Contencioso Administrativo en Caracas, a los diez (10) días del mes de agosto del año dos mil. Años 190° de la Independencia y 141 de la Federación.

La Presidenta,

ANA MARÍA RUGGERI COVA

El Vicepresidente,

CARLOS ENRIQUE MOURINO VAQUERO

LOS MAGISTRADOS

EVELYN MARRERO ORTIZ

Ponente

PIER PAOLO PASCERI SCARAMUZZA

RAFAEL ORTIZ-ORTIZ

La Secretaria,

ANA MAGALY MERCHÁN FRANCO

En la misma fecha, diez (10) de agosto de dos mil (2000), siendo las 2:04 p.m., se publicó y registro la anterior sentencia bajo el N° 2000-1.146 sin la firma de la Magistrada Ana María Ruggeri C., quien se ausentó de la Corte justificadamente, conforme a las previsiones contenidas en el artículo 60 de la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia.

La Secretaria,

NOTAS INSTITUCIONALES

Designación de los nuevos integrantes de los poderes Ciudadano y Judicial

La designación de los nuevos integrantes de los poderes Ciudadano y Judicial, puso fin al período de transición iniciado en 1999. El Poder Ciudadano quedó conformado por el nuevo Fiscal General Isaías Rodríguez; el nuevo Defensor del Pueblo, Germán Mundaraín; y el Contralor General ratificado, Clodosbaldo Russián Uzcátegui.

La presentación parlamentaria estuvo a cargo de Antonio Briceño Salas, uno de los miembros de la sociedad civil que conformaron el Comité de Postulaciones, quien le recordó a los juramentados las que se consideran sus mayores responsabilidades: a Mundaraín, la defensa de los excluidos; a Rodríguez, la no prescripción de casos, y a Russián, el adecentamiento del Estado y el combate de la corrupción. Asimismo, recordó a los nuevos magistrados que asuman con igual disposición sus nuevas responsabilidades.

En el acto de juramentación, el Fiscal General pronunció el discurso en representación del Poder Ciudadano, señalando que la transición es una transferencia colectiva de autoridad de un modelo agotado a un modelo por hacer y construir.

Asimismo, aseguró que las instituciones a cargo de los funcionarios hoy juramentados no sólo son la expresión del reciente proceso constituyente sino que además vienen de un tiempo inconcluso de su propia formación, "Rescatado de la

Constitución de Angostura de 1819, el Poder Ciudadano se abre hoy al debate, no sólo rompe la clásica división de los poderes públicos, sino que adquiere la responsabilidad de fortalecer una institucionalidad que apenas se inicia”.

El magistrado ratificado, Antonio García García, ofreció el discurso de salutación por parte del Tribunal Supremo de Justicia.

El Presidente de la Asamblea Nacional, William Lara, tomó el juramento de los 40 magistrados principales y suplentes que durante 12 años serán los máximos representantes de la justicia en nuestro país.

El Contralor General de la República, doctor Clodosbaldo Russián Uzcátegui, fue ratificado en el cargo en el cual permanecerá durante 7 años, período que señala la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.



El Defensor del Pueblo, el Fiscal General y el Contralor General son juramentados por el Presidente de la Asamblea Nacional.

Reuniones de trabajo con la Oficina General de Auditoría (GAO) de los Estados Unidos de América y el Banco Interamericano de Desarrollo (BID)

En el marco de la X Asamblea General de la Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS), celebrada en la ciudad de Brasilia, en noviembre de 2000, se efectuó la II Reunión del Comité de Capacitación Regional (CCR), instancia encargada de propiciar acciones que permitan la implementación de los Planes Estratégico y Operacional de Capacitación Regional, habiéndose acordado, entre otras actividades, realizar reuniones de trabajo con la Oficina General de Auditoría (GAO) de los Estados Unidos de América y el Banco Interamericano de Desarrollo (BID).

En tal sentido, los cuerpos gobernantes de la OLACEFS -Asamblea General y Consejo Directivo- delegaron su representación en el doctor Clodosbaldo Russián Uzcátegui, en su condición de Presidente del Comité de Capacitación Regional, quien se entrevistó el 16 de febrero de 2001, en Washington, con representantes de los citados organismos

internacionales, a los fines de solicitar apoyo técnico y financiero para el desarrollo del proyecto sobre fortalecimiento de las capacidades de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) de la región OLACEFS, en el manejo de las “técnicas de auditoría de sistemas”.

Este primer acercamiento resultó muy positivo, toda vez que permitió concertar la anuencia para materializar la consecución del proyecto en referencia, el cual contará con el apoyo técnico de la GAO y el apoyo financiero no reembolsable del BID.

El doctor Clodosbaldo Russián Uzcátegui ratificó el compromiso de la Contraloría venezolana de seguir trabajando para lograr los objetivos y metas establecidos en el Plan de Capacitación Regional a Largo Plazo (PCRLP) de la OLACEFS.

XXIII Reunión del Consejo Directivo de la OLACEFS

Los días 26 y 27 de marzo de 2001 se celebró en la ciudad de Sucre, Bolivia, la XXIII Reunión del Consejo Directivo de la Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS), la cual tuvo como gentil anfitriona a la Contraloría boliviana.

A la citada reunión asistieron, en su condición de miembros del Consejo Directivo, la ingeniera Carmen Higaonna de Guerra, Presidenta de la OLACEFS y Contralora General del Perú; ministro José Antonio Barreto de Macedo, en representación del ministro Humberto Souto, Presidente del Tribunal de Cuentas de la Unión de Brasil; doctor Alfredo Corral Borrero, Contralor General del Estado de la República de Ecuador; licenciado Francisco Ramírez Torres, Vicepresidente, en representación del doctor Guillermo Argüello Poessy, Presidente del Consejo Superior de la Contraloría General de la República de Nicaragua; y el doctor Enrique Lau Cortés, Sub Contralor, en representación del doctor Alvin Weeden Gamboa, Contralor General de la República de Panamá.

Asimismo, se contó con la asistencia del licenciado Marcelo Zalles Barriga, Contralor General de la República de Bolivia, en su calidad de Auditor Principal de la OLACEFS; el doctor Clodosbaldo Russián Uzcátegui, Contralor General de la

República Bolivariana de Venezuela, por invitación especial en su condición de Presidente del Comité de Capacitación Regional; y la economista Pilar Burgos Goicochea, Secretaria General de la OLACEFS.

Participaron adicionalmente, el licenciado Renán Arce Muñoz, Sub Contralor General de la República de Bolivia y la doctora Ana Beatriz Pascal Kraft, Asesora Jefe de Relaciones Internacionales del Tribunal de Cuentas de la Unión de Brasil.

La reunión en comento, desarrollada conforme el Orden del Día, permitió concertar la anuencia de importantes acuerdos, sustentados por los valiosos aportes de las deliberaciones suscitadas. Entre ellos cabe referir el acuerdo relativo al informe del Comité de Capacitación Regional, presentado por el doctor Clodosbaldo Russián Uzcátegui, cuyo contenido es el siguiente:

ACUERDO 301/03/2001: Tomar conocimiento del informe relativo al Comité de Capacitación Regional -CCR- reconociendo la importante labor que se viene desplegando e instando a sus miembros a continuar en el empeño de cumplir con su misión y objetivos trazados, conforme el Plan de Capacitación Regional aprobado en el proceso del planeamiento estratégico institucional 2001-2005.

Asimismo, se aprobó mediante Acuerdo 296/03/2001, la propuesta de la Contraloría General de la República de Panamá, en su condición de EFS anfitriona de la XI Asamblea General, para llevarla a cabo del 20 al 24 de agosto de 2001, previéndose la consecución del XXIV Consejo Directivo el 19 de agosto de 2001.

XV Conferencia Internacional sobre nuevos acontecimientos en la Administración Financiera Gubernamental

Del 2 al 6 de abril del año 2001, se celebró en Miami, Florida, la XV Conferencia Internacional sobre nuevos acontecimientos en la Administración Financiera Gubernamental "Impacto del Gobierno Electrónico sobre la Gestión Financiera: Riesgos de Corrupción y Recompensas de los Controles", y estuvo organizada por el Consorcio Internacional sobre Gerencia Financiera Gubernamental, la Facultad de Contaduría de la Universidad Internacional de Florida, el Banco Mundial y la Agencia para el Desarrollo de los Estados Unidos.



El evento contó con la asistencia de destacadas personalidades, representantes de entidades fiscalizadoras superiores, diversos organismos internacionales y profesionales interesados en el tema. La Contraloría venezolana estuvo representada por la Sub Contralora, doctora Adelina González.

El programa de la conferencia, desarrollado por especialistas técnicos de los organismos auspiciadores, permitió conocer sobre las nuevas tendencias en la administración financiera gubernamental. Entre los temas tratados cabe mencionar:

- Los efectos del gobierno electrónico sobre la Responsabilidad.
- La integración entre el comercio electrónico y el gobierno electrónico.
- La iniciativa informática del Gobierno de los Estados Unidos.
- Las nuevas normas internacionales de contabilidad para el Sector Público.
- Sistemas de adquisiciones informatizados: México y Argentina.
- El Sistema Oracle.
- Cyber lavado de dinero.
- Procesamiento de Documentos.
- Transferencias electrónicas de fondos por los gobiernos.
- El empleo de tarjetas de crédito por los gobiernos.
- El Código de Transferencia Fiscal del Fondo Monetario Internacional.
- El uso de la tecnología para combatir la corrupción global.
- El uso de Internet y las técnicas de encuestas interactivas en la lucha contra la corrupción.
- Averiguación, control y fraude.
- Auditoría y tecnología forense.
- Ley Anti-Corrupción Internacional de 2001.
- Fortaleciendo los controles internos usando la tecnología intermedia e Internet.
- La ética del control financiero.

Acuerdo de Cooperación Científica y Técnica entre la Oficina Nacional de Auditoría de la República Cuba y la Contraloría General de la República Bolivariana de Venezuela

El 25 de abril de 2001, en La Habana, Cuba, la licenciada Lina Pedraza Rodríguez, Jefa de la Oficina Nacional de Auditoría de la República de Cuba, y el doctor Clodosbaldo Russián Uzcátegui, Contralor General de la República Bolivariana de Venezuela, suscribieron un acuerdo de cooperación científica y técnica.

El referido acuerdo permitirá establecer programas de cooperación e intercambio en aspectos científicos, en el área de control y fiscalización del manejo de los recursos públicos y podrá concretarse mediante la realización de cursos, seminarios, conferencias, talleres y demás actividades académicas de perfeccionamiento para los profesionales de las entidades firmantes; intercambio de expertos y técnicos en la áreas de control y fiscalización, proyectos conjuntos de investigación científica y técnica, emanadas de cada una de las instituciones; y cualquier otra forma de cooperación que sea estimada conveniente.

Asimismo, el doctor Clodosbaldo Russián Uzcátegui, en el marco de su visita a La Habana, dictó una Conferencia Especial sobre Organización y Funcionamiento del Sistema Nacional de Control en la Contraloría General de la República de Venezuela, a los participantes del VIII Seminario Internacional de Auditoría de Gestión, organizado por la Oficina Nacional de Auditoría de la República de Cuba, en su condición de subse de la OLACEFS.

 **CONTRALORÍA**
 **GENERAL**
 **DE LA REPÚBLICA**
HACIA LA TRANSPARENCIA

Comité de Publicaciones

Principales

Marcelo Cartaya

Coordinador

Casto Cartaya

Miriam Fernández

María Eugenia Márquez

Morelis Milla

Elsy Torrealba

Janina Valbuena

Suplentes

Amalia Coll

Omaira Giménez

Reina González

Humberto Omaña

Dargy Perozo

Claudia Torres

Aracelis Vera

Imagen de portada

Galería de Arte Nacional. Caracas

Fotografía: Juan Carlos Pérez

Diseño Gráfico

José Enrique Vivas M.

Diagramación

José Sabú Tovar

Corrección

Alí Alexis Espinoza