

**XXII CONGRESO NACIONAL  
Tribunales de Cuentas, Órganos y Organismos Públicos  
de Control Externo de la República Argentina**

**18-19 y 20 de Septiembre de 2013 – La Rioja - Argentina**

TEMA III: Desarrollo de formas e índices o sensores para medir la eficiencia y eficacia de las operaciones gubernamentales. Planificación de una Auditoría de Gestión.

*"Las nuevas normas de auditoría para medir la eficacia y la eficiencia de las operaciones gubernamentales.  
La planificación de la auditoría de gestión en este marco".*

Autores:

COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO DE LA FACPCE

CPN Luís María Del Cerro - TCP Chaco/SPETCRA

CPN Marta Amelia Martínez - TCP La Pampa

CPN Alfreda María Salusso - TCM Santa Fe

Colaboradores:

CPN María Agustina López – TCP Santa Fe

CPN Nilda Nasca – TCM Rosario

## INDICE

RESUMEN	3
INTRODUCCIÓN	4
OBJETIVO	5
PRINCIPIOS PARA UN BUEN GOBIERNO	5
LÍNEAS BÁSICAS DE LA FISCALIZACIÓN PÚBLICA	9
DIRECTRICES ESPECIALES PARA NORMAS DE AUDITORÍA DE RENDIMIENTO	14
CONCEPTO, ASPECTOS E IMPORTANCIA DEL CONTROL DE GESTIÓN	20
LA AUDITORÍA DE GESTION	22
SITUACIÓN ACTUAL	24
HACIA UN MODELO MÁS EFICIENTE Y EFICÁZ NUEVAS NORMAS DE AUDITORÍA PARA MEDIR LA EFICACIA Y LA EFICIENCIA DE LAS OPERACIONES	26
PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORÍA DE GESTIÓN	
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	30
BIBLIOGRAFÍA	32
ANEXOS	34
ANEXO I: RELEVAMIENTO DE ATRIBUCIONES Y NORMAS DE AUDITORÍA QUE APLICAN ORGANISMOS DE CONTROL EXTERNO DE LA RA	34
ANEXO II: CUADRO COMPARATIVO TRATAMIENTO DE LA PLANIFICACIÓN EN LAS RESOLUCIONES TÉCNICAS	43

## RESUMEN

La finalidad del presente trabajo es, mediante el análisis de las normas de auditoría aplicables para el sector público, determinar qué tratamiento se le da a la auditoría de gestión y a la planificación diferenciada de este tipo de auditorías.

El contenido de este trabajo pretende abordar, en una primera parte, algunos aspectos teóricos de una administración pública concebida bajo los principios sobre Rendición de Cuentas importantes para un buen gobierno, como guía para promover un adecuado ejercicio de la rendición de cuentas.

Luego se describen brevemente los lineamientos a tener en cuenta en la fiscalización pública por parte de las Entidades de Fiscalización Superior, bajo las premisas y concepciones de los organismos internacionales, que agrupan este tipo de entidades, que nos brindan el marco normativo para una mejor organización y desarrollo. Así también se consideran las Directrices de Aplicación de las Normas de Auditoría de Rendimiento del INTOSAI, basadas en sus propias normas de auditoría y en los principios generalmente aceptados de la auditoría de rendimiento, haciendo énfasis en la planificación de tales auditorías.

En una segunda parte, se desarrollan los conceptos, aspectos e importancia del control de gestión y de la auditoría de gestión, como herramientas tendientes al logro de objetivos y metas, conjugando la aplicación de principios de economía, eficiencia y eficacia.

A continuación, se plantea la situación actual en cuanto a las atribuciones de control de gestión o no, que poseen los organismos de control externo de la RA en función del relevamiento realizado, para a partir de ello converger acerca de la posibilidad o no de realizar auditorías de gestión por parte de estas entidades, así como también de las normas de auditoría que se aplican.

Por último se realiza la revisión y análisis en un cuadro sinóptico comparativo, de las normas de auditoría para el sector público, así como de las nuevas normas de auditoría emitidas por la FACPCE, con énfasis en su aplicabilidad para el sector público y en la consideración a la planificación de las auditorías.

## INTRODUCCIÓN

El presente trabajo ha sido realizado en el ámbito de la Comisión Nacional del Sector Público de la FACPCE, como parte de un trabajo más amplio planteado por el Grupo abocado al estudio de los Sistemas de Control, con el propósito de analizar el rol de las entidades de fiscalización superior y demás entidades del control y las normas de auditoría y/o fiscalización públicas, su aplicación práctica por el profesional en ciencias económicas.

Si bien cada organismo de control en el sector público actúa de conformidad con las leyes y/o normas de su jurisdicción y se adapta a, sus tradiciones y cultura, formamos parte de un mosaico más amplio de entidades fiscalizadores y a pesar de las diferencias teniendo mucho en común; la función de control y la obligación de responder a la comunidad, entre otras, con nuestro accionar. Estas semejanzas pueden generar nuevas fuerzas, interrelaciones, posibilidades y una visión más amplia de la realidad de la que se puedan extraer beneficios, así como aprovechar la información que se genera.

El análisis de la conformación del Control en las diferentes jurisdicciones y con sus distintas clasificaciones (Interno/Externo, Previo/Concomitante/Posterior, De Legalidad/De Gestión o por desempeño, Jurisdiccional/ o no, Reportando al Legislativo/ o al Ejecutivo, etc) ameritó que se analicen las situaciones actuales en las distintas jurisdicciones y que se consideren las coincidencias, en lugar de hacer énfasis en las diferencias.

En el sector público, las entidades fiscalizadoras superiores y los auditores internos pueden cooperar de numerosas formas, lo que permitiría maximizar los beneficios obtenidos del trabajo en conjunto, en aquellos casos de coincidencias en el alcance de los trabajos que se lleven a cabo. En la medida que se reúnan ciertos criterios básicos con respecto a las habilidades y a las competencias, la coordinación y la cooperación formal serán posibles.

Se introduce la consideración de la institucionalización del control, en las EFS, en cuanto a la relación con organismos internacionales que agrupan este tipo de entidades que nos brindan los lineamientos y marcos regulatorios para nuestra mejor organización y desarrollo.

En este sentido, el objetivo general es el estudio de las normas de auditoría, fiscalización y/o control para el sector público, y su aplicación en el marco de los diferentes modelos de sistemas de control, con énfasis en el fortalecimiento de las instituciones que lo desarrollan y garantizando su independencia, así como el examen de los distintos métodos y enfoques del control y fiscalización públicas de un modo intensivo y especializado, aumentando nuestra conciencia acerca de las posibilidades de aplicación estricta de las normas en los diferentes modelos posibles, integrando el accionar de los distintos órganos de control para alcanzar eficacia, eficiencia, economía y efectividad en los Sistemas de Control en el Sector Público.

Luego del desarrollo del marco teórico general, se analizará especialmente la inclusión de aspectos vinculados con las auditorías de gestión en la normativa, así como si refieren o no a la planificación de estos tipos de auditorías, si se menciona la utilización de indicadores de gestión y/o de medición de resultados.

## OBJETIVO

El objetivo específico del presente trabajo es mediante el análisis comparativo de normas de auditoría, considerando su aplicabilidad para el sector público, determinar qué tratamiento le dan a la auditoría de gestión y a la planificación diferenciada de los distintos tipos de auditoría, así como si se definen lineamientos a tener en cuenta en la planificación de una auditoría de gestión por parte de las entidades de control externo.

## PRINCIPIOS PARA UN BUEN GOBIERNO

La independencia, la rendición de cuentas y la transparencia son las condiciones previas de una democracia basada en el estado de derecho, **base esencial para una auditoría pública independiente y responsable.**

El buen gobierno requiere esos dos elementos importantes que son la transparencia y la rendición de cuentas. La transparencia, aplicada de manera coherente, puede ayudar a mejorar el gobierno y a promover la rendición de cuentas. Estos conceptos no se separan fácilmente y abarcan las mismas acciones.

Un desafío en torno al desempeño de las funciones que cumplen las Entidades de Fiscalización Superior, es tender al cumplimiento de los principios sobre Rendición de Cuentas, entendido como el logro de gestiones públicas más eficaces que cuenten

con administradores públicos con capacitación suficiente y se sientan identificados con la visión y misión de una gerencia pública que asegure un buen gobierno.

La XIX Asamblea General de la OLACEFS reunida en Asunción, Paraguay, acuerda adoptar y difundir los **Principios sobre Rendición de Cuentas (Declaración de Asunción, 2009)**, teniendo en consideración que:

1. La rendición de cuentas es un aspecto fundamental para la gobernabilidad de los países
2. La presencia de mecanismos de rendición de cuentas sólidos y efectivos es crucial para generalizar confianza social y es uno de los más importantes desafíos de los estados modernos, actuando como una red de señales que permiten corregir y mejorar políticas públicas y prácticas institucionales.
3. La rendición de cuentas no debe reducirse a una mera fiscalización formal sino que debe verse como una manera de institucionalizar procesos de toma de decisiones más transparentes y reflexivos que invariablemente se traducen en políticas y decisiones públicas de mayor calidad.
4. Las Entidades de Fiscalización Superior (EFS) juegan un papel clave e ineludible en el proceso de rendición de cuentas, y tienen un papel fundamental en la construcción del conocimiento ciudadano de lo que los gobernantes han hecho con el mandato que la sociedad les dio.
5. Las EFS cuentan con herramientas para explicar la gestión de los fondos públicos por parte de las instituciones y sus jefes así como para pedir cuentas y exponérselas al Congreso y a los ciudadanos, pudiendo cumplir un rol de liderazgo en la promoción y el fortalecimiento de la práctica y la cultura de la rendición de cuentas.
6. En el mundo contemporáneo hay fuerzas que impulsan una actuación más enérgica por parte de los gobiernos y de las EFS para mejorar la rendición de cuentas.
7. El proceso de desarrollo económico y social ha traído consigo también cambios legales y un proceso de reforma del Estado que busca ajustarse y responder de manera eficaz a las necesidades.
8. Condiciones necesarias para que el proceso de rendir cuentas funcione de manera óptima, tales como: un sistema integrado de rendición de cuentas; el desarrollo de instrumentos y sistemas de información; y un marco legal.

9. La OLACEFS en su carta constitutiva establece el respeto a los ordenamientos jurídicos de cada nación, para tomar sus propias decisiones concernientes al sistema de control y fiscalización.

Los **8 principios de la rendición de cuentas** acordados, que constituyen una guía para promover el adecuado ejercicio de la misma, son:

**1. La Rendición de Cuentas es la base para un buen gobierno.** Las EFS como instituciones especializadas, que tienen a cargo la fiscalización superior de la Hacienda Pública, junto con el gobierno y otros actores, deberán vigilar el adecuado funcionamiento del sistema de rendición de cuentas, que permita el establecimiento de sólidos mecanismos de rendición de cuentas, que promuevan el fortalecimiento institucional, la confianza ciudadana, el estado de derecho de los países, el combate a la corrupción, el desarrollo de políticas públicas que atiendan de la mejor manera posible las necesidades y demandas de la ciudadanía, y en general elevar los niveles de gobernabilidad y probidad. Las EFS velarán porque la rendición de cuentas no se convierta en un fin en sí mismo, sino que sea un medio para lograr un buen gobierno.

**2. Obligación de informar y justificar,** de todo funcionario público acerca de sus decisiones y justificarlas de forma clara y completa públicamente. Las evaluaciones de objetivos e impacto se constituirán en una sana práctica de seguimiento de resultados.

**3. Integralidad del sistema de rendición de cuentas, constituyéndose por** una diversidad de actores sociales que interactúan tanto en el plano interinstitucional como con la sociedad civil. Las EFS y los gobiernos serán responsables de que exista frecuente y fluida coordinación entre esta red de actores, y deben potenciar los beneficios de la interacción así como promover que cada uno ejercite su papel, de manera integrada, para el funcionamiento óptimo del sistema de rendición de cuentas.

**4. Transparencia de la información.** La publicidad de las actuaciones públicas es premisa fundamental, por lo que la información presentada para los efectos de la rendición de cuentas debe ser confiable, relevante, clara, accesible, comprensible, completa, medible, verificable, oportuna, útil y pública para el ciudadano, promovándose el uso de diferentes medios para su comunicación, con el objeto de lograr una adecuada difusión a los actores interesados, Los órganos de control deberán impulsar que la información presentada por las instituciones y funcionarios públicos cuenten con las mencionadas características. Además, **las EFS promoverán un uso intensivo de la tecnología y novedosas formas de comunicación, no sólo para lograr el acceso a la información sino también para efectos transaccionales**

**que permitan una gestión pública mucho más eficiente y transparente, promoviendo el desarrollo e implementación de normativa, sistemas y metodologías e indicadores, que permitan realizar mediciones y evaluaciones permanentes de la gestión pública y de la rendición de cuentas.**

**5. Sanción del incumplimiento.** Dado que la sanción es un aspecto inherente de la rendición de cuentas, los actores que demandan cuentas deben estar en capacidad de aplicar o solicitar ante las autoridades competentes las sanciones pertinentes a los funcionarios públicos que hayan violados sus deberes o incumplido sus obligaciones, tomando para ello en cuenta factores como la jerarquía y obligaciones del funcionario, el impacto de la gestión a su cargo, la materialidad implícita en sus actuaciones, la reiteración o reincidencia de acciones.

**6. Participación ciudadana activa.** La sociedad civil tiene la capacidad de organizarse para ejercer un control ciudadano, participando activa y frecuentemente como parte del sistema de rendición de cuentas (accountability social), en el control de la legalidad y el uso eficiente de los recursos públicos. Las EFS fortalecerán sus estrategias, nexos y mecanismos de comunicación e interacción con la sociedad civil, en procura de involucrarlos eficazmente en los sistemas de rendición de cuentas.

**7. Marco legal completo para la rendición de cuentas.** Las EFS velarán por la implementación, fortalecimiento, actualización continua y la aplicación efectiva de un marco normativo completo, que regle la rendición de cuentas de forma permanente, que incluya, entre otros aspectos, normativa sobre temas de evaluación de la gestión de las instituciones públicas, de acceso a la información pública, de control interno, de lucha contra la corrupción y de sanción.

**8. Liderazgo de las EFS.** Las EFS deberán constituirse en promotores de los principios, sistemas, mejores prácticas y mecanismos eficientes de rendición de cuentas y ser vigilantes junto con el gobierno, otras agencias y la sociedad civil, de su buen funcionamiento y mejora continua, mediante el establecimiento de acciones concretas para contribuir al fortalecimiento del sistema, en procura del buen gobierno. Para el ejercicio de dicho liderazgo, las EFS fortalecerán sus estrategias, sus capacidades y recursos, y procurarán la cooperación y alianzas nacionales e internacionales con diferentes actores, que les permitan compartir conocimientos y experiencias y aumentar sus potencialidades en esta materia.

## LÍNEAS BÁSICAS DE LA FISCALIZACIÓN PÚBLICA

Dentro de los lineamientos a tener en cuenta en la planificación de una auditoría de gestión, consideramos relevante describir brevemente dos postulados básicos para su consideración:

- Declaración de Lima sobre Líneas Básicas de Fiscalización.
- Declaración de México sobre Independencia de E.F.S.

Ambos documentos resultan un marco de referencia y suficiencia dentro de las generalidades de planificación y seguimiento de una Auditoría de Gestión. Contar con lineamientos esenciales hace posible su estudio, a los cuales convergen principios y normas aplicables para una buena implementación del control de gestión sobre el uso regular y racional de los fondos públicos.

### **Declaración de Lima sobre Líneas Básicas de Fiscalización**

Establece en su *Preámbulo* objetivos específicos de fiscalización necesarios para la estabilidad y desarrollo de los estados, destacando a través del tema en estudio, “la apropiada y eficaz utilización de los fondos públicos”, haciendo referencia a la publicación de informes objetivos.

En su Punto I, se describen las Generalidades de las LBF: esboza la finalidad del control, expresando que “no representa una finalidad en si misma, sino una parte imprescindible de un mecanismo regulador, que debe señalar oportunamente, las desviaciones normativas y las infracciones a los principios de legalidad, rentabilidad, utilidad y racionalidad de las operaciones financieras”. Detalla además, términos afines al Control Previo y Posterior, como así también al Control Interno y externo, al formal y de las realizaciones. Resaltando que las EFS realizan un control externo, de legalidad y regularidad, unido a “un control orientado hacia la rentabilidad, utilidad, economicidad y eficiencia de las operaciones estatales”.

En su Punto II, señala la Independencia de la EFS. Esta se fundamenta en que es necesaria una independencia funcional y organizativa para el cumplimiento de sus funciones. La independencia de sus miembros garantizada en la constitución debe ser absoluta, tanto en su carrera profesional como de los organismos controlados y sus influencias. Respecto a la independencia financiera, debe ser plasmada en cada presupuesto y queda bajo la administración y propia responsabilidad del funcionario de control.

En su Punto III, establece la relación con el Parlamento, Gobierno y Administración. Al cual alude que en cada país, la Constitución debe regular la relación existente con la EFS, según sean sus circunstancias y necesidades. La actividad del gobierno, la administración e instituciones independientes son objeto de control por la EFS, de ello no se deduce subordinación alguna.

Punto IV, detalla las Facultades de las EFS, haciendo referencia a:

a) Investigación: Deben tener acceso a todos los documentos relacionados con las operaciones y el derecho a pedir del ente controlado, todos los informes escritos u orales que crean necesarios. Puede decidir si hacer el control en la sede del organismo controlado o en la sede de la EFS. Los plazos para presentación de informes y documentos deben determinarse por ley o por la propia EFS.

b) Ejecución de las verificaciones de control: Los órganos controlados tienen que responder dentro de los plazos determinados por Ley o EFS y dar a conocer las medidas adoptadas según las verificaciones de control. Siempre que las verificaciones de control de la EFS no se dicten en forma de una resolución judicial firme y ejecutable, la EFS tiene que tener la facultad de dirigirse a la autoridad competente para que adopte las medidas necesarias y exija las correspondientes responsabilidades.

c) Actividad pericial y otras formas de colaboración: las EFS pueden en asuntos importantes poner a disposición del Parlamento y Administración sus conocimientos técnicos en forma de dictámenes, incluso su opinión sobre proyectos de ley y otras disposiciones sobre cuestiones financieras. La Administración asume toda la responsabilidad sobre la aprobación o rechazo del dictamen.

En su Punto V, enumera métodos de control, personal de control e intercambio de experiencias.

Para los Métodos de control y procedimientos las EFS deben trazar su actividad de control en base a un programa previo trazado por ellas mismas. Muy pocas veces puede hacerse un control exhaustivo, el control tendrá que limitarse generalmente al procedimiento por muestreo, el que debe realizarse en base a un programa dado y en tal número que resulte un juicio sobre la calidad y la regularidad de las operaciones. Es conveniente la elaboración de manuales de control como herramienta de trabajo para los funcionarios de control, que deberían comprender los lineamientos específicos a tener en cuenta para la planificación de una Auditoría de Gestión.

Respecto al personal de control: los miembros y funcionarios de la EFS deben tener calificación e integridad moral para el cumplimiento de las tareas. Para la selección de personal especial importan la formación y capacidad superior al promedio, así como una experiencia profesional adecuada, universitarios con conocimientos en contabilidad y los tradicionales jurídicos-económicos. Si por necesidad los conocimientos técnicos específicos no fueran suficientes al propio personal de control convendría consultar peritos ajenos a la EFS. Su remuneración debe ser acorde a las exigencias profesionales.

Considerando el intercambio internacional de experiencias, este favorece eficazmente el intercambio de ideas dentro de la Organización Internacional de EFS, para ello han servido los congresos, seminarios de formación en colaboración con naciones unidas y otras instituciones, grupos de trabajos regionales y edición de publicaciones técnicas. Se ha podido concluir con la elaboración de una terminología uniforme del control financiero público sobre la base del derecho comparado.

En su Punto VI, establece la periodicidad de la rendición de informes. La EFS según la constitución debe tener el derecho y la obligación de rendir un informe anualmente al órgano estatal que corresponde, sobre los resultados de su actividad y publicarlo. También la EFS debe tener la posibilidad de rendir entre cada informe anual, hechos de especial importancia y trascendencia. El Informe anual debe abarcar la totalidad de la actividad principal de EFS. Si existieran intereses dignos de protección por ley, deberá considerarse cuidadosamente la posibilidad de su publicación. En cuanto a la redacción de los informes, debe contemplar hechos esenciales enumerados de forma objetiva y clara, además de precisa y comprensible. La opinión de las instituciones controladas debe reflejarse de forma adecuada.

En su Punto VII, se detallan competencias de control de las EFS. En la constitución deben especificarse las competencias del control y los detalles acordes a la ley. La formulación de las competencias depende de las circunstancias y necesidades de cada país. "Toda la actividad estatal estará sometida al control de las EFS,..., una exclusión del presupuesto no debe convertirse en una excusión del control".

Hasta aquí, hemos descripto pautas básicas para realizar el contralor de la administración pública, de relevante importancia para cada Órgano de Control, además de los marcos regulatorios en cada jurisdicción que posibilitan un encuadre de su labor en torno a una apropiada y eficaz utilización de los fondos públicos.

## **Declaración de México sobre Independencia de Entidades Fiscalizadoras Superiores**

La declaración esboza buenas prácticas para lograr la independencia del órgano fiscalizador.

En su *Preámbulo*, se establece “Que la apropiada y eficaz utilización de los fondos y recursos públicos constituye uno de los requisitos esenciales para el adecuado manejo de las finanzas públicas y la eficacia de las decisiones de las autoridades responsables”, además de refrendar las líneas básicas de fiscalización en cuanto a su independencia, destaca que “...es indispensable para una democracia saludable que cada país cuente con EFS, cuya independencia esté garantizada por ley”

Respecto a las *Generalidades*, detalla que “Las EFS generalmente reconocen *ocho principios básicos*, derivados de la Declaración de Lima y de las decisiones adoptadas en el XVII Congreso de la INTOSAI (en Seúl, Corea), como requisitos esenciales para la correcta fiscalización del sector público”.

Es así, que en el *Principio No 1*, describe “La existencia de un marco constitucional, reglamentario o legal apropiado y eficaz”. Dentro de este marco se establezca la independencia de la EFS.

En la mención del *Principio No 2*, “La independencia de la Autoridad Superior de la EFS, y de los “miembros” (para el caso de instituciones colegiadas), incluyendo la seguridad en el cargo y la inmunidad legal en el cumplimiento normal de sus obligaciones”. La Legislación aplicable especifica las condiciones para las designaciones, reelecciones, contratación, destitución, retiro, periodos de mandato, e inmunidad frente a lo que surge del cumplimiento de sus obligaciones, de la autoridad superior de la EFS y de los miembros, con independencia del Poder Ejecutivo.

En cuanto al *Principio No 3*, “Un mandato suficientemente amplio y facultades plenamente discrecionales en el cumplimiento de las funciones de la EFS”. Excepto cuando la ley requiera específicamente que lo haga, las EFS no auditan la política del gobierno o la de las instituciones públicas, sino que *se limitan a auditar la implementación de la política*.

Las EFS, respetando las leyes que sean aprobadas por el Poder Legislativo y le sean aplicables, mantienen su independencia y pueden dictarse normas sobre:

- la selección de los asuntos que serán auditados;

- la planificación, programación, ejecución, presentación de informes y seguimiento de sus auditorías;
- la organización y administración de sus oficinas; y
- el cumplimiento de aquellas decisiones que, de acuerdo a lo dispuesto en su mandato, conlleven la aplicación de sanciones.

Las EFS no deben participar en la gestión de las organizaciones que auditan, ni que su personal desarrolle una relación demasiado estrecha, deben ser y parecer objetivas. Deben tener plenas facultades para cumplir con sus responsabilidades, deben cooperar con los gobiernos o instituciones públicas que procuran mejorar la utilización y gestión de los fondos públicos. Deben utilizar normas de trabajo y auditoría apropiadas y un código de ética, basados en documentos oficiales de la INTOSAI. También deben presentar un informe anual de sus actividades al Poder Legislativo y órganos de estado que establezca la constitución, reglamento o legislación, y puesto a disposición del público.

En su *Principio No 4*, “Acceso irrestricto a la información”. Deben disponer de potestades adecuadas para tener acceso oportuno, ilimitado, directo y libre, a toda la documentación necesaria para el apropiado cumplimiento de sus responsabilidades reglamentarias.

En relación al *Principio No 5*, “El derecho y la obligación de informar sobre su trabajo”. Deben estar obligadas por ley a informar por lo menos una vez al año sobre los resultados de su trabajo de auditoría.

En el *Principio No 6*, “Libertad de decidir el contenido y la oportunidad (momento) de sus informes de auditoría, al igual que sobre su publicación y divulgación”, tienen libertad para formular observaciones y recomendaciones en sus informes de auditoría. Pueden aceptar solicitudes específicas de investigación o auditoría del Poder Legislativo, sus comisiones o del gobierno.

En su *Principio No 7*, “La existencia de mecanismos internos eficaces de seguimiento de las recomendaciones de la EFS”. Las EFS presentan informes de auditoría al Poder Legislativo, a sus comisiones o directorio de la entidad auditada, según corresponda, para la revisión y seguimientos de las recomendaciones específicas sobre adopción de medidas correctivas. Posteriormente, las EFS elaboran informes de seguimiento de esas recomendaciones y acciones correctivas, para su consideración y para que se adopten las medidas pertinente, incluso aplicación de sanciones cuando estas medidas correctivas no sean tomadas en cuenta.

Y finalmente, en el *Principio No 8*, “Autonomía financiera y gerencial/administrativa, al igual que disponibilidad de recursos humanos, materiales y económicos apropiados” (necesarios y razonables). El Poder Ejecutivo no debe controlar ni supeditar esos recursos. Las EFS administran su propio presupuesto. El Poder Legislativo o una de sus comisiones es responsable de asegurar que las EFS tengan los recursos adecuados para cumplir con su mandato o puede apelar al Poder Legislativo si estos recursos son insuficientes.

Como corolario del contenido de la Declaración de México sobre independencia de EFS, podemos expresar, que enumera fuertes principios para la regulación en cada lugar y cada momento de las EFS. Contar con su independencia desde todo punto de vista, sea desde los recursos para solventar sus gastos hasta la conformación de su personal, coadyuvan a dar la importancia y el lugar que debe ocupar el organismo de control en el sector público. Los principios detallados brindan el marco regulatorio básico a los organismos de control, fortalecen el accionar y dan la posibilidad de reorientar gestiones de la administración mediante acciones correctivas y su seguimiento conforme a la actuación del órgano de control.

¿Cómo establecemos un vínculo entre las Declaraciones enunciadas y el Control de Gestión?

Simplemente esbozamos el contenido de ambas declaraciones en forma resumida, el vínculo subsistente con el Control de Gestión está dado a través de la aplicación de cada uno de estos principios y puntos detallados en las declaraciones. Indefectiblemente debemos tener en cuenta una apropiada y eficaz utilización de fondos y recursos públicos que constituye un requerimiento primordial para un adecuado manejo de las finanzas públicas y que a su vez cuenten con eficacia y eficiencia, a la que deban hacer frente los funcionarios responsables. Contar con indicadores que evalúen el accionar de los administradores hace que el Control de Gestión, en base a una buena implementación de la Auditoría de Gestión, sea una herramienta insustituible de los organismos de control.

#### **DIRECTRICES ESPECIALES PARA NORMAS DE AUDITORÍA DEL RENDIMIENTO**

Las normas de auditoría se centran principalmente en la auditoría financiera o de estados contables, pero también abarcan la auditoría del rendimiento que requiere de directrices especiales ya que difiere de aquella.

La auditoría del rendimiento se aplica primordialmente a las áreas en que se considera que una fiscalización externa e independiente resulta valiosa para promover la economía, la eficiencia y la eficacia<sup>1</sup>. En la auditoría financiera los objetos de la fiscalización así como las perspectivas que se aplicarán, los define la propia legislación básica de la EFS. Estas entidades suelen disponer de mayor libertad en la elección de objetos y enfoques de la auditoría de gestión, debiendo prestar una cuidadosa consideración a la estrategia de selección de temas para las auditorías de rendimiento, que ayuden a fijar prioridades y efectuar elecciones.

La auditoría de gestión se ocupa básicamente de examinar la economía, la eficiencia y la eficacia, de conformidad con las Normas de Auditoría (*NA 1.0.40*), una auditoría de gestión individual puede tener como objetivo el examinar uno o más de uno de estos tres aspectos. En la auditoría del rendimiento también se tienen en cuenta normas referentes a las “consideraciones ecológicas” y los “requisitos de equidad”.

La INTOSAI ha creado Directrices de Aplicación de las Normas de Auditoría de Rendimiento específicas, basadas en sus propias normas de auditoría y en los principios generalmente aceptados de la auditoría de rendimiento, así como en la experiencia práctica de la INTOSAI. Las mismas son el resultado de los esfuerzos conjuntos de los miembros del Comité de Normas de Auditoría de la INTOSAI, integrado por las Entidades Fiscalizadoras Superiores (Estocolmo, Julio de 2004).

Han constituido un paso muy importante dentro del proceso de perfeccionar la auditoría del rendimiento entre los auditores de la Administración Pública, debiendo considerarse como un documento que tiene que actualizarse a medida que se avanza en su aplicación. No es un documento normativo o técnico, ni tampoco un manual, pero contiene numerosas directrices y otras informaciones con implicaciones prácticas que toman en consideración las premisas y características especiales de la auditoría del rendimiento.

Estas directrices tratan primordialmente cuestiones relacionadas con la auditoría del rendimiento realizada como exámenes o investigaciones por separado, es decir la auditoría de gestión como actividad por separado y profesional que requiere una preparación especializada, una planificación especial e informes especiales.

---

<sup>1</sup> Estas Directrices refieren a la auditoría del rendimiento como “un examen independiente de la eficiencia y la eficacia de las actividades, los programas o los organismos de la Administración Pública, prestando la debida atención a la economía, y con el propósito de llevar a cabo mejoras” (Parte 1.1.).

Pueden brindar cierta ayuda a los auditores en determinados campos, ya que se enfrentan a una diversidad muy amplia, necesitando competencias en el análisis de actividades y prácticas de gestión, dado la amplia gama de contextos organizativos y disciplinas con las que requieren familiarizarse, pero también deben desarrollar por sus propios medios el conocimiento en esas áreas.

Constan de 5 partes especiales: la 1° establece el marco general de la auditoría del rendimiento; la 2°, la aplicación de los principios de auditoría a la misma; la 3° proporciona normas y directrices para la planificación de auditorías del rendimiento; la 4° proporciona normas y orientación para la realización de las auditorías; y la 5°, normas y orientación para la presentación de los resultados.

Es decir, en su Parte 3 desarrolla las **normas y orientaciones prácticas, el inicio y la planificación de la auditoría del rendimiento**. Asimismo, los Apéndices contienen información adicional sobre la manera de **planificar** y realizar tales auditorías, así como en relación con la aplicación de las tecnologías de la información y con una perspectiva ecológica.

Refiere a que el ciclo de auditoría de rendimiento implica diferentes pasos:

- **Planificación estratégica.**
- **Trabajo de preparación.**
- **Estudio principal.**
- **Actividades de seguimiento.**

Es decir, en sentido amplio, incluye el proceso de planificación, el proceso de ejecución y el proceso de seguimiento.

En especial, el proceso de planificación por lo general se divide en diferentes etapas. La primera de ellas, consiste en la planificación estratégica, donde se analizan los posibles temas y cuestiones.

Una vez elegido un tema, puede realizarse un estudio previo, que origine un plan de trabajo para el estudio principal, con el objeto de obtener información que permita diseñar una propuesta a ejecutar.

Mencionan estas directrices, que la elección de las áreas de auditoría debe realizarse sin presiones externas (NA 2.2.14). La EFS debe mantener su neutralidad política, pero el mantenimiento de la independencia no impide que el poder ejecutivo le pueda formular solicitudes y proponga temas de fiscalización. No obstante, mediante la

adecuada utilización de la independencia la EFS debe poder rechazar las solicitudes de este tipo (NA 2.2.16).

La **planificación estratégica** es la base de la elección de temas de fiscalización y de los posibles estudios previos. La planificación puede llevarse a cabo siguiendo estos pasos:

1. Determinar las posibles áreas de fiscalización a partir de las cuales se efectuarán las elecciones estratégicas. La elección de áreas de fiscalización implica opciones estratégicas, ya que el número de áreas posibles es amplio y la capacidad de la EFS es limitada. Esto significa que tales elecciones deben realizarse meticulosamente.
2. Establecer los criterios que se emplearán en estas elecciones. La potencial contribución de la auditoría a la evaluación y a la mejora del funcionamiento de la Administración central y los organismos vinculados sería posiblemente el principal criterio de selección.

En general, los criterios de elección podrían ser los siguientes:

- Valor añadido: Añadir valor significa proporcionar nuevos conocimientos y perspectivas. Cuanto mejores sean las perspectivas de realizar una fiscalización útil de calidad elevada, y cuanto menos haya sido objeto de evaluación el campo o el tema en cuestión, mayor será el valor añadido correspondiente.
- Problemas o áreas de problemas importantes: Cuanto mayor sea el riesgo de que surjan consecuencias desde el punto de vista de la economía, la eficiencia y la eficacia, o la confianza pública. Un problema sería importante o de relevancia si es probable que los conocimientos existentes acerca de él influyan sobre el usuario del informe de auditoría del rendimiento. Una supervisión con esta orientación facilita la identificación de áreas de fiscalización.
- Riesgos o incertidumbres: La planificación estratégica puede basarse en el análisis de riesgos, o en el análisis de los indicios de problemas reales o potenciales. Cuanto mayor sea el interés público implicado cuando existan motivos para sospechar de ineficiencias, mayores serán los riesgos, y cuanto menor sea el conocimiento, mayor será la incertidumbre. Entre los factores que podrían indicar un mayor riesgo (o incertidumbre) se cuentan por ejemplo las cuantías financieras o presupuestarias de gran volumen, o modificaciones importantes en esas cantidades; que estén implicadas áreas tradicionalmente propicias al riesgo (adquisiciones, alta tecnología, cuestiones

ecológicas, sanidad, etc. o áreas de riesgo imposible de aceptar); actividades nuevas o urgencias; entre otras.

Se pueden elegir temas no basándose en criterios de selección sino estratégicamente, por ejemplo con respecto al tipo de auditoría del rendimiento, las esferas de políticas, la relación con reformas dentro del sector público, etc.. A veces estas elecciones estratégicas pueden reflejar las “realidades políticas”, es decir, no se espera que determinados temas estén sujetos a fiscalización.

Una posible elección estratégica consiste en contribuir a la modernización de la Administración pública y centrarse en la fiscalización de programas del gobierno que tengan problemas importantes de eficacia.

### **Planificación de cada auditoría de rendimiento**

Antes de iniciar el estudio principal de la auditoría del rendimiento, es importante definir los objetivos de fiscalización, su ámbito y la metodología requerida para lograrlos. Esto se llevaría a cabo en forma de **estudio previo o preliminar**, en un período breve de tiempo, para determinar si existen las condiciones necesarias para efectuar un estudio principal, y si se dan, presentar la propuesta de auditoría con un plan de trabajo.

La **planificación operativa** debe ser una herramienta que oriente el proceso de ejecución y aporte los conocimientos básicos y la información que se necesitan para comprender la entidad, el programa o la función. Luego se complementa con la **planificación metodológica** (diferentes actividades que comprende), y con la **planificación administrativa** (equipo de auditoría, plan, calendario y recursos). El director de auditoría y la dirección de la EFS son los responsables de garantizar que la auditoría de rendimiento se lleve a cabo dentro de los límites de presupuesto y tiempo.

Principales pasos:

- Definir los temas y los problemas que van a estudiarse, la entidad que va a fiscalizarse y los objetivos de la auditoría, es decir, el efecto previsto.
- Determinar las preguntas básicas de la auditoría y las más específicas, que van a responderse o la hipótesis que va a comprobarse.
- Establecer los criterios de auditoría, que representan las normas obligadas con respecto a las cuales se juzga la comprobación de la auditoría. Los criterios variarán según el tema y los objetivos específicos de la auditoría, la legislación que rija la

entidad fiscalizada, los objetivos establecidos y las condiciones específicas que la EFS considere pertinentes e importantes en ese caso.

- Evaluar la pertinencia, la fiabilidad y el carácter suficiente de los datos disponibles dentro de las entidades fiscalizadas (Comprobación de auditoría). Deberá comprobarse la posibilidad de recoger las pruebas/datos que se requieran.

- Identificar las fuentes potenciales de información que puedan utilizarse en la auditoría para verificar hipótesis, obtener un mayor conocimiento acerca del objeto de fiscalización, o lograr respuestas a los interrogantes de la auditoría.

- Tomar en consideración, en caso necesario, la ayuda procedente de expertos (consultores, otros auditores) y cómo garantizar la calidad de la auditoría. Es importante evaluar el conocimiento y las competencias profesionales que requiere el equipo de fiscalización para llevar a cabo la auditoría.

- Asignar el personal (equipo de auditoría adecuado) y demás recursos suficientes para realizar la auditoría y elaborar un plan por escrito. Elegir un equipo de auditoría adecuado, asegurando la calidad, el cumplimiento del calendario y el presupuesto financiero.

En resumen, los pasos más importantes en la elaboración de una propuesta de auditoría son los siguientes:

- definir el tema específico que va a estudiarse y los objetivos de la fiscalización,
- desarrollar el ámbito y el diseño de la auditoría,
- determinar el aseguramiento de la calidad, el calendario y los recursos.

En la práctica, estos pasos no siempre pueden separarse estrictamente entre sí, y tampoco tienen lugar en el mismo orden.

En la planificación de estas auditorías de rendimiento, los auditores deberán considerar la importancia y las necesidades de los potenciales usuarios del informe de auditoría, deben tener en cuenta las opiniones y los intereses de los protagonistas así como comprender a la entidad pública que va a fiscalizarse, incluido el contexto de las actividades en cuestión. El producto al que aspira la auditoría de rendimiento debe considerarse en términos de “utilidad” y “viabilidad”.

Estas directrices, desarrollan exhaustivamente este tipo de auditorías, ampliando en sus Apéndices la Metodología, los Criterios, Prueba y Documentación, Comunicación y Aseguramiento de la Calidad, la vinculación con las Tecnologías de la

Información, la Perspectiva Medioambiental, constituyéndose en un amplio marco teórico para un enfoque orientado a sistemas de auditoría de rendimiento.

## **CONCEPTO, ASPECTOS E IMPORTANCIA DEL CONTROL DE GESTIÓN**

La dinámica de cambio en torno a las administraciones públicas nos lleva a pensar en proyectar un modelo de excelencia. Teniendo en cuenta la aplicación de técnicas y herramientas para un mejor aprovechamiento de nuestros conocimientos, dotando a los órganos de control, al gobierno y las instituciones que reciben subvenciones, de mecanismos de control más evolucionados, tendientes al logro de objetivos y metas. Conjugando además, la aplicación de principios como los son, el de económica, eficiencia y eficacia, al que podemos sumar una cuarta “e” de efectividad, en la administración de los fondos públicos. O sea, lograr no solo un control en aspectos cuantitativos, sino a poner foco en aspectos cualitativos, determinando indicadores que permitan cumplir con fines propuestos por los funcionarios que administran el erario público.

El propósito es modelar un proceso de control más dinámico. Por ello, una de las herramientas que produce un importante impacto es la Auditoría de Gestión, cuya base se instrumenta a través del Control de Gestión.

Para explicitar el concepto del Control de Gestión, debemos recurrir a la definición de *Gestión*, esta “es el proceso de coordinación de los recursos disponibles que se lleva a cabo para establecer y alcanzar objetivos y metas precisos dentro de una organización”.

Citando al Cr. Del cerro, expresa que “El objetivo básico del control de gestión, es la evaluación constante y sistemática del ente en su conjunto, es un proceso dinámico y permanente, reservado al máximo nivel directivo, que focaliza su accionar sobre aquellas variables cualitativas y cuantitativas, cuya evolución define el resultado de la gestión. Debemos concebir al control de gestión como un sistema de realimentación que brinda una visión global y abarcativa de la organización, cuyo diagnóstico constituye inestimablemente la acción dinamizante y orientadora del planeamiento”.

Mediante la aplicación de mecanismos de Control de gestión por el órgano fiscalizador, emitiendo informes y reorientando la gestión de administradores públicos, el gobierno puede llevar a cabo un seguimiento, evaluación y corrección de las políticas frente a los cambios que impone lo impensado, lo imprevisto y la

incertidumbre que acompaña siempre a todo proceso de planeamiento y realización de proyectos.

En el avance hacia un control de gestión, es necesario contar con información explicitada ex-antes, para poder concretar e identificar desvíos, si existieron, y adoptar las medidas correctivas precisas. Esta información está contenida en el Presupuesto, instrumento de gran utilidad para tal fin.

En su tarea el auditor evalúa los resultados de la gestión, de acuerdo al cumplimiento de los objetivos y metas de la administración, coadyuvando a un correcto manejo de recursos humanos, materiales y financieros. De la misma forma, comprobará las adquisiciones de bienes y servicios, que la administración realice, sean en cantidad y calidad apropiada y de acuerdo a las necesidades del momento.

Si es necesario el auditor podrá ampliar el alcance y profundidad de su labor como también incursionar en temas específicos, donde sea necesaria la participación de otras disciplinas que complementen conocimientos para alcanzar el objetivo propuesto.

El auditor, para llevar a cabo el Control de Gestión, deberá tener en cuenta tres aspectos fundamentales:

- 1) Analizar la política del ente: Es decir, como establece sus instructivos y pautas de acción el ente a través de regulaciones y leyes. Si no tuviese una política definida y no hubiere ajuste a la existente, se evaluará y brindarán las recomendaciones para que se modifiquen o apliquen los instructivos. Se debe comprobar que la administración haya cumplido con las normas aplicables y no se registren procedimiento o prácticas irregulares.
- 2) Evaluar la existencia de controles internos: se verificará el grado de cumplimiento de las áreas operativas y la coordinación de los controles con las pautas establecidas por la administración. Se analizarán las consecuencias de la ausencia de controles administrativos, elaborando recomendaciones para la adopción o modificación de dichos controles.
- 3) Determinar si los resultados obtenidos esta ajustados a los principios de: Economía, Eficiencia, Eficacia, además de Equidad, Calidad e Impacto.

Complementando lo descripto precedentemente, es importante resaltar que a través de la implementación de Auditorías de Gestión, se pueden determinar

indicadores que den origen a información a tener en cuenta, por los administradores en su gestión pública. Estos informes llevan consigo un seguimiento por el que su objetivo, no es la sanción, en la medida que no se adviertan delitos de acción pública, sino por el contrario, centrar la atención en recomendaciones y acciones correctivas, a la administración de los fondos públicos, bajo la responsabilidad de los funcionarios del gobierno.

## **LA AUDITORÍA DE GESTION**

En la actualidad se concibe la realización de auditorías de gestión, como una de las tareas esenciales de la labor de control de las Entidades de Fiscalización Superior, ya que permite relacionar a través de un sistema de indicadores que se debe desarrollar adecuadamente aplicados a la información física que debe comprender la ejecución presupuestaria, con las metas físicas propuestas y con los resultados obtenidos en la gestión de gobierno.

La auditoría de gestión involucra el examen de planes, programas, proyectos y operaciones de una organización o entidad pública, a fin de medir e informar sobre el logro de los objetivos previstos -eficacia-, y la utilización de los recursos públicos en forma económica y eficiente. Esta idea se integra además: con la medición de impacto en términos de calidad y satisfacción del usuario; el análisis del acatamiento de la normativa aplicable por parte de los funcionarios responsables; y la evaluación de control interno<sup>2</sup> (Pizzuto, 2008).

Este tipo de auditorías intenta mejorar el empleo de los recursos y abarca áreas de economía, eficacia y eficiencia. Los funcionarios responsables del manejo de los fondos públicos son quienes deben emplearlos con economía, eficiencia y eficacia, debiendo cumplir con la normativa aplicable y garantizar el cumplimiento de los objetivos establecidos (Casal, 2003)

Hoy en día, además de auditores profesionales en ciencias económicas, se hace necesaria la participación de expertos especializados en otras profesiones<sup>3</sup>.

---

<sup>2</sup> Se entiende por control interno a todo el conjunto de mecanismos y procedimientos establecidos por los organismos para asegurar la regularidad, la eficiencia y la eficacia de sus operaciones y actividades, y cuyos objetivos son: proteger activos y salvaguardar los bienes del ente; garantizar la razonabilidad y confiabilidad de la información contable y la integridad de los sistemas de información; asegurar el cumplimiento de la normativa aplicable; promover la eficiencia operativa; fomentar la adhesión a la política administrativa establecida; y garantizar el cumplimiento de metas y objetivos programados.

<sup>3</sup> La naturaleza integral de la auditoría en los programas sociales, hace imprescindible que el auditor comprenda claramente los fines del compromiso, el alcance del trabajo a realizar y los requerimientos de los informes, debiendo garantizarse que el personal que la ejecuta, en su conjunto, tenga la capacidad

Asimismo, resulta imperioso tener en cuenta los requerimientos internacionales, tanto de las Normas Internacionales de Auditoría del IAASB como las de Información Financiera, emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC) (Casal, 2003).

La auditoría operacional o de gestión requiere una importante preparación en la etapa de planeamiento, por lo que el relevamiento preliminar debe ser profundizado a los efectos de conocer la situación del programa a auditar, los riesgos asociados y determinar los procedimientos que serán llevados a cabo para sustentar las observaciones que sean formuladas.

En la práctica, no se identifican efectivamente las causas de los problemas y se efectúan recomendaciones genéricas. Para evitar esta situación, y obtener elementos de juicios válidos y suficientes, se debe profundizar el alcance de la tarea. Esto implica, además de recopilar información, combinar otras actividades de auditoría, como ser entrevistas a funcionarios involucrados. De esta manera, se logrará conocer la realidad del problema y sugerir recomendaciones que resulten técnica y económicamente posibles.

Las evidencias así obtenidas deberían ser convincentes y persuasivas, de manera de permitir la correcta elaboración del informe de auditoría; sin embargo, esta condición no resulta suficiente para formular recomendaciones útiles.

Por consiguiente, las recomendaciones en auditorías de gestión deben ser entendidas como “un servicio a la organización”. Así entendidas, además de ofrecer opciones para subsanar las deficiencias y prevenir que se reiteren en el futuro, deben sugerir acciones correctivas y alternativas de mejora; deben implicar soluciones prácticas que posibiliten luego el seguimiento y promuevan controles efectivos. Deben ser claras, precisas y convincentes para lograr los resultados esperados y responder a las necesidades de fortalecimiento de las áreas o procesos examinados.

En suma, más allá de la exposición de las recomendaciones en el Informe de Auditoría, debe contribuirse a la búsqueda de soluciones factibles, tanto técnica como económicas, de manera de instrumentar mejoras en tiempos razonables (Angolomé, 2012).

---

necesaria; que se respete la independencia; que se cumpla con las normas de planificación, ejecución de la auditoría y emisión del informe; y que exista un sistema interno adecuado de control de calidad (Casal, 2003).

El impacto o resultado de la acción del Estado en el logro de objetivos de política se analiza a través de la aplicación de las técnicas de auditoría y a partir de la existencia de un sistema de indicadores físicos.

Los organismos utilizan distintas terminologías para referir a este tipo de auditorías. A saber Auditorías de Desempeño, Auditorías de la Eficacia, Auditoría de Gestión y Resultados, más allá de los distintos términos que aplican tienen como finalidad la medición de la gestión y el análisis del impacto, lo que sería posible mediante el desarrollo y la aplicación de indicadores.

## **SITUACIÓN ACTUAL**

Para el análisis de la situación actual de los organismos de control externo de la República Argentina, se realizó un relevamiento de las atribuciones y normas de auditoría que aplican, por intermedio de los representantes de los distintos Consejos Profesionales Provinciales que forman parte de la Comisión Nacional de Sector Público de la FACPCE, obteniéndose información sintética (ANEXO I) que sirvió como complemento y actualización de la información que nos suministró el SPTCRA con detalle de la denominación, base constitucional, ubicación en la estructura, composición y alcance del control de cada organismo.

Del mismo surge que de la totalidad de los organismos de control externo relevados (16 Tribunales de Cuentas Provinciales o Auditorías), por vía de los atributos normativos poseen facultades para realizar control de gestión 10 de ellos. No obstante, con las sanciones de las leyes de administración financiera al tender a la eficacia, eficiencia y economía se ha favorecido este tipo de control.

Además, en las auditorías encomendadas por la Red Federal de Control Público y de realización generalizada en organismos de control externo de la RA, es donde se hace hincapié en la nueva visión del control orientado a los resultados. Si bien, se verifican la legalidad y los aspectos financieros de lo que se audita, es imprescindible evaluar el logro de los objetivos de los programas auditados y su impacto.

La SIGEN en su libro Red Federal de Control Público<sup>4</sup>, manifiesta que la evaluación debe centrarse en el análisis de los resultados que permita general

---

<sup>4</sup> La Red Federal de Control Público es un emprendimiento impulsado y coordinado por la Sindicatura General de la Nación, en su carácter de órgano de control interno del Sector Público Nacional, que integra y complementa las estructuras estatales de fiscalización y auditoría nacionales, provinciales y municipales de toda la República Argentina.

información para conocer si las prestaciones de los programas sociales llegan efectivamente a la población, así como si su calidad es la adecuada, si su costo refleja la utilización eficiente de los recursos públicos aplicados, si las prestaciones están cambiando las condiciones de vida de los beneficiarios o titulares de derecho y de sus poblaciones. En este punto, se abre la posibilidad de la medición del impacto y este es el gran desafío del control público en la actualidad.

El objetivo de esta red de control, es evaluar el desempeño de los programas sociales, financiados e implementados desde el Estado Nacional y ejecutados en forma descentralizada en todo el territorio del país, así como contribuir a optimizar su gestión.

Actualmente se encuentra constituida por la totalidad de los órganos de control provinciales, los de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y doce tribunales de cuentas municipales; las Unidades de Auditoría Interna de los Ministerios de Trabajo, Empleo y Seguridad Social, de Desarrollo Social, de Educación, de Salud, de Planificación Federal, Inversión Pública y Servicios, y de Agricultura, Ganadería y Pesca<sup>5</sup>.

La Red Federal de Control Público ha crecido no sólo con relación a su integración institucional sino también a la dimensión de su objeto de control. Por consiguiente, su adecuado funcionamiento permitirá continuar aportando elementos de juicio de utilidad para la toma de decisiones oportuna por parte de quienes tienen la responsabilidad de gestionar los distintos programas, generando y fortaleciendo el ambiente y la cultura de control y promoviendo el principio de responsabilidad social de los servidores públicos.

En relación con las normas de auditoría externa que aplican los TC o Auditorías, del relevamiento de información realizado (Ver Cuadro ANEXO I), en determinados casos se aplica la RT7 y, en otros, las Normas de Fiscalización de la Hacienda Pública del SPTCRA, con base en aquella, además de la utilización de normas propias.

Asimismo, en la Comisión Nacional de Sector Público de la FACPCE, nos hemos planteado concretar a futuro un Documento de Relevamiento en un

---

Este emprendimiento nace en el año 2002, como resultado de un Convenio suscripto entre las instituciones que conforman los órganos gubernamentales de control, y con la finalidad de afirmar las acciones generadas por el Estado Nacional, formalmente constituida con la firma de un Acta y posteriormente, en abril 2004, celebra un convenio con el Secretariado Permanente de Tribunales de Cuentas de la República Argentina, donde se establecen ciertas pautas generales de coordinación con los órganos de control y quedan definidos los límites de sus competencias. Más recientemente, en mayo de 2012, y como consecuencia de los buenos resultados alcanzados, se suscribe un Acta por la cual se extiende su vigencia más allá de la emergencia social para la cual fuera creada.

<sup>5</sup> Según el sitio [www.sigen.gob.ar/red.asp](http://www.sigen.gob.ar/red.asp)

Cuestionario Guía, considerando apropiado el Apéndice de la ISSAI 5600 que si bien es muy extenso, puede resultar útil, completo y objetivo, no obstante excede el alcance del presente trabajo. El mismo refiere a 1. Marco Normativo, 2. Normas Internas y Reglamentos / Procedimientos de Control de la Calidad, 3. Aspectos Estructurales y 4. Enfoque de Auditoría<sup>6</sup>. La lista proporciona un catálogo de preguntas que pueden ser tratadas para una revisión entre pares. Dada la gran variedad de mandatos y funciones distintas de las EFS, no todas las preguntas podrán aplicarse y pueden limitarse o enfocarse a la revisión de temas específicos cuando se desee realizar entre pares o autoevaluarse, con la finalidad de identificar las áreas que podrían ser optimizadas.

## **HACIA UN MODELO MÁS EFICIENTE Y EFICÁZ**

### **NUEVAS NORMAS DE AUDITORÍA PARA MEDIR LA EFICACIA Y LA EFICIENCIA DE LAS OPERACIONES**

En el análisis que se realiza referido al tratamiento dado al sector público en las normas, así como a la consideración o no de auditorías de gestión y a la planificación diferenciada de los distintos tipos de auditoría, se consideraron las principales normas de auditoría externa aún vigentes, las normas de auditoría externa del SPTCRA (basadas en la RT 7 pero llevadas al SP), y la RT 37 Normas de Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificación y Servicios Relacionados), así como también las NIA. En estas últimas se hace solo referencia a párrafos con menciones específicas para el sector público.

Las nuevas Resoluciones Técnicas de la FACPCE desarrollan párrafos y consideraciones especiales de aplicación específica para el Sector Público. A saber:

---

<sup>6</sup> La Lista de Verificación Anexo ISSAI 5600 se apoya, en cierta medida, en los Lineamientos sobre la calidad de la fiscalización, elaborados por una serie de EFS en cooperación con Sigma (OCDE) y aprobados por el VII Congreso EUROSAI celebrado en 2008. [www.issai.org](http://www.issai.org)

## **RT 32 – ADOPCIÓN DE LAS NIA**

En su Considerando h) expresa “que se dio participación al área Sector Público del CECYT en los párrafos específicos aplicables a las auditorías de dicho sector de la economía”.

En el art. 2º resuelve aprobar la RT 32 “Adopción de las Normas Internacionales de Auditoría que se incluye en la segunda parte de esta resolución”.

Dado que las Normas Internacionales son pertinentes para los encargos del Sector Público, cuando corresponde se incluyen referencias adicionales para entidades del sector.

En su Anexo formula consideraciones específicas para auditorías del Sector Público, así como también en el Glosario de Términos expresa que en el caso de encargos referidos al Sector Público, los términos deben interpretarse como sus equivalentes en el sector.

## **RT 33 – ADOPCIÓN DE LAS NIER**

En su Considerando h) expresa “que se dio participación al área Sector Público del CECYT en los párrafos específicos aplicables a las auditorías de dicho sector de la economía”.

En el art. 1º resuelve aprobar la RT 33 “Adopción de las Normas Internacionales de Encargos de Revisión del IAASB de la IFAC”.

La presente RT en su Anexo desarrolla la Perspectiva del Sector Público.

Asimismo, refiere a la planificación del trabajo con el fin de realizar un encargo de manera eficaz, expresando la necesidad del conocimiento del negocio o actualización sobre el mismo, teniendo en cuenta la organización, los sistemas contables, las características operativas y la naturaleza del activo, pasivo, ingresos y gastos.

El profesional ejerciente necesita comprender dichos temas y otros que sean pertinentes para los estados financieros, como conocer los métodos de producción y distribución, las líneas de productos, las instalaciones operativas y las partes relacionadas con la entidad. También requiere comprender dichos temas para poder realizar indagaciones relevantes y diseñar los procedimientos apropiados, además de valorar las respuestas y demás información obtenida.

### **RT 34 – ADOPCIÓN de las NCC y NI**

En su art. 1° resuelve aprobar la RT N° 34 “Adopción de las Normas Internacionales de Control de Calidad y Normas sobre Independencia”.

Trata de las responsabilidades que tiene la firma de auditoría en relación con su sistema de control de calidad de las auditorías y revisiones de estados financieros, así como de otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados. Debe considerarse conjuntamente con los requerimientos de ética aplicables.

En el siguiente Anexo se corresponde con las secciones del Código de Ética establecido por el IESBA de la IFAC.

### **RT 35 – ADOPCIÓN de las NIES**

En su Considerando h) expresa “que se dio participación al área Sector Público del CECYT en los párrafos específicos aplicables a las auditorías de dicho sector”.

En su Art. 1° Resuelve Aprobar la RT N° 35 “Adopción de las Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados.”

Refiere a encargos de grado de seguridad distintos de las Auditorías o Revisiones de Información Financiera Histórica. Desarrolla en los párrafos 12 a 25 la Planificación y Realización del Encargo.

En su Introducción expresamente manifiesta que el Objetivo de la presente Norma Internacional sobre Encargos de Seguridad es establecer principios básicos y procedimientos esenciales y brindar una guía para los contadores profesionales que trabajen en el Sector Público (a los fines de la presente NIES se los denomina “Profesionales”) para la realización de encargos de seguridad distintos de las auditorías o revisiones de la información financiera histórica cubiertas por las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) o las Normas Internacionales de Encargos de Revisión (NIER).

Asimismo desarrolla ampliamente el tema de la Planificación y Realización del Encargo.

### **RT 36 – BALANCE SOCIAL**

Aprobar la RT N° 36 “Balance Social” contenida en la segunda parte de la Resolución. No hace referencia específica en ningún punto al Sector Público.

## **RT 37 - Normas de Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificación y Servicios Relacionados**

En la elaboración de esta norma se ha procurado mantener las características principales de la RT 7.

En su art. 1° Resuelve Aprobar la RT 37 “Normas de Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificación y Servicios Relacionados”, cuyo texto se establece en la Segunda Parte de esta RT.

En su Art. 3° deroga la RT 7 “Normas de Auditoría” y la Interpretación N° 5 “El informe del auditor sobre cifras e información presentada a efectos comparativos, a partir de la fecha de vigencia y correspondiente aplicación de esta Resolución Técnica”.

Las normas argentinas estructuradas con base en principios, tienen una redacción sintética y, por lo tanto, es conveniente el uso de bibliografía para su aplicación, y que entre esa bibliografía profesional disponibles se encuentran las normas internacionales en las que se inspira la redacción de las nuevas normas.

La NIA 200 en su párrafo A57 expresa que las NIA son relevantes para los compromisos dentro del Sector Público. La responsabilidad del auditor que se desempeña en el Sector Público, sin embargo, puede verse afectada por el mandato de auditoría, o por obligaciones que provienen de la ley, reglamento u otra autoridad (como por ejemplo directivas del ministerio, requisitos de política gubernamental, o resoluciones de la legislatura), lo que puede abarcar un espectro más amplio que una auditoría de estados financieros en concordancia con las NIA.

Al respecto menciona que estas “responsabilidades adicionales” no son tratadas en las NIA y dice “Podrían ser tratadas en los pronunciamientos de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores”, u organismos nacionales de reglamentación o en guías elaboradas por organismos de auditoría del gobierno.

Téngase presente que la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) tiene además sus propias Normas de Auditoría (N.A.) y Código de Ética emitidos por el Comité de Normas de Auditoría, cuya consideración y análisis no se ha abordado en el presente trabajo.

Además la aplicabilidad de estas normas de auditoría o de fiscalización serían aplicables en la medida que sean adoptadas y no se contrapongan con las emitidas por

los organismos de control de cada jurisdicción, dictadas en cumplimiento de la normativa legal que los rige.

Asimismo, debemos considerar que la ISSAI 1200, emitida por la INTOSAI como Directriz de Auditoría Financiera “Objetivos generales del auditor independiente y ejecución de la auditoría con arreglo a las normas internacionales de auditoría” como Nota de Práctica proporciona orientaciones adicionales para los auditores del Sector Público, ya que contiene disposiciones de aplicación y otras explicativas con consideraciones específicas en los párrafos A11 y A57 que hemos citado. También manifiesta que la NIA 200 es aplicable a los auditores de las entidades del Sector Público en el desempeño de su función de auditores de los estados financieros.

Estamos siempre en el marco de auditorías de Estados Financieros, y la NIA 300 específicamente refiere a la Planificación de las mismas RT 32. La NIA 320 trata la responsabilidad que tiene el auditor de aplicar el concepto de importancia relativa en la planificación y ejecución de una auditoría de estados financieros.

## **PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORÍA DE GESTIÓN**

### **CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

En el devenir del siglo XXI, es inevitable la adecuación de los Estados - en tanto garantes de los derechos e intereses de las personas - a escenarios políticos, económicos y sociales marcados por la complejidad y los efectos de la globalización. La Argentina no es ajena a esta problemática, y obliga a las EFS al diseño de estrategias que permitan responder las demandas ciudadanas con eficacia y calidad.

En este contexto, los Organismos de Control juegan un rol clave en el proceso de control de la Hacienda Pública, y deben garantizar mecanismos de control sólidos y efectivos para generalizar la confianza social, que es hoy, uno de los más importantes desafíos de los estados modernos.

Para ello, y reconociendo la función que nos cabe como organismos fiscalizadores, debemos ser competentes, a fin de lograr una auditoría gubernamental eficaz.

Al referirnos a controles sólidos y efectivos, entendemos la importancia del control de gestión, como un sistema de realimentación que brinda una visión global y abarcativa de la organización, cuyo objetivo es medir e informar sobre el logro de los

objetivos previstos – eficacia -, y la utilización de los recursos públicos en forma económica y eficiente, además de medir el impacto en términos de calidad y satisfacción del usuario.

Para ello es importante, la fase de formulación del plan, donde se debe profundizar el conocimiento de la organización y programas a auditar, los riesgos asociados y en función de ellos, determinar los procedimientos, obteniendo así evidencias que permitan realizar las recomendaciones, para subsanar las deficiencias y prevenir que se reiteren en el futuro.

Las recomendaciones deben ser claras, precisas y convincentes para lograr los resultados esperados y responder a las necesidades de fortalecimiento de las áreas o procesos examinados.

Creemos que los Organismos de Control deben concientizarse rápidamente acerca de las ventajas de esta herramienta, permitiendo al Estado encarar un diagnóstico profundo que lo perfile hacia su máxima eficiencia y eficacia.

## BIBLIOGRAFÍA

- **OLACEFS.** XIX Asamblea General. Declaración de Asunción. Principios sobre Rendición de Cuentas. Asunción, Paraguay, Octubre 2009.
- **INTOSAI.** Declaración de Lima. “Líneas básicas de fiscalización”.
- **INTOSAI.** Declaración de México. “Independencia de las Entidades Fiscalizadoras Superiores”.
- **INTOSAI.** Directrices de Aplicación de las Normas de Auditoría del Rendimiento. Julio, 2004.
- **FACPCE.** Resoluciones Técnicas relacionadas con Normas de Auditoría:
  - RT 32 – Adopción de las NIA del IAASB de IFAC.
  - RT 33 – Adopción de las NI de Encargos de Revisión.
  - RT 34 – Adopción de las NI de Control de Calidad y Normas sobre Independencia.
  - RT 35 – Adopción de las NI de Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados.
  - RT 36 – Balance Social.
  - RT 37 – Normas de Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificación y Servicios Relacionados – Deroga la RT 7 Normas de Auditoría.
- **SPTCRA.** Manual de Normas Técnicas de Fiscalización de la Hacienda Pública, que comprende las Normas de Auditoría Externa para el Sector Público, Auditoría sobre Control de Ingresos Públicos, Auditoría Informática, Auditoría Jurídica y Auditoría de Obras Públicas.
- **Angelomé, Susana T.** “Recomendaciones en Auditoría Operacional: Un servicio a la Organización”. Publicado en Revista SIGEN Año III – Nº 4, Buenos Aires, Enero 2012.
- **Casal, Armando Miguel.** “Las Normas Internacionales y la Auditoría Integral en los Programas Sociales.” Enfoques: Contabilidad y administración Nº 10. LA LEY. Buenos Aires, 2003.
- **Del Cerro, Luis María.** “Hacia la Gestión. Una Apuesta al Cambio”. XIX Congreso Nacional de Tribunales de Cuentas, Órganos y Organismos de Control Externo de la RA. San Luis, Setiembre 2007.
- **Letizia, Lidia C. y Pinto, Ruth.** “Importancia del Control de Gestión”. XXI Congreso de Tribunales de Cuentas de la RA. Mendoza, Noviembre 2011.

- **Martínez, Marta Amelia.** “Desafíos en el Control Posterior. La función de asesoramiento”. XXII Jornadas Nacionales de Actualización Doctrinaria de Tribunales de Cuentas, Órganos y Organismos Públicos de Control Externo de la RA. Salta, Setiembre 2012.
- **Pighín, José María.** “Control Público Externo. Hacia un modelo más eficaz.” Trabajo presentado en el XII Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas. Área Sector Público. Córdoba, Setiembre 1998.
- **Pizzuto, Felipe L.** “El Control Público y la Auditoría General de la Nación”. XXII ASAMBLEA DE GRADUADOS EN CIENCIAS ECONÓMICAS de la FAGCE. AREA IV: ECONOMÍA Y SECTOR PÚBLICO. Administración del Sector Público. Sistemas de Control Gubernamental. C.A.B.A. Abril, 2008.
- **Wainstein, Mario y Casal, Armando M.** Normas de Auditoría Nacionales e Internacionales. Separatas de Doctrina. ERREPAR SA. Argentina, Buenos Aires, julio de 2004.

**ANEXO I: Relevamiento de atribuciones y normas de auditoría que aplican organismos de control externo de la RA**

Organismo	Atribuciones								
Tribunal de Cuentas o Auditoría	Rango Constitucional	Control de Legalidad de Actos	Auditorías	Rendición de Cuentas	Auditoría o Control de Gestión	Control Sobre Municipios y Comunas	Facultades Jurisdiccionales	Facultades Jurisdiccionales	Normas de Auditoría que Aplican
							Juicio de Cuentas	Juicio de Responsabilidad	
<b>BUENOS AIRES</b> Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires	V (PE) Cap.VII Art. 159	Si.- Control Legal Formal Contable Documental	Si. Cap. VII Art.159 Inc 2 de la Cons Prov. Bs.As. Art. 14 de la Ley 10869	Si.- Art.15 de la Ley nº 10869. El Tribunal es la única autoridad que puede aprobar o desaprobado las cuentas rendidas por los obligados previstos en el Art 5º de la ley 10869.	No.-	Si.- se controlan 135 municipios Cap VII Art. 159 Inc 1º Examinar las cuentas de percepción tanto provinciales como municipales.	Si.- Cap.VI De la ley nº 10869. Art.26 de la Ley 13963 B.O.10/02/2009.	Si.- Lo establece El art.44 de la ley 10869	Si.- Desde el 09/11/12 el H.T.C. de la Prov. de Bs. As. se incorporó al OLACEFS(Org..La tinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadas-ras Superiores.) La OLACEFS integra la INTOSAI El HTC es miembro con presencia pero sin voto. El voto lo tiene la AGN.
<b>CATAMARCA</b> Tribunal de Cuentas de Catamarca	III (PE) Cap. IX								

<b>CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES</b> Auditoría General de la Ciudad de Buenos Aires		NO Control externo, posterior, integral e integrado, gestión y dictámenes de estados contables financieros.	SI	NO	SI	---	No	No	
<b>CORDOBA</b> Tribunal de Cuentas de Córdoba	Y (PL)-Cap. VII Arts. 126-127								
<b>CORRIENTES</b> Tribunal de Cuentas de Corrientes	Parte 2da. Titulo II Cap. Noveno Art. 133	SI <sup>7</sup>	SI <sup>8</sup>	SI <sup>9</sup>	SI <sup>10</sup>	NO <sup>11</sup>	SI <sup>12</sup>	NO	NO
<b>CHACO</b> Tribunal de Cuentas del Chaco	VI (PE)-Cap. V Arts. 151-155	SI	SI		SI		SI	SI	

#### TRIBUNAL DE CUENTAS DE CORRIENTES

<sup>7</sup> **Definición:** Es el control que "trata de establecer si los actos dictados están conformes con la ley y con el reglamento y determinar si el contenido no es contrario a ninguna norma jurídica obligatoria". Estudios sobre Tribunales de Cuentas y de Control Público. Rubén C.A. Cardón. Legislatura de Salta. Diciembre de 1996. Previsión Legal en la Pcia. De Corrientes. Ar. 36º y Art. 45º 2do. Párrafo de la Ley 3.757 modificada por ley 5.375 (Orgánica del Tribunal de Cuentas).

<sup>8</sup> Previsión Legal en la Pcia. De Corrientes. Ar. 12º inciso c y f de la Ley 3.757 modificada por ley 5.375 (Orgánica del Tribunal de Cuentas).

<sup>9</sup> Previsión Legal en la Pcia. De Corrientes. Ar. 13º y 28º de la Ley 3.757 modificada por ley 5.375 (Orgánica del Tribunal de Cuentas).

<sup>10</sup> Previsión Legal Ibdem 2

<sup>11</sup> Previsión Legal: El Tribunal de Cuentas tiene competencia para el control externo de la hacienda pública municipal solamente cuando no exista en el Municipio un órgano con las mismas funciones (Art. 138º de la Constitución Provincial)

<sup>12</sup> <sup>12</sup> Previsión Legal: a) **Sanciones:** Aplicación de multas por desobediencias reiterativas en el cumplimiento de presentación de rendiciones de cuentas o informes que le son requeridos a los Responsables declarados por el Tribunal. (Art. 13º Ley 3.757 y su modif. 5.375). La misma puede llegar al equivalente del ciento por ciento del total de haberes mensuales que esté percibiendo para reparos formulados consistentes en trasgresión legal o reglamentarias (2do párrafo el Art. 45º de la citada Ley Organica).

b) **Inicia de Oficio la rendición de cuentas** de los Responsable ante el incumplimiento de éste. Declarándolo Deudor del Fisco en caso de de determinarse partidas ilegítimas, no aceptadas, o no comprobadas debidamente su inversión.

<b>CHUBUT</b> Tribunal de Cuentas de Chubut	Sección V Org. de Control- Cap.III Arts. 219-223	SI	SI	SI	NO	SI	SI	SI	Propias
<b>ENTRE RÍOS</b> Tribunal de Cuentas de Entre Ríos	V (PE) - Cap. V Art. 143	SI competencia está limitada a los aspectos: legales, documentales, numéricos y formales, y siempre posterior. Igualmente se ejerce tareas de asesoramiento permanente en las delegaciones de auditores permanentes que el Tribunal posee en cada Organismo de administración Central, Descentralizados y Autárquicos.	SI		NO	SI A partir de la sanción de la ley 10.082 que modifica la ley 3001 de Municipios en la Provincia, y luego ratificada por la Constitución en el año 2008, los Municipios pueden tener sus propios Órganos de control externo, cosa que hasta la fecha ninguno lo realizó	SI	NO	
<b>FORMOSA</b> Tribunal de Cuentas de Formosa	Parte IV Org. De Control Cap. III		SI	SI	SI	SI	SI	-	Propias

<b>JUJUY</b> Tribunal de Cuentas de Jujuy	X Org. Control Cap. II Arts. 199-201								
<b>LA PAMPA</b> Tribunal de Cuentas de La Pampa	III Org. Control Cap. II Arts. 103-104	SI <sup>(13)</sup>	SI-Res.93/12 TdeC	Si <sup>(14)</sup>	NO	SI <sup>(15)</sup>	SI <sup>(16)</sup>	SI <sup>(17)</sup>	RT 7 y Normas Internas

Tribunal de Cuentas de La Pampa

<sup>(13)</sup> **1. Control Previo y Posterior:** Dcto Ley 513/69-. Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas de La Pampa: Cap II. Art 2 a 10→Control Previo y Cap. III. Art 11 a 18→Juicio de Cuentas-Control Posterior-

**2. Ley Nº 808/84. Art 2º Quiniela** “...El Tribunal de Cuentas fiscalizará la parte administrativa.” -Consulta realizada a Sitio web TdeC La Pampa 24-07-2013.

**3. Ley Nº 1687/96. Art 19º** “...el Estatuto del Ente Ejecutivo Presa de Embalse Casa de Piedra”, se establece que los Organismos específicos de contralor de las provincias integrantes del Ente o de la Nación podrán ejercer el derecho de auditoría, siendo la provincia de La Pampa integrante, le compete al TdeC esta tarea.” -Consulta realizada a Sitio web TdeC La Pampa 24-07-2013.

**4. Ley Nº 2225/06. Art 6º** “...empresa pampeana de petróleo PAMPETROL SAPEM, con participación estatal mayoritaria, estableciendo en su artículo 6º la intervención del Tribunal de Cuentas de la Provincia.” -Consulta realizada a Sitio web TdeC La Pampa 24-07-2013.

<sup>(14)</sup> Artículo 103ºCP.- El TdeC fiscalizará la percepción e inversión de las rentas públicas provinciales y las cuentas de las instituciones privadas que reciban subsidios de la Provincia, referidas a la inversión de los mismos.

<sup>(15)</sup> Se efectúa el control de rendiciones de cuentas de Comunas (Comisiones de Fomento) y las Municipalidades, solo en el caso que sean intervenidas( Art 1 Ley 513/69 en correspondencia al Art 124.CP)

<sup>(16)</sup> Dcto-Ley 513/69-Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas de La Pampa. Cap. III (Art. 11 a 18). Juicio de Cuentas. Artículo 11.- La Administración Pública Provincial, las municipalidades intervenidas, las comisiones de Fomento y las entidades privadas cuando se establezca la obligación, rendirán cuenta universal y documentada o comprobable, de su gestión financiero-patrimonial, con ajuste a las normas reglamentarias en la materia y a las formalidades que indica el Tribunal.

<sup>(17)</sup> Dcto-Ley 513/69- Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas de La Pampa. Cap. IV. Art 19 a 22. Juicio de Responsabilidad

<b>LA RIOJA</b> Tribunal de Cuentas de La Rioja 18	Cap. IX Org.Fisc. y Asesoram. Arts. 147-151	SI -1	SI - 2	SI - 3	Ver aclaración - 4	SI - 5	SI – 6	SI - 7	Reglamentaciones Propias – Resol. Nº11/11 TC.
<b>MENDOZA</b> Tribunal de Cuentas de Mendoza	VP. Judicial Cap. V Arts. 181-185								

<sup>18</sup> **Tribunal de Cuentas de la Pcia. de La Rioja**

- 1- Ley Orgánica y de Funcionamiento Nº 4828 y modificatorias Nº 5123/8116/8384 y 8069. Control de legalidad de la percepción e inversión de los caudales públicos hechas por los funcionarios y administradores de la Provincia y Municipalidades, salvo de la Capital Provincial, y de las Haciendas para-estatales (Asociaciones, ONG, Fundaciones, etc.). Fiscalización y vigilancia de todas las operaciones financieras y patrimoniales del Estado.
- 2- De las Auditorias, Resolución Nº 11/11 T.C., Art. 429 y siguientes.
- 3- Ley Orgánica y de Funcionamiento Nº 4828 y modificatorias Nº 5123/8116/8384 y 8069 y Resolución Nº 11/11 T.C., trimestrales, semestrales y particulares.
- 4- Si bien no está estipulado en la normativa que el tribunal efectúe control de gestión, actualmente y debido a las políticas implementadas en la Pcia., se efectúa en las sociedades donde el Estado tiene participación, un control de razonabilidad con aspectos relativos a la oportunidad, conveniencia, economía, eficiencia, y eficacia de la utilización de los recursos.
- 5- Se efectúa el control a todos los municipios de la Pcia. (18) salvo el municipio de la Capital.
- 6 y 7 – Ley Orgánica y de Funcionamiento Nº 4828 y modificatorias Nº 5123/8116/8384 y 8069, Art. 16, Examen y Juicio de Cuentas y Juicio de Responsabilidad.

<b>MISIONES</b> Tribunal de Cuentas de Misiones	Tit.II (PE)Cap.IV Arts.132-133 Si tiene. <b>Art.132 y 133 Const.Pcial</b> <u>Art.132:</u> composición de los miembros, 1 Pte.abogado y 2 Vocales contadores. Art. 133: fija atribuciones del Organismo	SI. Control Legal, Formal, Contable, Documental	También se realizan. Hay un Departamento específico que se encarga de las Auditorías.	Examen de R.Ctas. <b>Provincial, Municipal</b> y de los <b>Subsidios</b> que reciban del Estado Provincial las instituciones privadas.	Auditorías operativas, del sistema de control interno, de procedimientos, jurídicas, de áreas y temas específicos.	<b>Se controlan 75 municipalidades.</b>  A la fecha 14 con la modalidad In Situ y las 61 restantes elevan la rendición. A la espera de datos del Censo 2010 por localidad, que aumentará el N° que se controlará In Situ	SI.  <u>Procedimiento:</u> Juicio de Cuentas. Aprobar o Desaprobar la Rendición de Cuentas, con facultades de exigir resarcimiento y de sanciones (multas).	SI  <u>Procedimiento:</u> Juicio Administrativo de Responsabilidad. Facultad de exigir resarcimiento y aplicación de sanciones (multas)	RT N° 7 de FACPCE
<b>NACIÓN</b> Auditoría General de la Nación	CAPITULO VI SEGUNDA PARTE Art. 85	NO Control externo, posterior, integral e integrado, gestión y dictámenes de estados contables financieros.	SI	NO	SI	---	NO	NO	Normas Propias

<b>NEUQUÉN</b> Tribunal de Cuentas de Neuquén	III Parte-Cap. V Arts. 142-148	Control legal, contable y de gestión	Las auditorías no son parte de la planificación general, pero ante situaciones especiales, se efectúan.	SI	La normativa que regula el funcionamiento del TC la establece, pero no se aplicó nunca	Sí. Por Ley 53 a municipios de 2°, 3° cat. y comisiones de fomento. Municipios de 1° cat si tienen COM, se aplica. También adhieren a ley 2141 de admin. Financ. Y control, leyes provinciales y los municipios dictan normativa propia	Juicio de cuentas	Juicio de responsabilidad	Normativa propia del TC (Acuerdo 1096)
<b>RIO NEGRO</b> Tribunal de Cuentas de Río Negro	III P.Legisl.Cap.VII Org. Control Ext. Arts. 161-163-166								
<b>SALTA</b> Auditoría General de Salta	II Cuarta Parte Org.Aux.Control Cap.II Art. 163	NO	SI	NO	SI	SI - Menos la Capital que tiene Tribunal de Cuentas	NO	NO	Normas propias emitidas y aprobadas por Colegio de Auditores RES 61/01
<b>SAN JUAN</b> Tribunal de Cuentas de San Juan	X Cap. Único Arts. 256-262								

<b>SANTA FE</b> Tribunal de Cuentas de Santa Fe <sup>19</sup>	IV (PE) Cap. V- Art. 81	SI	SI	SI	SI	NO	SI	SI	Resolución propia de aprobación de la aplicación Manual de Normas Técnicas de Fiscalización Hda. Pca. del SPTCRA, y de aplicación supletoria y/o complementaria de otras normas (AGN -MDS)
<b>SAN LUIS</b> Tribunal de Cuentas de San Luis	Cap. XXV Arts. 238-246								
<b>SANTA CRUZ</b> Tribunal de Cuentas de Santa Cruz	III Parte-Cap. V Arts. 142-148				Si				

<sup>19</sup> Tribunal de Cuentas de la Provincia de Santa Fe

1. Rango constitucional: la Constitución de la Provincia lo ubica en su sección IV dentro del PE. No obstante, la Ley 12.510 lo hace dependiente del PL, siguiendo los lineamientos impartidos por la Ley 24.156 y teniendo en cuenta la independencia con la que debe contar este órgano de control.
2. Control de Legalidad: Ley 12510 arts. 200 inc g), 202 inc a), 203 inc b) y arts. 205 a 212.
3. Auditorías: Ley 12510 arts. 200 inc. g), 202 inc. b, 203 inc. d) n) q) u) y v).
4. Rendición de Cuentas: Ley 12510 art. 202 inc. c), 203 inc. e) y w) y arts. 213 a 221.
5. Auditoría o Control de Gestión: Ley 12510 art. 202 inc. b) y 203 inc. e) y n).
6. Juicio de Cuentas: Ley 12510 art. 202 inc. c), 203 inc. e), u) y bb) y arts. 222 a 225.
7. Juicio de Responsabilidad: Ley 12510 art. 202 inc. d), 203 inc. x) y bb) y arts. 226 a 237
8. Normas de Auditoría que se aplican: Res. TCP N° 028/06.

<b>SANTIAGO DEL ESTERO</b> Tribunal de Cuentas de Santiago del Estero	III Cap. I Arts. 146-148								
<b>TIERRA DEL FUEGO</b> Tribunal de Cuentas de Tierra del Fuego	IV Org. de Contralor- Cap.I Arts. 163-166	SI (Art. 1° y 2° de Ley Prov. N°50 y modif.)	SI (Art. 2° de Ley Prov. N°50 y modif.)	SI (a determinados organismos)	NO	SI (Art. 1° de Ley Prov. N°50 y modif.)	SI (Capitulo XI de Ley Prov. N°50)	SI (Capitulo XIII de Ley Prov. N°50)	RT N°7 y Normas Internas
<b>TUCUMÁN</b> Tribunal de Cuentas de Tucumán	CP 2006 Cap II Art. 78/80	SI CONTROL PREVENTIVO ART 124 LEY PROVINCIAL 6970	SI CONTROL CONCOMITANTE ART 131 LEY 6970	SI MEDIANTE EL CONTROL POSTERIOR ART 144 Y CONCORDANTE S LEY 69710 (LEY DE ADMINISTRACION FINANCIERA)	NO	UNICAMENTE COMUNAS SOBRE MUNICIPIOS UNICAMENTE EN EL CASO DE DENUNCIAS DEL INTENDENTE Y/O CONSEJO DELIBERANTE.	SI JUICIO DE CUENTAS: SI ART 145 Y 146 DE LA LEY 6970.	SI JUICIO DE RESPONSABILIDAD: SI ART 151 LEY 6970	REGLAMENTO INTERNO DEL TRIBUNAL DE CUENTAS ART 131 LEY 6970 LEY DE ADMINISTRACION FINANCIERA Y ACORDADAS DEL CUERPO

## ANEXO II – CUADRO COMPARATIVO TRATAMIENTO DE LA PLANIFICACIÓN EN LAS RESOLUCIONES TÉCNICAS

Temas	<b>RT7</b> ----- <b>Normas de Auditoría Externa</b> <b>SPTCRA</b>	<b>RT 37</b> Normas de Auditoría, Revisión, Otros encargos de aseguramiento, Certificación y Servicios Relacionados	<b>NIA</b>
Estructura	Se divide en: <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Normas de Auditoría en General</li> <li>▪ Normas de Auditoría Externa de Información Contable</li> </ul> Abarcan: <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Condición Básica para el Ejercicio de una Auditoría</li> <li>▪ Normas para el Desarrollo de la Auditoría</li> <li>▪ Normas sobre los informes</li> </ul> Además existen recomendaciones y/o informes del área auditoría del CECyT: Manual de Auditoría, pautas para el examen en un contexto computarizado, certificaciones e informes especiales, etc.		Merece citarse: Planeación del trabajo de auditoría: conocimiento del negocio, significación. (300-399)
Planificación del trabajo	El auditor debe desarrollar su tarea siguiendo ciertos pasos, entre los que se encuentra planificar en forma adecuada el trabajo. La planificación, agrega, se debe preferentemente formalizar por escrito y debe comprender programas de trabajo detallados (dependiendo de la importancia del ente) (Pto.III.B.2.4. – Segunda parte)	En la Segunda Parte  II. Normas Comunes a los Servicios de Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificación y Servicios Relacionados  B. Normas para el desarrollo del encargo  1. El contador, a través del desarrollo de su tarea, debe reunir elementos de juicio válidos y suficientes que permitan respaldar las aseveraciones formuladas	Expresa que el auditor debe planear su trabajo para permitirle conducir una auditoría efectiva, de una manera eficiente y oportuna. La planeación debe basarse en el conocimiento del negocio del ente. Agrega que el auditor debe documentar su plan general. La forma y alcance de esta documentación puede variar dependiendo del tamaño y complejidad de la auditoría. También, dice que el auditor debe preparar un programa de trabajo por escrito, estableciendo los

	<p>Las Normas de Auditoría Externa para el Sector Público del SPTCRA expresan: El auditor gubernamental debe desarrollar su tarea siguiendo los pasos que se detallan a continuación (Art. 17), y entre ellos: Planificar en forma adecuada el trabajo de auditoría, teniendo en cuenta la finalidad del examen, el informe a emitir, las características del ente cuya información contable será objeto de la auditoría (naturaleza, envergadura y otros elementos) y las circunstancias particulares del caso. La planificación debe incluir la selección de los procedimientos a aplicar, su alcance, su distribución en el tiempo y la determinación de si han de ser realizados por el auditor gubernamental o por sus colaboradores. La planificación se debe formalizar por escrito y, dependiendo de la importancia del ente, debe comprender programas de trabajo detallados.</p> <p>En el Art. 21°, refiere expresamente al Cumplimiento de Planes, Programas y Objetivos, manifestando que el auditor gubernamental debe desarrollar su tarea siguiendo los pasos detallados en la norma del art. 17° en cuanto fueren de aplicación; teniendo en cuenta que, la información básica a utilizar en este caso, son planes, programas, información gerencial del ente, standars, indicadores económicos y legales, además de la información contable y documental. En este caso, se debe tener en cuenta las finalidades específicas para las</p>	<p>en su informe. Su tarea debe ser planificada en función de los objetivos del encargo.</p> <p>4. Cuando planifica y ejecuta un encargo, dependiendo de su naturaleza, el contador debe considerar la significación y los riesgos.</p> <p>3.4. Planificar en forma adecuada el trabajo de auditoría, teniendo en cuenta la finalidad del examen, el informe a emitir, las características del ente cuyos estados contables serán objeto de la auditoría (naturaleza, envergadura y otros elementos), las circunstancias particulares del caso y la valoración del riesgo efectuada, con el objetivo de reducir éste último a un nivel aceptablemente bajo en las circunstancias.</p> <p>La planificación debe incluir la selección de los procedimientos a aplicar, su alcance, su distribución en el tiempo y la determinación de si han de ser realizados por el contador o por sus colaboradores. Preferentemente, la planificación se debe formalizar por escrito y, dependiendo de la importancia del ente, debe comprender programas de trabajo detallados.</p> <p>3.5.1. Evaluación del control interno pertinente a la valoración del riesgo, siempre que, con relación a su tarea, el contador decida depositar confianza en el control interno del ente. Esta evaluación es conveniente que se desarrolle en la primera etapa porque sirve de base para perfeccionar la planificación en cuanto a la naturaleza, extensión y oportunidad de las pruebas de auditoría a aplicar. Si el ente utilizase una organización de servicios, es necesaria la obtención de conocimiento sobre ella, incluido el control interno relevante para la auditoría, que sea suficiente para identificar y valorar los riesgos de incorrección material, así como para</p>	<p>procedimientos necesarios para implementar la planeación de la auditoría. (300-310)</p> <p>NIA 300 – Planificación de una auditoría de estados financieros. La norma establece que planear una auditoría implica establecer la estrategia general de auditoría y desarrollar un plan de trabajo con el objetivo de que ella sea realizada de manera efectiva. Asimismo identifica los beneficios que resultan de una planificación adecuada</p>
--	---	---	--

	<p>que se requiere este informe que apunta a:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Economía y eficiencia</li> <li>• Cumplimiento de los planes y programas.</li> </ul>	<p>diseñar y aplicar procedimientos de auditoría que respondan a dichos riesgos.</p> <p>3.5.1.4. Determinar el efecto de la evaluación mencionada sobre la planificación, de modo de replantear, en su caso, la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría seleccionados previamente.</p> <p>3.7. Controlar la ejecución de lo planificado con el fin de verificar el cumplimiento de los objetivos fijados y, en su caso, realizar en forma oportuna las modificaciones necesarias a la programación.</p> <p>IV. Normas de revisión de estados contables de períodos intermedios</p> <p>i. Normas para su desarrollo</p> <p>2.4. Planificar en forma adecuada el trabajo de revisión, teniendo en cuenta su finalidad, el informe a emitir, las características del ente cuyos estados contables serán objeto de revisión y las circunstancias particulares del caso.</p> <p>La planificación debe incluir la selección de los procedimientos a aplicar, su alcance, su distribución en el tiempo y la determinación de si han de ser realizados por el contador o por sus colaboradores. Preferentemente, la planificación se debe formalizar por escrito, y dependiendo de la importancia del ente, comprender programas de trabajo detallados.</p> <p>2.7. Controlar la ejecución de lo planificado con el fin de verificar el cumplimiento de los objetivos fijados y, en su caso, realizar en forma oportuna las modificaciones necesarias a la programación. Con tal</p>	
--	--	---	--

		<p>propósito, el contador debe efectuar una revisión cuidadosa del trabajo de sus colaboradores a medida que se va desarrollando y una vez que ha sido completado.</p> <p>V. Normas sobre otros encargos de aseguramiento</p> <p>A. Otros encargos de aseguramiento en general</p> <p>A.i. Normas para su desarrollo</p> <p>2. El contador debe planificar el encargo con el fin de realizarlo de manera eficaz, con una actitud de escepticismo profesional y reconociendo que pueden existir circunstancias que hagan que la información sobre la materia objeto de la tarea tenga incorrecciones significativas. Debe comprender suficientemente dicha información y otras circunstancias del encargo como para identificar y analizar los riesgos de que esa información tenga incorrecciones significativas con el fin de diseñar y aplicar procedimientos para reunir elementos de juicio.</p>	
--	--	--	--

Elaboración propia, en base al comparativo de los Dres. Mario Wainstein y Armando Casal. Separatas de Doctrina. Normas de Auditoría Nacionales e Internacionales. ERREPAR SA. B.A., 2004.