



TEMA TÉCNICO No 2 - Ponencia Base

“Fiscalización Superior de empresas del Estado y Asociaciones Público Privadas”

Presidencia Coordinadora del Tema: Presidencia del Comité Asesor Jurídico – Tribunal de Cuentas de Uruguay

Tribunal de Cuentas de la República Oriental del Uruguay, Presidencia del Comité Asesor Jurídico (CAJ),
Contraloría General de la República de Cuba,
Auditoría Superior de la Federación de México

Objetivo: El presente documento pretende constituir una herramienta que oriente las discusiones de las mesas de trabajo, con la finalidad de compartir las experiencias e identificar las dificultades y los retos que enfrentan las Entidades Fiscalizadoras Superiores de la región ante la incursión del Estado en actividades generalmente reservadas al sector privado.

Corresponde advertir que se ha preferido referir a los conceptos de Participación Público - Privada y sociedades anónimas comerciales en forma diferenciada en tanto se trata de figuras jurídicas diferentes en su organización y en la finalidad perseguida por los asociados.

I. INTRODUCCIÓN

Los procesos de modernización administrativa del Estado se sustentan, entre otros aspectos, en la concepción de que los atributos de la gestión privada pueden ser adaptados a la actividad gubernamental, en mérito a su orientación dirigida hacia la maximización de beneficios a partir de la competitividad, la eficacia, el aprovechamiento de recursos, las economías de escala, el control de calidad, la priorización de la satisfacción del cliente y la innovación, entre otros.

En función de ello, el esquema tradicional de la contratación administrativa, sustentada en la relación entre el Estado como consumidor, con la finalidad de satisfacer una necesidad pública y el proveedor privado, ha venido sufriendo grandes cambios, que se manifiestan en la aparición de *figuras jurídicas societarias*, en las cuales el Estado se comporta como un socio natural en el ámbito del Derecho Privado, así como el desarrollo de proyectos de infraestructura principalmente a través de asociaciones con personas jurídicas ajenas al propio Estado como el caso de las iniciativas de “*Participación Público.- Privada.*”

Ante esta novedosa conducta de los organismos públicos, el rol de las Entidades Fiscalizadoras Superiores, en tanto control de la actividad financiera estatal, puede verse problematizado, vulnerado o incluso abandonado, debido principalmente a la particularidad de su forma de actuación con la posibilidad de que se produzcan perjuicios al Erario público.

Sin embargo, como se ha sostenido en el Derecho europeo, no se trata de lograr alcanzar la eficacia, eliminando controles, suprimiendo los mecanismos de contratación administrativa y/o aplicando la regla de la autonomía de la voluntad propia del Derecho Privado exclusivamente.

Por el contrario, se debe buscar y aplicar las opciones que la Constitución y las leyes le otorgan competencialmente a las Entidades Fiscalizadoras Superiores para el ejercicio de las sus facultades, adaptándolas de manera tal que ello no signifique obstaculizar ni minimizar las virtudes de las nuevas formas de actuación conjunta.

Este actual comportamiento estatal, en consecuencia, plantea nuevos retos a las Entidades Fiscalizadoras Superiores, exigiéndoles, en un sentido amplio, una reingeniería del abordaje de la fiscalización pública teniendo presente que en todas estas hipótesis se comprometen, progresivamente, una mayor cantidad de recursos públicos.

II. DE LA PARTICIPACION PUBLICO PRIVADA

Una de las bases teóricas de los procesos de modernización administrativa del Estado es la concepción de que los atributos de la gestión privada pueden ser adaptados a las labores gubernamentales, con el objetivo de optimizar dicha gestión, que, por diversos motivos, no puede ser llevada en forma directa por el propio Estado.

En ese enfoque, nacidas en Inglaterra de la década de 1990, las Participaciones Público-Privadas (en adelante, PPP) han ido adquiriendo gran relevancia en los distintos países, como un mecanismo eficiente de contratación a través del cual el sector privado aplica sus recursos en el país, sobre todo, en la financiación de obras de infraestructura y servicios conexos.

De acuerdo a la doctrina administrativista el propósito perseguido por este tipo de asociaciones consiste en procurar identificar, en cada caso, el esquema de articulación de todos los factores que resulten aptos para cada proyecto en particular, de manera tal que la distribución de las cargas y riesgos inherentes a su ejecución resulte la más eficiente.

II.1 DEFINICIÓN

Sin perjuicio de las características propias que se observan en cada país, las PPP pueden definirse, a los propósitos de este trabajo, como *la relación contractual entre el sector público y privado, en el que un organismo público encarga a una persona de Derecho Privado, por un periodo determinado, la ejecución de un proyecto de interés público, que puede implicar producción de bienes, inversión en infraestructura, construcción de obra pública, provisión de un servicio, mantenimiento de instalaciones, entre otros, con la finalidad de mejorar los procesos del aparato estatal.*

El Banco Mundial, por su parte, reconoce a estas formas asociativas como un acuerdo entre el sector público y el sector privado en el que parte del servicio o actividades de responsabilidad del sector público son suministrados por el sector privado bajo un acuerdo de objetivos compartidos.

Estas figuras, enfocadas a mejorar los procesos del aparato estatal, han abierto la posibilidad de que algunas actividades, originalmente cumplidas por la Administración pública y que en general no han podido ser concretadas por los

Estados, puedan dejarse en manos de particulares.

En la región, las legislaciones las han permitido para el desarrollo de obras de infraestructura, específicamente en sectores de actividad tales como obras viales, ferroviarias, portuarias y aeroportuarias, caminería rural, de infraestructura energética, obras de infraestructura social,- incluyendo cárceles, centros de salud, entre otros - y prestaciones de servicios ligados a la administración del servicio público o de interés general.

Es así que, a partir de dichos proyectos se establece una relación contractual de largo plazo entre entidades del sector público y del sector privado para desarrollos de infraestructura económica y social, donde esta interacción de los sectores público/privado no está exenta, como resultado obvio, de presentar riesgos y vulnerabilidades, habiéndose identificado, a vía de ejemplo, deficiencias en materia de cumplimiento de objetivos, de incorrecta discrecionalidad en la toma de decisiones, insuficiencias en la calidad de bienes y servicios ofertados, así como debilidades referidas a la oportunidad y transparencia de los proyectos, que generalmente resultan de alto impacto nacional y que tiene el propósito de mejorar las condiciones económicas y sociales del país, generando bienes y desarrollo para los ciudadanos y por lo cual resultan de vital importancia (República de Honduras).

En algunos otros países como es el caso específico de Panamá, los contratos de esta naturaleza procuran el desarrollo y la modernización de la economía nacional por medio de la promoción del sistema de mercado, buscando lograr la mayor eficiencia en la prestación de los servicios y actividades comerciales, que actualmente son prestados por el Sector Público, reduciendo la participación del Estado en la gestión directa de las actividades económicas, reduciendo su déficit fiscal y la necesidad de recurrir al endeudamiento del gobierno.

II.2.- Régimen normativo de la INTOSAI

En el ámbito internacional, el XIV Congreso Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INCOSAI), llevado a cabo en Montevideo, Uruguay, en noviembre de 1998, solicitó a su entonces Grupo de Trabajo sobre la Auditoría de la Privatización, desarrollar una guía sobre auditorías de las Administraciones Público Privadas con enfoque de financiación pública/privada y sus concesiones. Las directrices resultantes se publicaron en 2001. Seis años después, se revisaron y ajustaron, durante el XIX INCOSAI.

En ese entorno nace, entre otras, la ISSAI 5220, sobre “*Lineamientos para la mejor práctica en la Auditoría de Financiamiento Público Privado y Concesiones*”, que constituye una referencia a nivel internacional para la práctica de auditorías en esta materia.

La normativa destaca que el factor común en todos estos modelos es que el Estado delega un elemento del control cotidiano del suministro del servicio a una entidad del sector privado. Esta delegación entraña riesgos, tanto para la calidad del servicio como para la inversión del Estado.

En su enfoque, el sector público investiga las posibilidades de la provisión de servicios y bienes económicos por parte de proveedores privados que han sido elegidos de acuerdo a los procedimientos de licitación y que han suministrado en consecuencia los bienes y servicios.

Esta normativa profesional, a vía de ejemplo, advierte a las Entidades Fiscalizadoras Superiores que deberían, conforme a sus respectivos mandatos, considerar, entre otras, las siguientes actividades:

- a) **Identificar** cuáles son sus responsabilidades de auditoría en relación con proyectos de concesiones y financiamiento mixto y decidir cómo llevarlas a cabo.
- b) **Examinar** el acuerdo de financiamiento público/privado y de concesión una vez otorgado el contrato y considerar el examen del proyecto nuevamente, cuando se encuentre en su fase operativa y el concesionario/contratista esté prestando los servicios contratados.
- c) **Planificar** el tipo y alcance de las auditorías a desarrollar, cubriendo todos los aspectos del acuerdo sobre la relación calidad-precio, identificar sus asociados clave y obtener sus testimonios y evidencias y estar alerta para identificar enseñanzas que podrían ser útiles en el futuro.
- d) **Identificar** si se preparó una estrategia de licitación (número de rondas de oferta, el número de ofertas para cada etapa, el modo de comunicación del organismo contratante con los oferentes, y un calendario adecuado para el proceso de licitación)..
- e) **Examinar** en el desarrollo de la fase operativa, si el ente auditado planificó y administró, de manera eficaz, su terminación de contrato.

II.3 Los proyectos de participación público - privada en la región

Efectuado recientemente un relevamiento de información entre las Entidades

Fiscalizadoras Superiores miembros de la OLACEFS, con el objetivo de conocer la situación de la asociación público – privada en la región, las respuestas de las Entidades Fiscalizadoras Superiores de Argentina, Chile, Colombia, Cuba, Ecuador, Guatemala, Honduras, México, Panamá, Puerto Rico, República Dominicana, Uruguay y Venezuela permiten concluir principalmente que:

1) en general los países cuentan con **legislación nacional** (en sentido amplio, comprensivas de leyes, decretos, reglamentos entre otros) regulatoria de las asociaciones público privadas. En Uruguay, por ejemplo, la legislación nacional se complementa con la normativa emitida por el Tribunal de Cuentas (Ordenanza del Tribunal de Cuentas N° 89) a partir de 2017.

2) la normativa reconoce a las Entidades Fiscalizadoras Superiores la **facultad de control** de este tipo de emprendimientos considerando su importancia y la aplicación de recursos públicos, la evaluación de riesgos, el porcentaje de presupuesto, la complejidad de la institución, el resultado de auditorías anteriores y antigüedad de fiscalización, en forma preventiva, concomitante y posterior según el alcance del control, siendo incluidas en los planes de auditoría correspondientes, pudiendo incluso, en algunas hipótesis, aplicar sanciones o denunciar ilícitos conforme su competencia.

3) las Entidades Fiscalizadoras Superiores cuentan con facultades constitucionales, legales y reglamentarias para **acceder a toda información** que estimen necesaria para llevar adelante su función.

4) estas actividades **se incluyen en los planes de auditoría** (financiera, de cumplimiento o de desempeño) correspondientes, generalmente como control a posteriori, pudiendo aplicar o promover ante las autoridades competentes las denuncias o sanciones que se estimen necesarias. A vía de ejemplo la Auditoría Superior de la Federación de México ha desarrollado una metodología de programación basada en factores de riesgo, que cuenta con criterios y subcriterios de análisis, priorización y selección de propuestas de auditoría, en los cuales utiliza: a) Monto de recurso de los programas. b). Antecedentes de auditoría. c). Impacto social y d) Diagnósticos de control interno, aplicable a las APP si se cuenta con los criterios señalados y los respectivos subcriterios.

Por su parte la Entidad Fiscalizadora Superior de Chile toma en cuenta la Importancia de los recursos involucrados, el riesgo, la frecuencia de la auditoría, el número de usuarios y las denuncias recibidas. En el caso de la Contraloría de Panamá se considera el requerimiento de las Fiscalías Anticorrupción o por la denuncia de posibles actos irregulares.

5) en cuanto a los **criterios de selección de los proyectos a incluir** en los

planes anuales de auditoría, la Contraloría General del Perú, a través del área correspondiente (Gerencia de Control de Megaproyectos) prioriza las APP utilizando matrices de importancia relativa y de riesgos. Dichas matrices son compuestas por indicadores como: a) de Importancia/Relevancia: Sector al que pertenece la APP, Monto de inversión, clasificación de APP (autofinanciada /cofinanciada), población beneficiaria, plazo del contrato, etapa en que se encuentra. Del análisis de riesgos: Modificaciones al contrato (N° de adendas), servicios de control realizados, denuncias recibidas (ciudadanos, congresistas, periodísticas), incremento del monto de las inversiones, estado del contrato, antecedentes del Concesionario, desfases en el cronograma de la ejecución, cambios en la asignación de riesgos, entre otros.

En el caso de la Entidad Fiscalizadora Superior del Estado de Ecuador, por su parte, considera los requerimientos de las instituciones del Estado, la demanda ciudadana, la priorización de entidades en las cuales existe riesgo de caducidad de las facultades de la Contraloría, la participación ciudadana a través de sus pedidos y denuncias fundamentadas, la materialidad (monto del recurso comprometido), contratación pública, entre otros, el resultado de verificaciones preliminares, la incidencia en sectores sociales de interés general y la fecha de presentación del proyecto de iniciativa privada que ha desembocado en una cuerdo de voluntades a través de la suscripción de un contrato de gestión delegada.

F) compartidos **los principales hallazgos de auditoría**, en términos generales las auditorías a las PPP han permitido constatar conforme han expresado las EFS, deficiencias del sistema de control interno y de la calidad del gasto público, siendo dichos hallazgos expuestos a la ciudadanía generalmente a través de la publicación de los respectivos informes en sus páginas electrónicas o portales.

En especial se ha evidenciado la contratación de servicios de consultoría para la estructuración de estos proyectos, sin realizar un proceso de selección adecuado, deficiencias encontradas en los procesos de gestión y promoción de los proyectos, suscripción de los contratos sin determinación de los riesgos financieros y no financieros gestionados durante el período de la auditoría, retraso en los avances de los proyectos en relación al alcance de los contratos y la fecha de la actuación, fallas en asesoramiento, y acompañamiento por parte de los organismos públicos a las empresas o asociaciones privadas que ejecutan la obra y prestan el servicio para la presentación de informes de gestión, financiero y contable, documentos no localizados ni suministrados para el examen sobre las propuestas y notificaciones a proponentes.

Otros aspectos considerados en este punto dan cuenta del incumplimiento de leyes y reglamentos específicos, la existencia de deficiencias en los controles

internos y en la calidad del gasto público, la sobrevaloración o la subvaluación de gastos, el mal manejo de los recursos estatales aplicados y el establecimiento de actividades o erogaciones que favorecen al personal altamente calificado, subvaluación de ingresos a empresas vinculados con los socios privados, la falta de procedimientos en relación a modificaciones, coordinación con otras entidades, control y definición de controles, entre otros.

A vía de ejemplo la Contraloría General de Chile identificó los hallazgos más relevantes, por su recurrencia, relacionados con la aprobación de proyectos de ingeniería definitivos sin que cumplan con los estándares técnicos exigidos por el mandante, dificultando a veces, severamente, la ejecución de las obras y la falta de procedimientos en relación a modificaciones, coordinación con otras entidades, control y definición de funciones, y en la etapa de explotación, se ha detectado la realización de operaciones de conservación sin ajustarse a la periodicidad indicadas en la base de la licitación y en los planes de mantenimiento aprobados por el mandante (obras hospitalarias, viales), situaciones que no han sido detectadas y/o sancionadas por los encargados de su control.

7) En cuanto a **sugerencias a ser evaluadas a los efectos del control**, se ha identificado una serie de elementos que deben ser tomados en cuenta para asegurar la correcta operación de los proyectos gestionados bajo este mecanismo, destacando principalmente:

- *Justificación suficiente de la factibilidad y beneficios de este modelo de contratación en comparación con otras formas de financiamiento;*
- *Mecanismos de transparencia respecto a la determinación de precios ofertados por maquinaria, mano de obra, equipo y financiamiento, con el fin de asegurar que son consistentes con los valores de mercado;*
- *Claridad en la desagregación de los elementos que integran el costo total del proyecto;*
- *Certezas sobre los parámetros de evaluación de los proyectos, así como sobre las tareas de control y supervisión.*
- *Establecimiento de la obligatoriedad de contar con la versión definitiva del proyecto ejecutivo correspondiente con los niveles de autorización exigidos en el contrato de Administración Pública Privada respectivo, antes de iniciar cualquier obra de infraestructura sin dar lugar a excepciones.*
- *Compaginar la lucha anticorrupción y la mejora del sector público a través de un involucramiento efectivo de la esfera privada.*

8) Acerca de la **capacitación exigida al equipo auditor**, se expuso que el equipo auditor debe estar integrado con profesionales de diversas áreas, tiene que poseer colectivamente la competencia profesional adecuada y necesaria para atender los objetivos de la auditoría, integrando conocimientos, experiencias, aptitudes y destrezas técnicas proporcionales con el tipo y complejidad de las labores de auditoría a realizar, debiendo reunir, entre otras, las siguientes cualidades: ética y apego a los principios rectores de deberes y conductas en el ejercicio de sus funciones, capacidad profesional y conocimiento del trabajo, pensamiento analítico y manejo de dificultades, objetividad e imparcialidad en el ejercicio de sus funciones, cooperación y trabajo en equipo, toma de decisiones oportunas sin entorpecer el normal funcionamiento del objeto a evaluar y confidencialidad.

No contando con ello, el órgano de control debe contratar consultores externos para las áreas donde se requiera peritaje especializado; como por ejemplo: estadística, ingeniería, diseño y economía.

Asimismo se entiende necesario el conocimiento cabal de la legislación vigente de la Alianza Público y Privado y la permanente actualización profesional en normas internacionales de las Entidades Fiscalizadoras superiores (ISSAI), sin perjuicio de la actuación conjunta de otros profesionales especializados conforme la obra en curso.

Por otro lado se ha señalado que el equipo auditor debe tener un carácter multidisciplinario y estar compuesto, por regla general, por un fiscalizador, un supervisor y un asesor jurídico. En su actuar deben respetar los principios de imparcialidad, independencia, debido proceso, bilateralidad, eficiencia, eficacia, responsabilidad, coordinación, probidad, celeridad y economía procedimental.

En este tema la Contraloría General de Guatemala exige certificación en actualización profesional en normas internacionales de las Entidades Fiscalizadoras superiores (ISSAI) por ella emitidas, el pleno conocimiento de la legislación vigente de la Alianza Público y Privado para el desarrollo de infraestructura económica y especialidad en materia de construcción y/o ampliación de infraestructura pública.

9) algunos órganos de control cuentan con **facultades de sanción** ante irregularidades en el manejo de fondos públicos y/o la facultad de denunciar posibles ilícitos, como en el caso de la Entidad Fiscalizadora Superior de Guatemala.

10) Por último generalmente los órganos de control externo **fomentan su vínculo con la ciudadanía**, contando con aplicaciones y publicación de información dirigida a los ciudadanos, entre ellas, instando a sugerir una fiscalización puntual, a solicitar información de carácter pública, denunciar en

línea y facilitar el acceso a los informes, entre otras. Como ejemplo, la Contraloría General de Panamá cuenta con monitores dispuestos en los pisos del edificio de la Institución, que comunican acciones de la Contraloría General de la República en su misión fiscalizadora.

Por su parte, la EFS de Chile cuenta en su sitio web con diferentes aplicaciones y publicación de información dirigida a los ciudadanos, entre ellas, sugerir una fiscalización, solicitar información de carácter pública, denunciar en línea, acceso a los informes, entre otras.

11) Como comentario general la Contraloría General del Estado de Ecuador hace notar que debe tenerse presente la relación contractual entre la Entidad Delegante (Estado) y el Delegatario (Gestor Privado) pues entre estos se conforma una sociedad estratégica de obligaciones mutuas y derechos, de esta forma, el primero (representante del Estado) debe colaborar para la cabal ejecución del proyecto y apoyar de manera decidida para el cumplimiento del objeto del contrato, atendiendo cualquier necesidad del Gestor Privado dentro de sus facultades conferidas y limitadas por la ley; por su parte, el segundo debe asumir el riesgo de inversión, costos y gastos que requiera, garantizando la cabal ejecución del proyecto público acordado, respetando la utilización y preservación de los bienes estatales, de acuerdo a su naturaleza.

Desde el 18 de diciembre de 2015, fecha de promulgación de la Ley Orgánica de Incentivos para Asociaciones Público-Privadas y la Inversión Extranjera, y de acuerdo a la información disponible, hasta el 28 de agosto de 2018 en el Ecuador y al amparo de La ley vigente, se han aprobado cuatro proyectos públicos del Gobierno Central bajo la modalidad de asociación público-privada.

12) En Cuba, con un desarrollo de las formas no estatales en proceso de perfeccionamiento y fortalecimiento de sus vínculos con entidades estatales, las Cooperativas No Agropecuarias brindan servicios a éstas, pero cuando se trata de participar en inversiones o mantenimiento constructivo, la entidad estatal anticipa un por ciento del financiamiento o aporta los materiales.

Bajo el nombre de “Control Integral Estatal y la Comprobación Nacional al Control Interno”, en el proyecto de la nueva Constitución que se está sometiendo a consulta popular en vísperas de preparar el documento final para referéndum se reconocen varias formas de propiedad, donde el sistema económico que se refleja mantiene como principios esenciales la propiedad socialista de todo el pueblo sobre los medios fundamentales y la planificación, a lo que se añade el reconocimiento del papel del mercado y de nuevas formas de propiedad no estatal, incluida la privada. (propiedad socialista de todo el pueblo, cooperativa, mixta, de las organizaciones políticas, de masas y sociales, privada y personal) y la mixta como la formada por la combinación de

dos o más formas de propiedad.

En la actualidad las empresas mixtas eran formadas por capital nacional y foráneo, siempre con personas jurídicas; con el nuevo proyecto de Constitución se amplía el alcance de dicha propiedad mixta, convirtiéndose en el basamento legal para ampliar las participaciones público privadas (PPP). En la actualidad la empresa estatal contrata servicios a CNA y TCP pero se financia por la empresa estatal sin convertirse en socio, o sea se trata de una relación de compraventa.

III. SOCIEDADES COMERCIALES ESTATALES

La irrupción, cada vez más intensa, en la contratación pública, de las llamadas “*sociedades comerciales estatales*” ha venido siendo punto de consideración en el ámbito de la OLACEFS desde tiempo atrás.

A través del entonces Comité Especial de la Carta Constitutiva y su Reglamento (CER) – hoy Comité Asesor Jurídico – la temática determinó en la organización de un evento técnico, en Uruguay, en 2015, con la participación de miembros activos y asociados, que concluyó, en términos muy generales, que la creación de estas sociedades anónimas estatales, en tanto personas jurídicas privadas, se fundamenta en el *interés público*, lo que determina en definitiva, la necesidad del control.

Desde la óptica competencial de las Entidades Fiscalizadoras Superiores, las formas legales (tipo de sociedad comercial) resultan secundarias cuando a través de dichas sociedades se ejecutan fondos públicos.

III.-1 Concepto

En términos generales puede considerarse una “*sociedad comercial estatal*” como aquella persona jurídica regulada por el Derecho Privado y constituida o integrada, conforme la normativa correspondiente, por personas jurídicas estatales, las cuales realizan aportes y en consecuencia adquieren la calidad de socios, con los correspondientes derechos y obligaciones que cualquier socio persona física ostenta.

Esta modalidad comercial, cuya particularidad resulta de la participación del Estado, se ha vuelto una práctica constante amparada en los respectivos regímenes legislativos nacionales.

La OLACEFS no se ha mantenido al margen de esta forma de actuación en tanto la constitución o integración del capital social requiere la aplicación de recursos públicos, derivándose de tal circunstancia la necesidad del control eficiente respecto de la utilización de dichos recursos.

III.2 Investigaciones realizadas

III.2.1 Relevamiento de información.

En preparación del Seminario “*Participación del Estado en sociedades anónimas y el control de las Entidades Fiscalizadoras Superiores*” realizado en la ciudad de Montevideo, Uruguay, organizado por el Comité Especial de Revisión de la Carta Constitutiva y su Reglamento (CER) – hoy Comité Asesor Jurídico (CAJ) de la OLACEFS – presidido por el Tribunal de Cuentas de la República oriental del Uruguay, en setiembre de 2015, se solicitó a los miembros información preliminar respecto de la temática a desarrollar.

Se formuló como resultado de dicho requerimiento un estudio comparado sobre sociedades comerciales, con la participación de 17 miembros plenos y asociados de la OLACEFS, especificando aspectos de la participación estatal en sociedades comerciales en la región, que concluyó que salvo algunas excepciones, las legislaciones autorizan al Estado a asumir la calidad de socio de una sociedad comercial, atribución generalmente consagrada en la Constitución nacional de los países, acompañada de una norma regulatoria con alcance general, sin perjuicio de otras leyes dictadas para hipótesis específicas (a vía de ejemplo, según objeto social).

No obstante algunas normativas toman en cuenta el tipo social a adoptar ya que lo autorizan sólo a asociarse a organizaciones donde la responsabilidad subsidiaria de los integrantes es limitada como las sociedades de responsabilidad limitada o las sociedades anónimas.

Sin embargo no hay una tendencia generalizada a exigir la participación mayoritaria del Estado en la sociedad comercial, pudiendo el capital incluso ser totalmente público.

En prácticamente todos los casos se ha reconocido al Estado los mismos derechos y obligaciones que cualquier socio de una sociedad comercial. En Chile, no obstante, se confiere al socio estatal la validación de planes, la aprobación del presupuesto anual, la autorización para la venta de activos y aprobación de proyectos de gran envergadura. En Portugal, también dependerá de quién ejerce la posición dominante.

El aporte al capital social se constituye con fondos provenientes del mismo Estado salvo en algunos países donde los recursos pueden provenir de fideicomisos o de organismos multilaterales de crédito.

En general los representantes del Estado en las sociedades comerciales han sido designados también administradores y representantes de la sociedad, requiriendo en algunos casos ley autorizante, respondiendo frente al Estado y a la propia sociedad comercial en caso de actuación con dolo o culpa grave.

Respecto de la responsabilidad del Estado en situaciones concursales que afectan a la sociedad comercial (falencias, quiebras, moratorias, entre otros) la responsabilidad del Estado se limita a la integración de su aporte, existiendo en algunos países la posibilidad de indemnización a favor de terceros en caso de daños y perjuicios por actuación del representante de mala fe.

III.2.2 Jurisprudencia de las Entidades Fiscalizadoras Superiores respecto de sociedades comerciales estatales

De la jurisprudencia compartida por las Entidades Fiscalizadoras Superiores en el Seminario, sobre la participación estatal en “sociedades comerciales estatales”, se constató:

- el Estado queda sujeto a legislación común aplicable a los particulares, careciendo de privilegios y compitiendo en igualdad de condiciones,
- la seguridad nacional y atención social se mantienen como actividades monopólicas,
- la falta de regulación del estatuto de empresas públicas, de economía mixta y subsidiarias y
- la existencia de demandas contra la sociedad comercial y contra el órgano público socio.

III.2.3. Potestades de control de las Entidades Fiscalizadoras Superiores

En cuanto a la actuación de los órganos de control externo, en general la normativa nacional habilita el control de estas sociedades. La calidad de “sujeto privado” de la sociedad comercial no exige la creación de un régimen especial de auditoría aplicable a estas formas jurídicas.

Se concluyó que el control a posteriori es el que mejor se adecua a la naturaleza y dinámica del ámbito privado en el que estas sociedades comerciales operan, sin perjuicio del control previo en casos puntuales como la

intervención respecto de la constitución de la sociedad comercial y del aporte, del aumento y disminución del capital social. No obstante no pueden descartarse los restantes tipos de control: concomitante que permite verificar el cumplimiento del objeto social, financiero y de legalidad en sentido amplio.

Por último el sistema de control interno de una sociedad comercial estatal es un aliado estratégico para la tarea de los órganos de fiscalización superior.

Se compartieron los principales **hallazgos** destacados por las Entidades Fiscalizadoras Superiores en los procesos de auditoría llevados a cabo por E.F.S. respecto de las sociedades anónimas estatales, clasificados en positivos y negativos. En la primera categoría se evidenció en términos generales:

- a) la gobernanza en Tecnologías de la Información se encuentra por encima de la media de la Administración Pública,
- b) la capacitación técnica de empleados de las empresas estatales adecuada a sus funciones,
- c) altos valores en las matrices de calificación de la Guía de Auditoría, gestión y resultados al cumplimiento de metas internas de los planes gubernamentales
- d) registración contable de conformidad a normativa aplicable,
- e) dictámenes positivos: cumplimiento de disposiciones normativas de cada uno de los procesos salvo el cumplimiento de plazos,
- f) acatamiento de recomendaciones del órgano de control externo,
- g) readecuación de prácticas y procedimientos y reorganización del control interno como apoyo a la tarea del control externo.
- h) alto cumplimiento de las misiones y funciones dentro de las estructuras organizativas de las S.A. estatales

En cuanto a los *hallazgos negativos* se detectó:

- a) direccionamiento de licitaciones y contratos por encima del valor de mercado,
- b) adquisición de activos (empresas, participaciones accionarias) por valor superior al mercado,

- c) venta de activos (subsidiarias, participaciones accionarias) por valor inferior al de mercado,
- d) falta de profundización en el conocimiento del Sistema de Control Interno de las sociedades anónimas a fin de identificar oportunidades de mejoras,
- e) falta de mecanismos apropiados para realizar el seguimiento de los resultados y las recomendaciones de la fiscalización.
- f) complejidad en la creación de un régimen general común para sociedades comerciales con participación del Estado ya que su formación requiere además, aprobaciones legales y calificados estatutos sociales,
- g) incumplimiento de indicadores financieros bajo los parámetros de la Superintendencia del ramo, incumplimiento de los estándares fijados por las Comisiones reguladoras, incumplimiento en pólizas, liquidación del contrato e informes de supervisión,
- h) rechazo de las instituciones de intermediación financiera en el reconocimiento de garantías, debilidades en la supervisión de contratos de inversión y en proceso de cobro jurídico
- i) Inconsistencias en presentación de información financiera, contrataciones de bienes y servicios no observando disposiciones legales, gastos no autorizados de personal, ejecuciones defectuosas en obras contratadas, procesos de selección de bienes, servicios y obras con favorecimiento a proveedores.
- j) falta de organización interna que impide contar con información en forma rápida o con controles que permitan identificar en forma ágil las informaciones y eventuales documentos requeridos durante la auditoría.

Finalmente se compartió **buenas prácticas** aplicadas por estos órganos estatales de control externo, generalmente documentadas en la normativa de los países, destacándose principalmente:

A) la estructuración del control integrado entre una Entidad Fiscalizadora Superior y el control interno estatal es un buen ejemplo de estímulo a la mejora de la acción de las auditorías internas de las organizaciones y demuestra una buena capacidad organizativa de fiscalización.

B) las programaciones anuales y los informes resultantes de la ejecución de las auditorías que permiten verificar de forma documental la situación. Se aprovecha además las normas y reglamentaciones relacionadas con el tema que son utilizadas en más de una auditoría, permitiendo facilitar la elaboración de un padrón de criterios.

C) el acompañamiento constante desde el establecimiento de las propuestas de auditoría, ejecución y resultados expuestos en los informes, con la sugerencia de abordaje y basando en actuaciones de auditorías anteriores, junto a unidades diversas con la misma temática/objeto.

III.2.4 Seminario Regional “Participación del Estado en sociedades anónimas y el control de las Entidades Fiscalizadoras Superiores”

En Montevideo, Uruguay, los días 30 de setiembre 1° de octubre de 2015, se realizó el Seminario Regional “*Participación del Estado en sociedades anónimas y el control de las Entidades Fiscalizadoras Superiores*”, organizado por el ex Comité Especial de Revisión de la Carta Constitutiva y su Reglamento (CER) – hoy Comité Asesor Jurídico de la OLACEFS), presidido por el Tribunal de Cuentas de Uruguay, con la participación de ocho miembros plenos y asociados (Auditoría General de la Nación Argentina, Tribunal de Cuentas de la Unión de Brasil, Contraloría General de la República de Chile, Corte de Cuentas de la República de El Salvador, Contraloría General de la República del Perú, Tribunal de Cuentas del Estado de Minas Gerais, Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires, Tribunal de Cuentas de Uruguay y Cámara de Cuentas de la República Dominicana.

En dicha oportunidad **se concluyó** que

a) la creación por el Estado de personas jurídicas privadas no puede conllevar una forma de descartar el control del manejo de los recursos públicos asignado a las Entidades Fiscalizadoras de Control, las que deben fortalecer su actuación con las herramientas con las que cuentan y las que se creen a fin de precaver la ocurrencia de posibles espacios de corrupción.

b) la creación de estas sociedades anónimas estatales, en tanto personas jurídicas privadas, se fundamenta en el interés público, lo que determina en definitiva la necesidad del control. La forma legal (sociedad comercial) es secundaria cuando se usan fondos públicos para satisfacer el interés público.

c) son estos fondos públicos los que transforman a las sociedades comerciales estatales en responsables de rendir cuentas de su utilización; en caso contrario, quedarían sin control.

d) el Estado debe convertirse en un ser regulador, siendo su interés principal mejorar la calidad de vida de sus ciudadanos y como ente regulador debe controlar.

e) en cuanto a la actuación de los órganos de control externo, la calidad de sujeto privado de la sociedad comercial no exige la creación de un régimen especial de auditoría aplicable a estas formas jurídicas. En este ámbito el control a posteriori es el que mejor se adecua a la naturaleza y dinámica del ámbito privado en el que estas sociedades comerciales operan, sin perjuicio del control previo en casos puntuales como la intervención respecto de la constitución de la sociedad comercial y del aporte, del aumento y disminución del capital social. No obstante no pueden descartarse los restantes tipos de control: concomitante que permite verificar el cumplimiento del objeto social. Financiero y de legalidad en sentido amplio.

f) el sistema de control interno de una sociedad comercial estatal es un aliado estratégico para la tarea de las EFS/EF. Por esto sería conveniente suscribir convenios con los organismos encargados de la fiscalización interna de las sociedades comerciales, para abarcar espacios más amplios de control.

g) el fortalecimiento de la relación entre el sistema de control estatal general de las sociedades comerciales estatales (otros organismos públicos controladores) y el órgano de control externo (EFS/EF) contribuiría al mejoramiento del control gubernamental de estas personas jurídicas privadas. Para ello se requiere comprender el negocio, contar con recursos humanos, conformar grupos interdisciplinarios, acceder a los datos de la empresa y compartir la información.

h) si bien la publicación del resultado del control de las sociedades comerciales estatales a través de páginas web de las EFS/EF es un instrumento de información útil para los ciudadanos, no es suficiente. El ciudadano común no comprende a veces la información publicada. A quién se quiere llegar con dicha información? Por supuesto que al “inversor” pero también al usuario final del servicio. Por ello hay que tratar que la información sea útil al ciudadano.

Se sugirió utilizar además una batería de “resonancia”, de instrumentos de uso público para llegar a todos lados, tales como gacetillas informativas, publicaciones, espacios en prensa, facebook y twitter (como ya han implementado algunos órganos de control).

i) La articulación entre las EFS/EF y otros organismos (tales como Bancos Centrales, Auditorías internas y externas y con asociaciones profesionales) que puedan aportar coordinación y recursos para una fiscalización eficiente, resulta ventajosa. Ello facilitaría el intercambio de información entre todos los actores involucrados y minimizaría el riesgo de la huida de estos organismos societarios del ámbito del control.

j) las EFS/EF deben promover la aprobación de normas regulatorias de control a efectos de comenzar o mejorar la fiscalización de estos entes societarios, evaluando además la introducción de normas coercitivas.

k) sería recomendable contar con una Guía de Buenas Prácticas en este tema, sin perjuicio del desarrollo de capacidades a través de seminarios, cursos, actualización e intercambio de experiencias, entre otros. Una buena práctica ya detectada radica en la conformación de equipos de auditoría multidisciplinarios que, en definitiva, contribuyen a una mejor fiscalización.

Por último el Seminario recomendó, entre otros,

A) instar a todos los miembros de la OLACEFS acerca de la importancia del control sobre las sociedades comerciales estatales y recomendar incluirlo en sus instancias de auditoría.

B) crear de un Grupo de Trabajo en el ámbito de la OLACEFS destinado a recolectar información, profundizar las guías de acción pertinentes y desarrollar mejores prácticas para la fiscalización de las sociedades comerciales en las que intervenga el Estado.

C) promover ante el Comité de Creación de Capacidades una instancia de capacitación que refleje las mejores prácticas detectadas sobre auditoría de las sociedades comerciales estatales.

D) evaluados los distintos sistemas existentes en la región, diseñar un procedimiento uniforme de control aplicable a las sociedades comerciales estatales, sin perjuicio de los ordenamientos jurídicos nacionales.

E) instar a los miembros de la OLACEFS a promover la articulación con otros organismos nacionales de control (tales como Bancos Centrales, Auditorías internas y externas) que puedan aportar coordinación y recursos para una fiscalización eficiente.

F) identificar los actores correspondientes y promover la creación de redes de control regional en auditoría de las sociedades comerciales estatales con vistas a fortalecer la competencia de sus miembros de la OLACEFS

III.3 ESTADO DE AVANCE A 2018

Dado el lapso transcurrido desde 2015, se efectuó una actualización de la información recabada con anterioridad, en especial en el avance del control de

las sociedades comerciales estatales. En base a las respuestas recibidas de lae Entidades Fiscalizadoras Superiores pudo evidenciarse:

1) se mantiene en la región la **tendencia a constituir o participar** de sociedades comerciales en las que el Estado participa incluso hasta en el 100% en su capital autorizado.

En Cuba, Compañías mercantiles de capital nacional o Empresa Estatal se asocian con capital foráneo y crean la empresa mixta, la Concesión Administrativa y Contrato de Asociación Económica Internacional (sin personalidad jurídica). En el proyecto de constitución, la propiedad mixta amplía su alcance e incorpora todas las formas de propiedad que se reconocen.

2) persiste la **competencia** de las Entidades Fiscalizadoras Superiores para a) controlar desde la constitución hasta el funcionamiento de estas personas jurídicas privadas, incluyéndolas en sus planes de auditoría, amparadas en el servicio que prestan a la comunidad y el presupuesto de ejecución en un ejercicio fiscal, entre otros y b) en su caso sancionar las irregularidades en el manejo y administración de los recursos o efectuar las denuncias pertinentes.

En el caso de Uruguay, el Tribunal de Cuentas ha venido controlando el contrato de asociación inicial, conforme el régimen general de gastos del Estado y a su vez, en cualquier supuesto de gasto del Estado derivado de su carácter de accionista. Interviene esta EFS: aumento de capital, integración, enajenación de acciones. Por otra parte los organismos privados que manejen fondos públicos o administran bienes del Estado presentarán sus estados contables con dictamen de auditoría externa, ante el Poder Ejecutivo y el Tribunal de Cuentas y los organismos estatales y paraestatales que participan en sociedades privadas, deben publicar los estados contables de las sociedades auditados en el Diario Oficial e incluirlos en sus páginas web. No obstante una reciente modificación legal ha reconocido expresamente la facultad de auditarlas a partir del ejercicio cerrado al 31/12/18, por lo que comenzarán las auditorías en el año 2019.

3) sobre los **criterios utilizados para incluir auditorías** de sociedades comerciales estatales en su plan de auditoría, la Contraloría General del Estado de Ecuador toma en cuenta, entre otros, los requerimientos de las instituciones del Estado y/o de sus sociedades comerciales, la demanda ciudadana, la priorización de las sociedades comerciales estatales en las cuales existe riesgo de caducidad de las facultades de la Contraloría General, la participación ciudadana a través de pedidos y denuncias fundamentadas, la materialidad (presupuesto, contratación pública, entre otros), los resultados de verificaciones preliminares y el conocimiento de actos jurídicos societarios, como resultado de otras acciones de control.

4) respecto de los **hallazgos** detectados durante las auditorías efectuadas se ha evidenciado deficiencias en el control interno, incumplimiento a leyes y regulaciones específicas que, dependiendo de las facultades conferidas, han generado acciones legales y administrativas de acuerdo a la materialidad de los hechos detectados. En otras situaciones se ha identificado ventas del paquete accionario de las entidades públicas para iniciar procesos de desinversión o la actuación ilegal de los representantes de las compañías de economía mixta en la venta de bienes inmuebles inobservando los procedimientos legales correspondientes.

Sólo a vía de ejemplo la Contraloría General de Chile destaca como hallazgos más relevantes, por su recurrencia, aquellos que relacionados con que la aprobación de proyectos de ingeniería definitivos sin cumplir con los estándares técnicos exigidos por el mandante, dificultando a veces severamente la ejecución de las obras. Asimismo en la etapa de explotación se ha detectado operaciones de conservación sin ajustarse a la periodicidad indicada en las bases de licitación y en los planes de mantenimiento aprobados por el mandante (obras hospitalarias, viales), situaciones que no han sido detectadas y/o sancionadas por los encargados de su control.

La Contraloría General del Estado de Ecuador, de un informe realizado del 2009 al 2013 pudo obtener: a) la venta del paquete accionario de las entidades públicas para iniciar procesos de desinversión, b) el representante legal de la compañía de economía mixta vendió bienes inmuebles, inobservando procedimientos legales y c) la distribución del haber social sin haber observado normativa seccional

En el caso de la Auditoría Superior de la Federación de México, los resultados de la fiscalización a la Cuenta Pública ha mostrado importantes desafíos respecto a la gobernanza. En algunas de las revisiones practicadas, los resultados indicaron decisiones de negocios que no reportaron beneficios económicos, ni de otra índole al Estado mexicano. Los resultados de las revisiones constataron que dos de las empresas productivas del Estado han realizado operaciones que han tenido como consecuencia pérdidas en los negocios emprendidos:

- a) han quedado de manifiesto los riesgos que enfrentan las empresas, en cuanto a la utilización de los recursos que se asignan para este tipo de proyectos
- b) la normativa propicia un ambiente de discrecionalidad que, sin un marco de control interno adecuado, colocan en una posición vulnerable la ejecución eficiente de las inversiones.
- c) La compra de activos no se ha traducido en beneficios financieros y, además, no se cuenta con evidencia de que esa decisión haya contribuido, en la práctica, al fortalecimiento de la posición estratégica de la empresa auditada.

El conjunto de las decisiones de las empresas productivas del Estado ha sido ratificado en niveles de órganos de gobierno, por lo que se requiere revisar a fondo el esquema de gobernanza de ese tipo de empresas.

Es así que la autonomía que requieren las empresas productivas del Estado para operar en un entorno de competencia que, tal como está planteado en la reforma estructural en materia energética, debe ser un elemento que dé certeza de que las decisiones de negocios están orientadas a reportar beneficios a la Nación.

5) la inclusión en los **planes de auditoría** de estas personas jurídicas comerciales toma en cuenta los ingresos y en algunos casos son solicitadas por estas entidades o a ser a través del Control Social como en República Dominicana, habiéndose detectado subvaluación de Ingresos y gastos y actividades o negociaciones para favorecer empresas vinculadas a los funcionarios.

6) también se ha favorecido la **articulación interinstitucional** de las Entidades Fiscalizadoras Superiores con otros órganos estatales, a través de Sistemas Nacionales de Control y Auditoría, pudiendo llegar hasta los órganos legislativos al presentar sus informes anuales sobre la fiscalización del patrimonio del Estado.

7) en el caso de **detección de irregularidades en el manejo y administración de los fondos públicos de las sociedades comerciales estatales**, a vía de ejemplo la Entidad Fiscalizadora Superior del Perú se encarga de determinar el tipo de responsabilidad incurrida por los funcionarios y servidores involucrados en los hechos observados (administrativa funcional, civil y/o penal) y, según ello, deriva los informes resultantes, con todos los recaudos, a las instancias competentes para el inicio del Procedimiento Administrativo Sancionador, por la ocurrencia de responsabilidad administrativa funcional sujeta a la potestad sancionadora de la EFS y en los casos de responsabilidad civil y/o penal lo remite al Procurador Público para el inicio de las acciones legales correspondientes.

En Uruguay el Tribunal de Cuentas debe denunciarlo ante el Poder Legislativo (art 211 E de la Constitución), el Poder Ejecutivo (art 159 del TOCAF) y eventualmente al Poder Judicial (art 211 E Constitución).

Por su parte la Contraloría General de la República de Venezuela ha señalado que le corresponde ejercer las potestades sancionatorias para establecer las responsabilidades por la comisión de hechos irregulares vinculados con la administración de los recursos públicos, ello, con el fin contribuir en la lucha contra la corrupción y la impunidad, para coadyuvar de esta manera a que el

Estado logre sus fines consagrados en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. En el caso de que el sector privado incumpla con el contrato establecido, esa EFS deberá remitir al Ministerio Público, como órgano encargado de ejercer la acción penal y civil, los elementos que hagan presumir dicho incumplimiento y puedan ocasionar daños al patrimonio público, así como también la facultad para declarar la responsabilidad administrativa e imponer multas y sanciones.

En el caso de la EFS de Panamá, por la incorrección de las operaciones que afecten patrimonios públicos o si el incumplimiento afecta el patrimonio público, la Contraloría presenta las denuncias respectivas ante el Ministerio Público; de lo contrario, se presentan las recomendaciones ante la autoridad máxima de la entidad para que se corrijan las situaciones detectadas

8) en cuanto a **la identificación de buenas prácticas** para el control de estas figuras societarias, la Contraloría General de la República de Cuba está llevando adelante el “Control Integral Estatal y la Comprobación Nacional al Control Interno”, en la que se están elaboradas las directrices de auditoría financiera y de auditoría a la inversión extranjera. Dichas directrices se aplican en todos los tipos de acciones de control, la que se encuentra documentada y ha sido evaluada. mediante revisión entre pares realizada en el año 2017, por la Contraloría General de la República de Costa Rica.

Por su parte, la Contraloría General del Estado de Ecuador expresa que si bien no tiene facultad legal, reglamentaria o estatutaria para evaluar “*buenas prácticas*” en Sociedades Comerciales Estatales, cuenta con las Normas de Control Interno para las Entidades, Organismos del Sector Público y Personas Jurídicas de Derecho Privado que dispongan de recursos públicos, las cuales pretenden el mejoramiento de los sistemas de control interno y la gestión pública, en relación a la utilización de los recursos estatales y la consecución de sus objetivos institucionales. Estas normas deben ser aplicadas en todas las entidades, organismos del sector público y personas jurídicas de Derecho Privado que dispongan de recursos públicos, constituyendo un marco normativo a través del cual puedan desarrollarse, para alcanzar sus objetivos y maximizar los servicios públicos que deben proporcionar a la comunidad.

La Cámara de Cuentas de República Dominicana ha señalado que en su estructura organizacional cuentan con un Consejo de Administración, una Dirección de Auditoría Interna, una Dirección de Control Financiero y una Dirección de Planificación y Control de Gestión, cada uno con manuales de procesos propios. No obstante, independientemente de la facultad que tiene la Cámara de Cuentas para auditarle, regularmente estas sociedades son auditadas por firmas privadas de auditoría.

Asimismo la Contraloría General de Venezuela destaca el proyecto de formación dirigida a 187 trabajadores de las empresas mediante la realización de jornadas de sensibilización, lo que permitió la conformación de contralorías sociales en determinadas empresas, lo que redundará en un mejor y mayor aprovechamiento de los recursos asignados, estando documentada esta experiencia en la Revista de Control Fiscal No 171.

9) el equipo de trabajo debe contar con profesionales de diversas áreas, con conocimientos, experiencias, aptitudes y destrezas técnicas proporcionales con el tipo y complejidad de las labores de auditoría a realizar, los cuales deben reunir, entre otras, las siguientes cualidades: ética y apego a los principios rectores de deberes y conductas en el ejercicio de sus funciones, capacidad profesional y conocimiento del trabajo, pensamiento analítico y manejo de dificultades, objetividad e imparcialidad en el ejercicio de sus funciones, cooperación y trabajo en equipo, toma de decisiones oportunas sin entorpecer el normal funcionamiento del objeto a evaluar, confidencialidad y reserva de la información, así como compromiso ante el trabajo y la Institución

10) acerca de **los nuevos hallazgos de auditoría en la región** de acuerdo a la información recibida se ha constatado, entre otros, debilidades de control al carecer de soportes que respalden las operaciones efectuadas (presupuesto correspondiente al ejercicio económico financiero del año), falta de información de manera oportuna, confiable y eficaz para la toma de decisiones por los niveles competentes; ausencia de elaboración de la programación de la ejecución física y financiera del presupuesto de ingresos y gastos correspondientes a los ejercicios económicos financieros, incumplimiento de contratos, de metas trazadas en el Plan Operativo Anual, técnicas de cobranza poco efectivas e insuficiencia en la productividad y operatividad de las empresas.

Como ejemplo la Cámara de Cuentas de la República Dominicana ha detectado subvaluación de Ingresos, sobrevaloración de gastos, sobrepoblación de funcionarios y empleados y actividades o negociaciones para favorecer empresas vinculadas a los funcionarios.

IV- A modo de conclusión

El panorama general compartido en esta instancia por los miembros de la OLACEFS nos permite concluir que la actividad desarrollada por el Estado a partir de su integración a sociedades comerciales de Derecho Privado o su asociación en proyectos de participación público privados, continúa siendo un reto para nuestros órganos de control, exigiéndonos un estudio profundo, entre otros extremos, de las formas y contenidos de las auditorías dirigidas a preservar la utilización eficiente de los recursos públicos ejecutados a través de dichas formas asociativas.

Es indudable que la temática mantiene su compleja actualidad por lo que resulta imprescindible continuar aunando esfuerzos para perfeccionar el ejercicio del control asignado a nuestras Entidades fiscalizadoras Superiores a su respecto.

Agradecemos a las Entidades Fiscalizadoras Superiores de Argentina, Chile, Colombia, Cuba, Ecuador, Guatemala, Honduras, México, Panamá, Puerto Rico, República Dominicana y Venezuela, quienes nos hicieron llegar sus experiencias en el tema en exposición y en especial a la Contraloría General de la República de Cuba y a la auditoría Superior de la Federación de México quienes nos han acompañado en este trabajo que se está presentando.