

A4 PROPOSICION REGULADORA SOBRE LA AUDITORIA INTERNA

Generalidades

-I-

En la actualidad se acepta con carácter general, que la función de auditoría interna contribuye decididamente a asegurar el control y a optimizar la gestión de las organizaciones, tanto públicas como privadas. La auditoría interna actúa como control de los restantes controles, facilitando así la máxima transparencia en las organizaciones, además de constituir una salvaguarda contra el fraude.

En todo el mundo, la auditoría interna se encuentra en proceso de creciente desarrollo y existe un evidente interés en los medios económicos y financieros por llegar a un mejor conocimiento de sus posibilidades de aplicación práctica en las empresas, y en la misma Administración Pública. En ésta última, se aprecia incluso una tendencia a ir transformando los antiguos servicios de inspección en modernos departamentos de auditoría interna, fundamentalmente en sus organismos autónomos.

Por lo que se refiere a las grandes empresas, puede asegurarse que la mayor parte de ellas cuentan ya con un servicio de auditoría interna y, por lo que respecta a las empresas de mediana dimensión, cada vez son más las que disponen para su gestión de esta función, bien con carácter permanente, o bien recurriendo a los servicios de auditores externos.

Las Universidades comienzan a incluir la conveniencia de incluir en sus planes docentes la especialidad de auditoría interna, dedicando parte de sus horas lectivas a la enseñanza de esta función. Es un movimiento que deberá culminar en la impartición de una enseñanza universitaria teórica y práctica de esta disciplina, que posibilitará la cualificación profesional básica de futuros auditores internos que luego se completarán, como hasta ahora, con cursos y seminarios especializados que ofrecen continuamente a los postgraduados los centros privados de formación y los propios institutos de Auditores Internos.

La complejidad de la empresa moderna impide a las direcciones, cualquiera que sean los mecanismos de información y control, conocer en detalle los problemas, las inquietudes, el clima ambiental, las particularidades y, en definitiva, la realidad de una situación dada. La dirección carece de tiempo para estudiar o analizar con detenimiento, aspectos de la gestión que pueden no ser urgentes pero si importantes. Por ello, se concibe aquí la auditoría interna como una función de asesoramiento permanente que busca la forma de hacer la empresa más eficiente a través del perfeccionamiento constante de los sistemas de control, y métodos de gestión.

La capacidad de la auditoría interna para cumplir su función depende íntimamente de la posibilidad que tenga para actuar de forma totalmente independiente y contando, además, con libre acceso a la información disponible en la organización, cualquiera que sea el grado de confidencialidad, y desvinculada de toda responsabilidad sobre las actividades que audita. Estas condiciones deberán plasmarse expresamente en el Estatuto de auditoría de la organización.

La profesión de auditor interno es objeto de regulación definitiva estableciendo las condiciones personales y académicas para poder acceder a ella, así como fijando el alcance de sus facultades y atribuciones.

Se concibe, pues, a la auditoría interna como una función desarrollada con independencia, apoyada sin reserva por el Directorio o Consejo de Administración y ejercida por profesionales cualificados adscritos a un departamento específico: el de auditoría interna. Pero además, regula la composición y funcionamiento del Comité de Auditoría desarrollando el marco de sus competencias. Asimismo, establece las atribuciones del director de auditoría o auditor general, como responsable de la ejecución de la política de auditoría de la organización.

En estos últimos años se ha producido un cambio importante en relación con la institucionalización de la función de auditoría interna, que en la década de los cuarenta apenas se estaba afectada por regulaciones específicas. Algunos sucesos relevantes en el mundo financiero, en varios países,

unido a la amplitud y desarrollo expansivo de las actividades económicas y financieras, han movido a sus gobiernos a promover normas reguladoras de la función de auditoría interna en determinados aspectos de la misma, para crear el marco institucional que haga posible el desarrollo de la función y lograr una mayor transparencia y control de las organizaciones afectadas.

La necesidad de regulación de la auditoría interna. Aspectos sociales de la regulación. Ejemplos Internacionales.

España:

El Instituto de Auditores Internos de España considera la carencia de institucionalización o respaldo legal como uno de los problemas que retrasan, en cualquier país, el aprovechamiento pleno de las posibilidades que la auditoría interna ofrece para el mejor control y gestión de las organizaciones.

¿Cómo debe entenderse, este proceso de institucionalización o respaldo legal y de otro orden?

Obligatoriedad de que las empresas públicas cuenten con Comité de Auditoría y Departamento de Auditoría Interna dependiente de dicho Comité, especificando las funciones, atribuciones y obligaciones de los auditores internos.

Asimismo, los organismos e instituciones de la Administración Pública deberían disponer de unidades similares, transformando los viejos departamentos de inspección, en modernos departamentos de auditoría.

Igualmente, las empresas que cotizan en Bolsa y las pertenecientes a sectores de gran trascendencia para la economía del país, tendrían que tener departamentos de Auditoría Interna y Comités de Auditoría (Banca, Seguros, Energía).

En esencia es conveniente para el interés público y para la sociedad en general de la función y regulación de auditoría interna se establezca con carácter obligatorio para el sector público, y se fomenta su establecimiento en las grandes empresas privadas, y en todas las empresas que reciban o soliciten subvenciones del Estado, con arreglo a las disposiciones gubernamentales, en cada caso.

En la actualidad se acepta con carácter general, que la función de auditoría interna contribuye decisivamente a asegurar el control y a optimizar la gestión de las organizaciones, tanto públicas como privadas. La auditoría interna actúa como control de los restantes controles, facilitando así la máxima transparencia en las organizaciones, lo que contribuye a garantizar los intereses del inversor y de la propia organización, además de constituir una salvaguarda contra el fraude.

Por lo que se refiere a las grandes empresas, puede asegurarse que la mayor parte de ellas cuentan ya con un servicio de auditoría interna, y por lo que respecta a las empresas de mediana dimensión, cada vez son más las que disponen para su gestión de esta función, bien con carácter permanente, o bien recurriendo a los servicios de auditores externos.

La Universidad comienza a considerar la conveniencia de incluir en sus planes docentes la especialidad de auditoría interna, dedicando parte de sus horas lectivas a la enseñanza de esta función. Es un movimiento que deberá culminar en la impartición de una enseñanza universitaria teórica y práctica de esta disciplina, que posibilitará la cualificación profesional básica de futuros auditores internos que luego se completarán, como hasta ahora, con cursos y seminarios especializados que ofrecen continuamente a los postgraduados los centros privados de formación y el propio Instituto de Auditores Internos de España.

La complejidad de la empresa moderna impide a las direcciones, cualquiera que sean los mecanismos de información y control, conocer en detalle los problemas, las inquietudes, el clima ambiental, las particularidades y, en definitiva, la realidad de una situación dada. La dirección carece de tiempo para estudiar o analizar con detenimiento, aspectos de la gestión que pueden no ser urgentes pero sí importantes, por ello, se concibe aquí la auditoría interna como una función de asesoramiento permanente que busca la forma de hacer la empresa más eficiente a través del perfeccionamiento constante de los sistemas de control, y métodos de gestión.

La capacidad de la auditoría interna para cumplir su función depende íntimamente de la posibilidad que tenga para actuar de forma totalmente independiente y contando, además con libre acceso a la información disponible en la organización, cualquiera que sea el grado de confidencialidad, y

desvinculada de toda responsabilidad sobre las actividades que audita. Estas condiciones deberán plasmarse expresamente en el Estatuto de auditoría de la organización.

La profesión de auditor interno es objeto en nuestro trabajo de regulación definitiva estableciendo las condiciones personales y académicas para poder acceder a ella, así como fijando el alcance de sus facultades y atribuciones.

La auditoría interna como una función desarrollada con independencia, apoyada sin reserva por el Consejo de Administración y ejercida por profesionales cualificados adscritos a un departamento específico: el de auditoría interna. Pero además, diseñamos la composición y funcionamiento del Comité de Auditoría desarrollando el marco de sus competencias. Asimismo, se establecen las atribuciones del director de auditoría o auditor general, como responsable de la ejecución de la política de auditoría de la organización.

Este es el camino a recorrer ya que en estos últimos años se ha producido un cambio importante en relación con la institucionalización de la función de auditoría interna, que en la década de los cuarenta apenas si estaba afectada por regulaciones específicas. Algunos sucesos relevantes en el mundo financiero, en varios países, unido a la amplitud y desarrollo expansivo de las actividades económicas y financieras, han movido a sus gobiernos a promover normas reguladoras de la función de auditoría interna en determinados aspectos de la misma, para crear el marco institucional que haga posible el desarrollo de la función y lograr una mayor transparencia y control interno de las organizaciones afectadas.

Auditoría, Integración y Regulación. La experiencia europea.

Portugal Europa:

1. Objeto de la Comunicación

La integración europea ha sido una experiencia de la mayor importancia y con características singulares en términos mundiales.

El avance de la integración entre los Estados – en el caso europeo y hasta la fase actual, la integración económica – implica la ampliación del ámbito de las acciones de control que deben ser ejercidas por las Instituciones Superiores de Control (ISC) que ejercen su acción en el espacio geográfico que, con progresiva expansión desde 1957, constituye la Comunidad.

Por lo tanto, se nos lleva a cuestiones sobre el alcance del concepto de auditoría, que cada vez tiene tendencia a ser más importante, siendo el caso europeo un ejemplo perfecto de esta dinámica en función de la propia ampliación de las áreas/vertientes de la sociedad económico-social que pasan a ser subordinadas a poderes supranacionales.

Naturalmente, surge la necesidad de que nos detengamos sobre el concepto de auditoría integrada ya que dicho concepto se relaciona estrechamente con las nuevas obligaciones de control surgidas por fuerza de la profundización del “mercado único” europeo y podrá responder cabalmente a las necesidades que se desarrollan progresivamente.

Con el objetivo de consubstanciar la evolución de la integración se presentarán algunas experiencias desarrolladas en este ámbito.

Antes, sin embargo, se considera de gran interés dar a conocer en forma global y sintetizada la organización y competencia del Tribunal de Cuentas Portugués y del Tribunal de Cuentas Europeo (TCE), así como las relaciones que se han establecido entre las diversas ISC.

2. El Tribunal de Cuentas Portugués

El Tribunal de Cuentas de Portugal (TCP) es el órgano supremo de control financiero externo, de naturaleza colegiada, implementado por la Constitución como un verdadero Tribunal, siendo por ello detentor de poderes específicamente jurisdiccionales.

Pero no siempre fue así.

Las características que se le conocen y la competencia que ejerce actualmente son fruto de las reformas emprendidas a través de más de 600 años y de la adaptación a la evolución de métodos y técnicas y a nuestra propia Historia.

Sin embargo, no cabe relatar aquí todos los cambios (y fueron muchos) sino referirnos brevemente a algunos marcos fundamentales de su historia reciente:

La Constitución de 1976 integró del Tribunal de Cuentas Portugués en el ámbito de los Tribunales, definió su competencia, fijando igualmente un plazo para la adaptación de la legislación vigente al texto constitucional.

Para este fin, se constituyeron diversas comisiones con el fin de efectuar la revisión de la legislación del Tribunal y estudiar su reforma.

Entre las alteraciones verificadas, merece referencia la regionalización del Tribunal y la elaboración del anteproyecto de ley de reforma por el propio Tribunal de Cuentas en la que se incluyó el propósito de ampliar su accionar de fiscalización en los aspectos económico y financiero, sin limitarse a la apreciación de su legalidad jurídico-formal.

La revisión constitucional de 1989 ofreció una nueva e importante contribución a la evolución de este órgano de soberanía, ampliando su ámbito de fiscalización permitidas por la misma.

La adhesión de Portugal a las Comunidades Europeas en 1986 constituye también otro importante en relación del país y sus instituciones con las instituciones comunitarias y también con las instituciones que le corresponden en los otros Estados Miembros.

Como consecuencia, pasan a existir en Portugal finanzas supranacionales, distintas de los sectores públicos internos (administrativo y empresarial), imponiéndose también el Derecho Financiero Comunitario, susceptible de aplicación directa y dotado de primacía sobre el Derecho Nacional.

Así, se establecieron nuevas competencias y funciones del TCP, como la de interlocutor nacional del TCE, así como de cooperación con las diversas instituciones superiores de control nacional.

En un cuadro constitucional ya renovado, la **Reforma del Tribunal de Cuentas** se aprobó por la Ley 86/89 del 8 de septiembre, que entro en vigencia el 1 de enero de 1990.

La independencia del tribunal fue claramente reforzada con el hecho de que su Director General dejó de ser un departamento integrado administrativamente en el Ministerio de Finanzas, pasando a depender, también en este aspecto, exclusivamente del Tribunal y su Presidente.

También se redujo el ámbito de la fiscalización previa y muchos de los actos anteriormente sujetos a ella dejaron de estarlo, introduciéndose por otro lado la figura del visto tácito.

En contrapartida, se pretendió mejorar la calidad del control sucesivo efectuado y, en lugar de una fiscalización tradicional, exhaustiva pero necesariamente poco rigurosa, se contraponen actualmente una fiscalización que incide en determinadas entidades seleccionadas anualmente, de acuerdo con criterios bien definidos.

En la perspectiva de la articulación entre el control externo y el buen funcionamiento del sector público controlado, se comenzó a privilegiar el control de los sistemas, el análisis de control interno y la evaluación de su confiabilidad y seguridad y la inserción del control externo del Tribunal, ya sea en el aspecto de la regularidad y legalidad, o en la corrección y buena gestión financiera, como última línea del sistema de control financiero global.

También en los últimos años, el TCP se reorganizó de modo tal que pudiera adaptarse a sus nuevas competencias a través de la integración de Portugal en las Comunidades Europeas.

La Ley 86/89 del 8 de septiembre, al atribuir al TCP (párrafo g del art. 8º) la competencia para fiscalizar la aplicación de los recursos financieros originados en la Comunidad Europea, coincide con lo previsto en el nº 3 del art. 188-C del Tratado de Roma: "La fiscalización en los Estados Miembros se realizará en colaboración con las instituciones nacionales de fiscalización".

Estas disposiciones condujeron a una ampliación de las relaciones de cooperación que ya existen anteriormente, traduciéndose, en la práctica, en la organización y acompañamiento de las auditorías realizadas por el TCE en el dominio de los fondos estructurales, en las relaciones con los demás ISC, en la participación en las reuniones anuales del Comité de Contacto de los Presidentes de los Tribunales de Cuentas y de los Agentes de Enlace.

En estos contactos multilaterales, son objeto de discusión, análisis y aprobación resoluciones sobre temas que irán a repercutir en la fiscalización financiera ejercida en cada Estado-Miembro.

3. El Tribunal de Cuentas Europeo

El Tratado de Bruselas de 1975 atribuyó el poder de fiscalización externa del Presupuesto Comunitario al Tribunal de Cuentas de las Comunidades Europeas.

Anteriormente, el órgano que ejercía este tipo de fiscalización era la Comisión de Fiscalización de Cuentas de las Comunidades Europeas que, desde 1965, había sustituido, por su parte, a las anteriores Comisiones de Fiscalización de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero (CECA), de la Comunidad Económica Europea (CEE) y de la Comunidad Europea de la Energía Atómica (CEEAA).

Al contrario de lo que ocurría con los órganos anteriores, el Tribunal dispone de autonomía administrativa y financiera, es decir, posee un presupuesto de gastos y un cuadro propio de efectivos y se le reconocen poderes de gestión independiente.

Después de las alteraciones introducidas por el Tratado de la Unión Europea, el artículo nº 188 A del Tratado de la Comunidad Europea determina que: “La fiscalización de las cuentas es efectuada por el Tribunal de Cuentas”. Su denominación actualmente utilizada pasó a ser, por deliberación del propio Tribunal, la de Tribunal de Cuentas Europeo (TCE), aunque en los actos jurídicos se mantenga la denominación tradicional de Tribunal de Cuentas de las Comunidades Europeas.

Los miembros del Tribunal de Cuentas, que actualmente son quince (1 por cada Estado miembro), son escogidos entre personalidades que pertenezcan o hayan pertenecido, en los respectivos países, a instituciones de fiscalización externa o que poseen una calificación especial para esta función. Deben ofrecer todas las garantías de independencia.

Debe notarse que el nombramiento de los miembros del TCE obedece a un sistema distinto del utilizado relativamente a la Comisión o al Tribunal de Justicia, cuyos miembros son nombrados de común acuerdo por los Gobiernos de los Estados Miembros. En el caso del TCE el nombramiento

es efectuado por el Consejo después de efectuar una consulta al Parlamento Europeo, tal como ocurre con respecto al Comité Económico y Social y al Comité Consultivo de la CECA.

Los miembros del TCE pueden ser reconducidos. Eligen entre sí, por tres años, al Presidente del Tribunal, cuyo mandato es renovable. Ejercen sus funciones con plena independencia y en el interés general de las Comunidades. En cumplimiento de sus deberes, no solicitan ni aceptan instrucciones de ningún Gobierno ni de ningún Organismo. Se abstienen de cualquier acto incompatible con la naturaleza de sus funciones y no pueden, mientras duren las mismas, ejercer cualquier otra actividad profesional.

El TCE examina las cuentas de la totalidad de los ingresos y gastos de la Comunidad (Presupuesto General de la Unión Europea). Examina la legalidad y regularidad de los ingresos y gastos y debe garantizar la buena gestión financiera.

La fiscalización del TCE se realiza en base a documentos y, de ser necesario, en el mismo lugar junto a las instituciones de la Comunidad y de los Estados Miembros. La fiscalización de los Estados Miembros será realizada en colaboración con las instituciones nacionales de fiscalización o, si las mismas no tuvieran competencia, con los servicios nacionales competentes. En Portugal esta colaboración se establece con el Tribunal de Cuentas Nacional, interlocutor del TCE.

El Tribunal de Cuentas elaborará un informe anual después del cierre de cada año financiero, el cual se transmite a las instituciones de la Comunidad y se publica en el Boletín Oficial de las Comunidades Europeas, acompañado por las respuestas de las referidas instituciones a las observaciones del Tribunal de Cuentas.

Se observa que, con el Tratado de la Unión Europea, el TCE pasa a ser incluido en el ámbito de las instituciones comunitarias (Parte V del Tratado), a la par con el Parlamento Europeo, el Consejo, la Comisión y el Tribunal de Justicia.

Debe señalarse aún la importante atribución otorgada por el Tratado de la Unión Europea, ya que deberá enviar "al Consejo y al Parlamento Europeo una declaración sobre la confiabilidad de las

cuentas y la regularidad y legalidad de las operaciones a las que se refieren” (Artículo nº 188 C del Tratado de la CE).

4. La articulación de las Instituciones Superiores de Control en la Unión Europea

A pesar de que cada Institución Superior de Control es un caso específico, que varía de acuerdo con sus propias tradiciones y necesidades nacionales, podemos decir que se agrupan en dos sistemas distintos, el sistema del Tribunal de Cuentas y el sistema de Auditor General.

El sistema del Tribunal de Cuentas, en general, se caracteriza por una estructura colegiada, en general con poderes jurisdiccionales y con mayor autonomía con relación al Parlamento. En este caso se encuentran Alemania, Austria, Bélgica, España, Francia, Grecia, Italia, Luxemburgo, los Países Bajos y Portugal.

En el sistema de Auditor-General, se configura un órgano en general singular, desprovisto de poderes jurisdiccionales, que ejerce el control financiero a través de informes o pareceres, dirigidos a los responsables o hechos públicos, que apuntan a las deficiencias verificadas en determinada acción de inspección o auditoría y las recomendaciones formuladas para la mejora de la regularidad o corrección operacional en el futuro. Este sistema funciona en Dinamarca, Irlanda, Finlandia, Suecia y el Reino Unido.

La articulación entre el Parlamento, entidad fiscalizadora suprema política y la institución superior de control financiero, jurisdiccional o técnico, también como resultado de la influencia del sistema anglosajón es una tendencia dominante de los tiempos modernos: en lugar de que el Tribunal de Cuentas envíe anualmente al Parlamento un informe sobre la Cuenta General del Estado y, en muchos casos, nada más, (como ocurría hace poco en Portugal) se pasan a atribuir al Parlamento importantes funciones en la designación de algunos jueces, a crear, a semejanza del “Public Accounts Committee” inglés, órganos propios en los cuales la colaboración con el Tribunal de Cuentas es importante – Comisión de Control Presupuestario en el Parlamento alemán y en el Tribunal de la Comunidad Europea; Comisión Mixta para el Tribunal de Cuentas en las Cortes Españolas, por ejemplo.

La influencia dominante del modelo anglosajón lleva, aún, a que se creen tribunales de cuentas sin poderes jurisdiccionales, apostando a la independencia y subvalorizando la jurisdicción (es el caso del Tribunal de Cuentas Europeo), o que tribunales de cuentas que en el pasado se encontraban ampliamente provistos de poderes jurisdiccionales vean dichos poderes reducidos al mínimo o prácticamente nada (es el caso de Alemania).

El movimiento para la ampliación al control de gestión de la competencia de los tribunales de cuentas más formalmente jurisdiccionales es también común a los órganos de control de la Comunidad (además del caso portugués, se apunta el caso italiano y el caso belga, así como las propuestas pendientes de la reforma del Tribunal de Cuentas de Luxemburgo).

Sin embargo a pesar de estas diferencias estructurales, lo que existe en común entre estas instituciones es más fuerte que lo que las separa.

En efecto, se trata de instituciones con las siguientes características

- Son órganos integrados al aparato del Estado, normalmente con estatuto constitucional.
- Son órganos independientes, aún cuando existe un estrecho vínculo de articulación especial con el Parlamento, distinguiéndose en este sentido de los órganos de control interno del propio Estado integrados en la Administración, aún cuando estén dotados de independencia técnica.
- Son órganos que tienen como función el ejercicio del control financiero externo, independiente y supremo.
- Son órganos públicos, que se distinguen por ello de las entidades privadas que ejercen la auditoría.
- Son órganos que tienen funciones y poderes de control financiero, jurídico o de mérito técnico.

Este conjunto de características delimita órganos bien individualizados, que, a pesar de sus diferencias, muy acentuadas de país a país debido a la respectiva organización del estado y la respectiva tradición histórico-financiera, no dejan de identificarse entre sí en lo esencial: son órganos independientes y supremos del Estado.

Se agrega aún que todas las Instituciones Nacionales de Control, así como el Tribunal de Cuentas Europeo, como órganos integrantes de la Unión Europea, desempeñan un papel fundamental en el control de las operaciones comunitarias.

El mercado interno comunitario, consubstanciado esencialmente en la libertad de circulación de mercaderías, personas, servicios y capitales, exige por parte de todas las ISC una armonización de los procedimientos y técnicas utilizadas, lo que hace sumamente importante el intercambio de informaciones y una cooperación reforzada, con vista a la uniformización de criterios y aún la interpretación de la propia legislación comunitaria.

Esta armonización se tradujo por un lado en acciones concretas y por otro en propuestas a desarrollar en un futuro cercano y que fueron entre otras: la apreciación por parte de las INC del Manual de Auditoría elaborado por el TCE, la introducción de un sistema de programación (anual o plurianual) articulado de control, la realización de acciones de formación profesional programadas y llevadas a cabo en común, la creación de un sistema de intercambio de informaciones, una estructura de coordinación de las acciones a desarrollar presidida por el TCE y por las INC en régimen de rotatividad.

También, y como ya hemos mencionado, el control ejercido en los Estados Miembros por el Tribunal de Cuentas Europeo se hace en colaboración con las INC, constituyendo éstas el interlocutor privilegiado del mismo.

La función de interlocutor se traduce por un lado en el estudio y acompañamiento constante de la evolución de la organización y funcionamiento de la Administración Pública, en lo que se refiere a sus relaciones con la Comunidad, en los diversos sectores, prestando toda la información solicitada

al TCE; por otro lado, en la organización de las misiones de fiscalización en los estados respectivos por parte de las ISC, de acuerdo con los objetivos previamente definidos.

Con el objetivo de facilitar las relaciones se acordó la designación de un representante por cada Institución: el Agente de Enlace.

Al Agente de Enlace cabe, en resumen, organizar las misiones de control del Tribunal de Cuentas Europeo y, en general, tratar los asuntos con la función de interlocutor.

Los Agentes de Enlace se reúnen una a dos veces por año en la sede del Tribunal de Cuentas de la Comunidad, en Luxemburgo o en un país miembro, a fin de tratar los problemas surgidos en el ámbito de control comunitario.

Las conclusiones o propuestas salidas de estas reuniones son posteriormente transmitidas a los Presidentes de los respectivos tribunales para su consideración, a fin de ser analizadas en el ámbito del Comité de Contacto de los Presidentes; que surge de la necesidad de discutir y resolver puntos de interés y problemas comunes a los Estados Miembros. Por lo cual, los respectivos Presidentes se reúnen periódicamente para analizar temas de interés común y solución de las cuestiones suscitadas por las relaciones entre las instituciones que presiden. Tales son, por ejemplo, los temas que abordaremos en el punto siguiente, a saber, el desarrollo de auditoría conjunta y coordinada, la declaración de confiabilidad, el control de los auxilios del Estado y del IVA en las transacciones intracomunitarias.

5. El Control en el Ambito de la Integración Europea

5.1. Auditoría Integrada

Como hemos dicho anteriormente, la integración europea exigió una profundización de las acciones de control de las ISC, implicando necesariamente el uso de un tipo de auditoría progresivamente más completo y amplio.

Conviene, pues, definir lo que entre nosotros se entiende como auditoría integrada.

Este concepto de auditoría corresponde, genéricamente, a la realización simultánea de dos tipos de auditoría: financiera y de gestión financiera.

En lo que se refiere al aspecto financiero, se considera que las cuentas, cuya exactitud se debe verificar, son un auxiliar indispensable de la gestión, un instrumento de medida y de información y constituye también un medio de control de operaciones.

Con respecto a la gestión financiera, se considera que el auditor no tiene que opinar sobre las opciones políticas, y si apreciar en qué medida la aplicación de estas opciones estuvo de acuerdo con las mismas.

La voluntad política asume dos formas de manifestación:

- fijación de los objetivos a alcanzar, y aquí el auditor debe apreciar en qué medida y con cuánta seguridad y calidad de gestión el sistema permitió alcanzar los objetivos (buena gestión financiera);
- fijación de normas más o menos permanentes, y en este aspecto el auditor debe apreciar en qué medida y con qué grado de seguridad se observó el cumplimiento de estas normas (legalidad y regularidad).

La experiencia de la integración europea permite referirse a situaciones concretas de manifestación de la voluntad política, (en el caso en cuestión, la integración económica que tiende actualmente a englobar otras áreas de la realidad social), que implican, en estrecho paralelismo, preocupaciones adicionales en términos de auditoría integrada, en el sentido al que nos referimos anteriormente.

Esta noción global de auditoría integrada corresponde, por lo tanto, a formas de control que deberán consistir en apreciar en qué medidas las actividades fueron ejecutadas en conformidad con la voluntad manifestada por la autoridad política, tratándose siempre, en último análisis, de formular una opinión sobre las acciones de gestión.

5.2. La Dinámica de Control

5.2.1. La Evolución de la Integración Europea

Desde la aprobación del Tratado de Roma, en 1957, los Estados Miembros (EM) de las Comunidades Europeas consagraron el objetivo del establecimiento de un espacio sin fronteras entre sí.

De acuerdo con el artículo 7° A del Tratado de la Comunidad Europea, la Comunidad adoptaría las medidas destinadas a constituir progresivamente un mercado interno, que sólo vino a concretizarse el 31 de diciembre de 1992.

El mercado interno se define en el mismo artículo como el que “comprende un espacio sin fronteras internas en el cual la libre circulación de las mercaderías, las personas, los servicios y los capitales se encuentra asegurada de acuerdo con las disposiciones del presente Tratado.

Fue el Acto Unico Europeo el que en 1987 introdujo esta noción en el TR, el cual corresponde a una profundización del concepto al que se hacía referencia anteriormente en términos de mercado común (de mercaderías y de factores de producción).

El TUE vino a introducir el objetivo de creación de una Unión Económica y Monetaria (UEM), como medio – para más allá del mercado común, que corresponde a una etapa anterior de integración – de “promover, en toda la Comunidad, el desarrollo armonioso y equilibrado de las actividades económicas” (consultar Art. 2° del Tratado de la CE).

No se puede desvincular del objetivo de la UEM el hecho de que se encuentra también previsto en el Tratado que instituye la CE (Artículo 130° A) el refuerzo de la “cohesión económica y social”, a fin de promover un desarrollo armonioso del conjunto de la Comunidad. Esta es una de las razones fundamentales por las cuales los Estados Miembros deberán coordinar sus políticas económicas.

Teniendo en cuenta los objetivos referidos, el Tratado de la CE prevé en el n° 1 de su artículo 103 que “los Estados Miembros consideran sus políticas económicas como una cuestión de interés común y las coordinarán en el Consejo”, y en el artículo 102 A se establece que “los Estados

Miembros y la Comunidad actuarán de acuerdo con el principio de una economía de mercado abierto y de libre competencia”.

5.2.2. La Evolución de las Necesidades de Control

En 1989 se constituyó el Grupo de Trabajo “Europa 1992”, con el mandato de estudiar el impacto del Acto Unico Europeo cuya entrada en vigencia se registró en julio de 1987, en el cual se establecía la concretización del mercado interno comunitario el 31 de diciembre de 1992.

De la reflexión efectuada surgió como objetivo común la necesidad de estrechar las relaciones entre todas las ISC, objetivo que podría ser alcanzado de dos maneras:

- 1) Algunas ISC defendieron una vía previa de armonización de las prácticas y los métodos de control y elaboración previa de un manual de auditoría y de procedimientos a nivel comunitario. Después de la armonización, se iniciarán auditorías conjuntas (planeamiento, ejecución e informe conjuntos). En una fase posterior, con una sintonización aún mayor se iniciaría el desarrollo de auditorías coordinadas (planeamiento conjunto y ejecución separada) teniendo en vista aumentar el universo de control y aún reducir costos.
- 2) La segunda vía defendía una actitud más pragmática, iniciándose desde luego la armonización por la vía de las acciones de control en el terreno, siendo posteriormente elaborado un manual de auditoría.

En la práctica, prevaleció una solución mixta, traducida en:

- inicio de las auditorías conjuntas, en las que el TCP fue pionero;
- constitución de un grupo de trabajo para elaborar un manual de auditoría y de procedimientos a nivel comunitario cuyo proyecto ya fue elaborado, constituyendo actualmente “Las normas generales de auditoría”.

El desarrollo efectivo del mercado interno comunitario exigió posteriormente intervenciones puntuales conjuntas en varios dominios, incluyendo no sólo el TCE y las ISC sino también las ISC entre sí, como en el caso del control del IVA en las transacciones intra-comunitarias.

Por otro lado, el control de los auxilios del Estado se volvió un tema fundamental, atendiendo a sus implicaciones profundas con el mercado interno comunitario, constituyéndose un Grupo de Trabajo para estudiar este tema, que llegó a las siguientes conclusiones genéricas:

- Las ISC deberán incluir en sus manuales de auditoría los procedimientos recomendados en el informe del Grupo de Trabajo.
- La verificación de la naturaleza de los auxilios concedidos por los Estados Miembros (en los términos de los artículos 92 y 93 del Tratado) es competencia de la Comisión de la UE.

Recientemente, la aprobación y puesta en vigencia del Tratado de Maastricht confirió al TCE, además de los poderes tradicionales, la facultad de emitir una declaración de confiabilidad de las cuentas comunitarias.

Esta nueva competencia desencadenó un nuevo movimiento de profundización entre todas las Instituciones Superiores de Control Europeas en el sentido de acentuar las experiencias de controles conjuntos y de avanzar en la experiencia de los controles coordinados.

5.3. Las Experiencias Realizadas

En el ámbito de la actual Unión Europea, la profundización del mercado común (libertad de circulación de las mercaderías, personas, servicios y capitales), implicó la necesidad de una evolución, por parte de las ISC, que llevó a formas de articulación entre las instituciones existentes en cada Estado Miembro y a la ampliación de las áreas de actuación de cada una de ellas.

Surgieron de esta manera figuras como las de las auditorías acompañadas, conjuntas y coordinadas, el problema (de ámbito más comunitario propiamente) de la declaración de confiabilidad, y áreas de control a incluirse en las preocupaciones metodológicas y de aplicación a

las tareas de cada ISC, como por ejemplo el control de los auxilios de los Estados y el control del IVA en las transacciones intracomunitarias.

El TCE examina la legalidad y regularidad de los ingresos y gastos de la Comunidad (de los ingresos con base en la verificación de los créditos y de los pagos efectuados a la Comunidad y los gastos con base en las autorizaciones y en los pagos) por el examen de los documentos recibidos e igualmente a través de las verificaciones en los Estados Miembros. Así lo determina el artículo 188 A del Tratado de la CE.

El acompañamiento de las auditorías de TCE por parte de los auditores del Tribunal Portugués es útil tanto para el Tribunal Europeo como para el Tribunal Portugués por varias razones:

- 1) Ofrece al TCE la ventaja del conocimiento que nuestra ISC posee de la organización y funcionamiento de la Administración pública portuguesa, central y local y simultáneamente nuestra institución resulta beneficiada, pues es llevada a considerar bajo una perspectiva europea, por lo tanto más amplia y completa, las medidas específicas que deben controlarse.
- 2) Los auditores nacionales pueden ayudar a superar la barrera lingüística, reduciendo el tiempo necesario para la realización de las investigaciones, en la medida en que los auditores del TCE se enfrentan con idiomas diferentes a la lengua materna.
- 3) La interpretación con la que se trata la información relevante obtenida puede ser diferente en la medida en que existen intereses diferentes entre los representantes comunitarios y nacionales, y una colaboración entre ambas instituciones puede ampliar la visión de los objetivos, a saber, el conocimiento de informes e investigaciones de los auditores nacionales ya efectuadas sobre los programas a controlarse.

La colaboración actualmente existente se desarrolla en varias fases, del siguiente modo:

- Después de la elaboración de su programa de trabajo anual y determinación en cada sector de auditoría, del número de misiones necesarias a su cumplimiento integral, el

TCE informa al Tribunal Portugués sobre las misiones previstas para los cuatro meses siguientes, en Portugal.

- A continuación se produce un intercambio de consultas e informaciones entre ambos Tribunales, en el curso del cual se arreglan los detalles y exigencias de cada misión (oportunidad, lugar, objetivos, nombre de los órganos de la Administración pública que deberá auditarse y los respectivos dirigentes).
- En general con una anticipación de cuatro semanas, el Tribunal Portugués debe comunicar al Ministro de la tutela respectiva y las diversas entidades objeto del control, cuál es el programa de auditoría y los respectivos proyectos incluidos en él.
- En Portugal, desde el inicio de la misión con Portugal así como en los restantes países de la Comunidad y hasta el momento de su conclusión, uno o dos auditores del Tribunal Portugués acompañan permanentemente los trabajos efectuados.
- Luego de concluir la auditoría, el equipo del TCE responsable por el sector que integra la auditoría, envía al Tribunal Portugués una “Nota de Observaciones” referida a las principales deficiencias y anomalías detectadas, solicitando a través de este Tribunal, a las administraciones controladas, los comentarios que se le parezcan pertinentes en el plazo de dos meses.

Si se recibe esta respuesta opcional, el informe final de la misión se revisará teniendo en cuenta las observaciones efectuadas.

Como los intereses nacionales relacionados con el control se consideran con cada vez mayor frecuencia como coincidentes con los del Tribunal Europeo, especialmente cuando los proyectos o programas son co-financiados por las Comunidades y por los Estados Miembros, la colaboración existente entre el Tribunal Portugués y el TCE se ha intensificado en los últimos años, a partir de 1990, año en que se firmó un acuerdo sobre las modalidades de cooperación entre los dos Tribunales.

Según este acuerdo, se establecerá una mayor amplitud para el intercambio de información, imprescindible para un control documental más completo, estableciendo para los representantes del Tribunal Portugués (en el caso de las auditorías conjuntas), poderes de auditoría iguales a los del Tribunal de Cuentas Europeo.

Así, y teniendo en cuenta lo dispuesto en el párrafo nº 3 del Artículo 188-C del Tratado nada impide que una INC y el TCE organicen un control conjunto, a partir de una programación de métodos y de un equipo en conjunto, con el objetivo de llegar a conclusiones conjuntas.

Sin embargo, hay que considerar dos características previas a la definición de los controles de este tipo: por un lado ayudas públicas que se asocian al pago de ayudas comunitarias y nacionales y, por otro lado, una legislación comunitaria y nacional íntimamente relacionadas.

La preparación de un control conjunto presupone:

- Una planificación y una programación realizados con la debida antecendencia, con un plazo de seis meses al año;
- Información recíproca de los programas de trabajo plurianuales, para identificación de los temas;
- Conocimiento e intercambio de informaciones sobre: reglamentación nacional y comunitaria y método de control en el lugar;
- Discusión del plan global de la auditoría, estableciendo los criterios para la selección de los proyectos a auditarse;

Cada institución deberá tener la preocupación de controlar lo que se incluye en su esfera de competencia, evitando la duplicación del control.

Después de un control conjunto, cada parte elaborará su propio informe, que comunicará a la otra parte. El informe definitivo de los controles conjuntos se encuentra constituido por todos los informes adoptados por ambas instituciones.

Hasta la fecha, se realizaron en Portugal dos auditorías conjuntas, ambas en el ámbito del Fondo Europeo de Garantía Agrícola, en el sector de pesca.

La primera respetó la aplicación de las ayudas nacional y comunitaria, para la mejora y adaptación de las estructuras del sector de la pesca y la acuicultura y se produjo en 1991, mientras que auditorías similares se realizaron en Holanda e Italia.

La segunda tuvo lugar durante 1994 y respetó la aplicación de las ayudas para la mejora de las condiciones de transformación y comercialización de los productos de la pesca y la acuicultura y la concesión de indemnizaciones compensatorias a los productores de atún destinado a la industria de conservas.

Acerca de la realización de controles conjuntos, las ISC involucradas opinaron que se trató de una experiencia sumamente positiva y enriquecedora. En efecto, las auditorías conjuntas permiten por un lado un intercambio de experiencias relativas a los procedimientos de auditoría de ambas instituciones con el consecuente enriquecimiento mutuo y uniformización de la metodología de control, creando también condiciones para la realización futura de controles coordinados, y por otro lado, esta experiencia contribuye a un conocimiento más fácil y estrecho de la realidad nacional por parte del TCE y de la realidad comunitaria por parte del TCP, verificándose por lo tanto una útil combinación de conocimientos en este aspecto.

En lo que se refiere a un futuro cercano y teniendo en vista la racionalización de los medios humanos y financieros, se prevé el desarrollo de auditorías coordinadas con el TCE, en las que los programas de las auditorías serán elaborados de común acuerdo, desarrollando cada institución una parte del control.

Ya sea en el desarrollo de las auditorías conjuntas, ya sea en las articuladas, se deberá tener siempre en cuenta que una planificación cuidadosa y una definición clara de los canales de comunicación constituyen las claves de garantía de que las auditorías serán realizadas en forma eficiente y eficaz.

5. Ampliación del Ambito de las Auditorías

5.4. El Control del IVA en las Transacciones Intracomunitarias

El mercado interno comunitario, concretizado en gran medida a partir del 1 de enero de 1993, pasó a constituir una realidad con respecto a la cual las ISC de la CE deberían asumir sus responsabilidades en el ámbito de las respectivas competencias.

De este modo, además de la constitución del ya mencionado Grupo de Trabajo “Europa 1992”, que produjo un estudio de la situación y propuso varias medidas tendientes a intensificar la cooperación existente, se realizó en la reunión de Agentes de Enlace que tuvo lugar en Luxemburgo en septiembre de 1992 un debate sobre el problema de las implicaciones de la creación del mercado único para el control del IVA en las operaciones intracomunitarias¹.

Se concluyó desde luego que este sería uno de los aspectos a tener en cuenta a partir del 1 de enero de 1993, ya que de hecho se trata de un de los temas en los que la cooperación entre todas las ISC y el TCE resulta de gran utilidad e interés. en la secuencia

De esta manera, el Tribunal de Cuentas de Portugal, responsable por la realización de la Reunión del Comité de Contacto de los Presidentes de 1993, consideró que este tema era un tema a analizarse, y recibió además varios pedidos para que el tema fuera agendado en los trabajos de dicho Comité.

Con el objetivo de realizar el análisis mencionado, procediendo al levantamiento de las cuestiones consideradas más apremiantes, se dirigió a todas las ISC de la CE un cuestionario subordinado al tema “El Mercado Interno Comunitario” que incluía cuestiones como por ejemplo:

- alteraciones en el funcionamiento y actividad de las ISC ocurridas en la secuencia de la concretización del mercado interno
- sectores o ámbitos a los que se considera que se debe privilegiar para acciones de concertación más intensa por parte de las ISC;

¹ IVA: Impuesto al valor agregado. Impuesto indirecto aplicado a las transacciones efectuadas en todos los Estados Miembros de la Unión Europea.

- acciones concretas que deben adoptarse.

El TC portugués elaboró un informe con la síntesis de las respuestas de todas las ISC, que fue estudiado por el Comité de Contacto de los Presidentes en septiembre de 1993, que adoptó una Resolución que, reconociendo la necesidad de una acción más concertada entre las ISC y el carácter prioritario del control del IVA en las relaciones intracomunitarias, confió a los Agentes de Enlace las siguientes tareas:

- caracterización, análisis y diagnóstico de la situación emergente de la concretización del mercado interno comunitario, en el ámbito en cuestión (control del IVA); y
- elaboración de un informe para su presentación en la reunión del Comité de Contacto que se produciría luego.

De informe elaborado se destaca un análisis detallado sobre los sistemas montados por las administraciones nacionales para el control del IVA en el mercado sin barreras aduaneras, a saber el sistema VIES (VAT Information Exchange System), instituido por un Reglamento comunitario y relacionado con la cooperación administrativa. Se trata de un sistema informático² destinado a permitir la aplicación del régimen transitorio y compensar la eliminación de las formalidades y controles aduaneros.

El informe se refiere también a las implicaciones de esta problemática en términos de ingresos fiscales por parte de los Estados Miembro (EM), además de incluir propuestas en el sentido de aumentar la confiabilidad del sistema VIES y de estimular la cooperación entre los EM y la Comisión en el ámbito de la asistencia mutua en materia fiscal. Debe señalarse que, para realizar esta misión, el Grupo de Trabajo efectuó entre abril y junio de 1994 cinco misiones "in loco", en los Estados Miembros que lo constituían, transmitiendo un cuestionario a los otros siete EM y poniéndose en contacto con los servicios de la Comisión.

El Comité de Contacto de los Presidentes adoptó, en su reunión de noviembre de 1994, una resolución reconociendo el interés por el trabajo efectuado y dejando a las diferentes ISC y al TCE

la libertad de utilizar, según sus propios procedimientos, las informaciones en las que se basa el informe o que constan en el mismo.

5.4.2. El Control de los Auxilios del Estado (Arts. 92 y 93 del Tratado de la Comisión Europea)

La problemática del control de la notificación de los sistemas de auxilios de los Estados a las empresas (según las disposiciones de los artículos 92 y 93 del Tratado de la CE), se analizó en la Reunión del Comité de Contacto de los Presidentes de las ISC de la Comunidad Europea en Luxemburgo, en diciembre de 1992. Como resultado se constituyó un grupo de trabajo con el objeto de estudiar las diversas experiencias de notificación de los sistemas de auxilios por parte de los países miembros de acuerdo con las normas del Tratado de la CE existentes sobre esta cuestión.

Debe señalarse que la importancia reconocida a este asunto se relaciona con el hecho de que se trata de un aspecto importante de la política comunitaria de la competencia, considerada fundamental en el sentido de profundización de la integración europea y del alcance de los objetivos comunes del desarrollo económico y social.

Durante 1993 se preparó un documento informativo acerca de esta cuestión, que fue estudiado por el Comité de Presidentes de las ISC, reunido en Lisboa en septiembre de ese año.

Los resultados de los trabajos del mencionado Grupo fueron estudiados en el Comité de los Presidentes de las ISC reunido en Luxemburgo en noviembre de 1994, otorgándose mandato al mencionado GT para el año 1995 para analizar la adopción por parte de las ISC de las recomendaciones ya hechas: ha saber: inclusión de esta área como objeto de control en los manuales de auditoría, divulgación de los trabajos ya realizados junto a los nuevos estados miembros de la CE y desarrollo de los trabajos de identificación de tipos de auxilios a controlar en el ámbito de la política comunitaria de la competencia.

² Todos los EM están conectados con la sede del sistema, en Bruselas.

5.4.3. Declaración de Confiabilidad

Entre los nuevos poderes atribuidos por el Tratado de la Unión Europea al TCE figura la obligación de esta Institución de proceder a la emisión de una declaración anual de confiabilidad (DDF). El objetivo es conseguir garantizar que, en su conjunto, las cuentas de la Comunidad son (o no son) legales y regulares.

Aunque el artículo 188 C afirma que el "Tribunal de Cuentas debe enviar al Consejo y Parlamento Europeo una declaración sobre la confiabilidad de las cuentas y la regularidad y legalidad de las operaciones a las que dichas cuentas se refieren", el contenido de esta declaración no está explícita ni exhaustivamente descrito en el tratado, habiéndose creado un grupo de trabajo interno con el objetivo de considerar los diferentes aspectos de las disposiciones introducidas por el Tratado en relación con esta declaración de confiabilidad (DDF).

La DDF será emitida por primera vez en relación a las cuentas consolidadas y al presupuesto general de la Unión Europea, relativo al ejercicio de 1994; la misma tendrá como base un conjunto completo de cuentas anuales, incluyendo un balance.

La declaración no constituirá en sí misma un informe de auditoría financiera, sino que se apoyará en una auditoría financiera sistemática y deberá referirse a las partes correspondientes del informe anual del TCE y de los informes especiales, indicando si las cuentas consideradas son materialmente exactas, si reflejan en forma confiable la naturaleza de las operaciones efectuadas y si dichas cuentas son efectuadas en forma legal y regular.

La DDF deberá indicar claramente si las cuentas o parte de las mismas no pueden ser aceptadas o controladas, explicando porqué, cuáles son las normas y métodos de auditoría aplicados y en qué medida el control del TCE se basa en una cooperación con las unidades de control interno de los Estados Miembros o con los organismos nacionales de control, así como en los trabajos en estas instancias.

Dada la heterogeneidad de campos de acción reflejados (aunque los datos producidos sean homogéneos) se decidió adoptar un método de auditoría que incluye una combinación de

procedimientos de auditoría basada en la evaluación de sistemas, aunque en el caso de los fondos estructurales (donde los sistemas de gestión y control son poco estables y no muy confiables, ya que no permiten identificar la relación entre financiamiento comunitario y las operaciones financiadas) un método directamente orientado para las muestras substantivas fuera el más indicado.

Las razones que apuntan tendencialmente a la elección de la auditoría financiera sistemática se relacionan con los siguientes factores:

- la mayoría de los casos de ilegalidad e irregularidad que interesan al TCE tendrán igualmente efectos en la confiabilidad de las cuentas;
- aún cuando no se verifique incidencia en las cuentas, sólo las ilegalidades o irregularidades susceptibles de tener efectos significativos merecen comunicarse a las autoridades de quitanza (Parlamento Europeo y Consejo);
- si las ilegalidades detectadas o la sospecha de que existan fueran de naturaleza sistemática y sí tuvieran, por lo tanto, efectos bastante vastos, las operaciones en causa deberán ser tratadas como elementos "falibles" y como consecuencia deben ser verificadas de forma mucho más profunda que las operaciones de las muestras recogidas en una base normal.

Así, las auditorías buscarán principalmente una evaluación del sistema, seguida de un control de sus puntos de sus puntos fuertes por medio de pruebas de conformidad, siendo de consideración en algunas fases del proceso las auditorías analíticas , incluyendo análisis de tendencias y riesgo.

Aquella evaluación se destina esencialmente a reducir el volumen de muestras substantivas que deben efectuarse necesariamente con relación a las operaciones contabilizadas.

En forma accesoria, la aplicación del método de evaluación de sistemas podrá, teniendo en cuenta determinadas condiciones, poner en descubierto pruebas de ilegalidades e irregularidades muy

específicas (“fraudes”), dado que la detección sistemática de los fraudes presupone competencias diferentes de las que son reconocidas por el Tribunal.

Concretamente con relación a los trabajos de auditoría a desarrollarse, deben cubrir ingresos, dotaciones, autorizaciones, pagos, montos transitados, préstamos concedidos y contraídos, rúbricas de balance entre otros y, si las cuentas anuales no son satisfactorias, el TCE deberá sugerir modificaciones a su contenido y presentación, aún si esto implica alteraciones a su Reglamento Financiero.

Por su naturaleza, los mismos trabajos, a saber al nivel de recolección de datos estadísticos, tendrán que basarse en datos suministrados por los organismos oficiales de Estados Miembros, verificando simultáneamente si la Comisión pone en práctica los procedimientos adecuados.

Se debe subrayar, sin embargo, que el método basado en sistemas no puede ser aplicado directamente a los ingresos y gastos comunitarios cuya gestión se delega a los Estados Miembros sin alcanzar el nivel necesario para fundamentar una declaración de confiabilidad, siendo por esto fundamental la creación de condiciones para que el TCE pueda confiar, lo más posible, en los trabajos ejecutados por otros auditores.

Como es del interés recíproco de todas las partes interesadas que los sistemas de control y de auditoría aplicados a las operaciones comunitarias tenga la misma calidad en todos los estados miembros, y para que el TCE pueda apoyarse en el trabajo de auditoría de las ISC, se presupone que estos organismos:

- tienen competencia para efectuar, a nivel nacional, las auditorías financieras en los ámbitos de gastos e ingresos que interesan al TCE;
- apliquen en general procedimientos de auditoría financiera semejantes a los aplicados por el tribunal;
- el respectivo trabajo de auditoría financiera cubra efectivamente los ingresos y gastos comunitarios;

- sus objetivos de auditoría tengan suficientemente en cuenta el respeto por la legislación y los criterios comunitarios.

Una vez cumplidas estas condiciones, el tribunal debe obtener el acuerdo de las instituciones nacionales de control y, a través de las mismas, de las unidades de auditoría interna de los organismos y servicios gubernamentales que intervienen en la gestión de operaciones comunitarias, para obtener copia de los informes de auditoría y tomar conocimiento de los documentos de trabajo correspondientes relativos a los gastos e ingresos comunitarios.

De este modo, el TCE podrá utilizar para la elaboración de la DDF los trabajos efectuados por las ISC, certificándose al mismo tiempo que está plenamente informado con respecto a los sistemas de control y de auditoría aplicados a los fondos públicos en los diferentes Estados Miembros y del ámbito de su aplicación real o potencial a las operaciones comunitarias.

La pregunta es, entonces en qué medida las ISC nacionales podrán contribuir para ayudar al TCE en su misión.

Portugal declaró en 1993, en la reunión del Comité de Contacto de los Presidentes, toda la disponibilidad para corresponder a las necesidades crecientes de cooperación entre las diversas ISC y entre estas y el TCE, involucrando también en este aspecto a los Agentes de Enlace para reforzar el intercambio en busca de criterios comunes.

Por este motivo, se inició un proceso de visitas a las ISC nacionales y se envió un cuestionario para reunir información. El Tribunal Portugués se reunió con el TCE ya en el principio de 1995, especificándose las entidades de Administración Pública portuguesa sobre las cuales se ejercerá el control sucesivo y sobre las cuales incidirá obviamente el análisis de confiabilidad de sus cuentas.

El desarrollo de estos y otros contactos posteriores tiene en vista conocer las prácticas de este tipo de auditoría financiera de los ingresos y gastos nacionales(excluyendo el aspecto de buena gestión financiera), permitiendo confirmar la información del TCE relativa a las prácticas de este tipo de auditoría, que nuestro Tribunal y otros Tribunales o Auditores-Generales poseen y el contexto en el que actúan.

Aunque sea deseable para la partida, una uniformización completa de procedimientos entre las diversas ISC, habilitándolas a intervenir con alguna autonomía en el capítulo de certificación, tal cosa no parece ser posible en el corto plazo, dada la diversidad que caracteriza a las diversas instituciones nacionales de control, pero antes que esto sería deseable aumentar el intercambio de experiencias y reforzar la cooperación.

Proposición Reguladora

Conclusiones

En relación a los casos indicados, y a la luz de las experiencias descritas – internacionales y de práctica -, se concluye que específicamente deberán implantarse normas generales de regulación

Primero en el propio país, descentralizando a través de los instrumentos respectivos la aplicación de dichas normas, y luego concatenando las mismas dentro del ámbito del Mercosur. Se da aquí un ejemplo de norma, describiendo objeto, ámbito, atribuciones y obligaciones, organización y funciones, indicando quienes pueden desempeñar la titularidad de los servicios de Auditoría, Comunicación de resultados y Responsabilidades.

CAPITULO I

- OBJETO DE LA NORMA –

Artículo 1º: La presente Norma tiene por finalidad asegurar el sistema de control interno de las entidades y empresas afectadas, garantizar la transparencia de su gestión, y ordenar la función de Auditoría Interna y su ejercicio en las mismas, como parte integrante del sistema, y corresponsable con la dirección de su razonable funcionamiento.

Es responsabilidad fundamental de los servicios de Auditoría Interna, verificar el funcionamiento del sistema de control interno, manteniendo a la dirección informada sobre la adecuación y efectividad de los procedimientos, normas, políticas e instrucciones para asegurar la razonabilidad del sistema.

Se entenderá por sistema de control interno el conjunto de procedimientos, métodos, normas, políticas e instrucciones emitidas y diseñadas por el Directorio o Consejo de Administración de una entidad, la dirección y cualquier otro personal autorizado, para proporcionar una razonable seguridad respecto a la consecución de los objetivos, en uno o más de los siguientes aspectos:

- Efectividad y eficiencia de las operaciones.
- Fiabilidad de la información financiera y operativa.
- Cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables.

CAPITULO II

- AMBITO DE LA NORMA -

Artículo 2º: Sin perjuicio de lo establecido en otras normas legales, estarán obligadas a disponer de Servicios de Auditoría Interna, las empresas o entidades, cualesquiera sea su naturaleza jurídica, siempre que en ellas concurra alguna de las circunstancias siguientes:

- a) Que tengan la condición de Públicas o Nacionales tanto de la Administración Central como de las Provinciales y Municipales.
- b) Los Organismos Autónomos de la Administración Pública.
- c) Las que coticen sus títulos en Bolsas Oficiales de Comercio.
- d) Las que reciban subvenciones y ayudas del Estado y demás Organismos Públicos, dentro de los límites que reglamentariamente determinen.

CAPITULO III

- ATRIBUCIONES Y OBLIGACIONES DE LOS SERVICIOS DE AUDITORIA INTERNA -

Artículo 3º: Los Servicios de Auditoría Interna estarán formados por el Comité de Auditoría y el Departamento de Auditoría Interna. La dependencia de dichos servicios será del Directorio o Consejo de Administración, o de la persona en quien delegue el Consejo esta dependencia.

Artículo 4º: Los Servicios de Auditoría Interna para el desempeño de su trabajo tendrán las siguientes atribuciones:

- a) Requerir y recibir la documentación e información que el responsable del Servicio, o auditor en quien delegue estime necesarias para el cumplimiento de su función. La persona que, dentro de la organización, sea requerida para entregar un documento o proporcionar una información en tal sentido, deberá cumplir este requerimiento en el tiempo y la forma que se le indique.
- b) Igualmente, tendrán acceso, con la finalidad de cumplir sus funciones, a todas las bases de datos manuales o mecanizados, programas electrónicos, centro de cálculo o proceso de datos, etc., de la organización a la que pertenecen, así como a la entrada en cualquier oficina, local o propiedad de ésta.
- c) Las atribuciones señaladas a los Servicios de Auditoría, se aplicarán a los auditores internos que lo componen, en las condiciones establecidas en la presente Norma.

Artículo 5º: Los Servicios de Auditoría Interna tendrán las siguientes obligaciones:

- a) Someter al Directorio o Consejo de Administración el Estatuto de Auditoría, donde se recojan sus atribuciones, deberes y responsabilidades, para su aprobación o reparos, de conformidad con los aspectos de la presente Norma.
- b) Establecer anualmente un informe, que deberá ser sometido al Directorio o Consejo, sobre el funcionamiento, procesos y métodos del Sistema de Control Interno de la entidad, destinado a

los Auditores de Cuentas y que éstos deberán verificar y acompañar con el informe de revisión de los estados financieros de la entidad.

- c) Someterse en el ejercicio de sus funciones a lo estipulado por las Normas para la Práctica profesional de la Auditoría Interna.
- d) Cumplir estrictamente el Código de Ética de la organización profesional internacional de auditores internos y, en especial, guardar el secreto de cuanto documento e información manejen en el cumplimiento de sus funciones, excepto si han de dar cuenta de ellos en sus informes o les son requeridos por ley.
- e) Conservar y guardar convenientemente sus informes y papeles de trabajo, asegurando la confidencialidad de los mismos, así como el de sus registros y archivos.
- f) Elaboración de informes especiales para la Alta Dirección en los que se alerte sobre anomalías graves o posibles infracciones legales, que requieran urgente acción o rectificación.

CAPITULO IV

- ORGANIZACIÓN Y FUNCIONES DE LOS SERVICIOS DE AUDITORÍA INTERNA -

Artículo 6º: El Comité de Auditoría es el órgano encargado de asistir al Directorio o Consejo de Administración en el ejercicio de sus funciones de vigilancia de la situación financiera y de la gestión interna de la organización, y estará compuesto por:

El presidente del Comité

Dos representantes de Directorio o Consejo de Administración de la entidad.

El Presidente ejecutivo, gerente o director general de la entidad.

El Director o responsable de la Auditoría Interna.

Artículo 7º: El nombramiento del Presidente del Comité, y de los vocales del Directorio o Consejo de Administración, corresponde a éste, a propuesta del presidente del mismo.

Artículo 8º: El Comité de Auditoría deberá reunirse, al menos dos veces durante cada ejercicio económico, para tratar, entre otras, sobre los siguientes asuntos:

- a) Una vez para aprobar el Presupuesto de gastos e inversiones de los Servicios de Auditoría Interna, la contratación de los servicios profesionales de los Auditores de cuentas o externos, y el programa o plan de Auditoría interna.
- b) Otra, para efectuar el seguimiento de las recomendaciones contenidas en los informes de auditoría externa e interna y examinar la memoria de actividades y el cumplimiento del plan anual de la Auditoría Interna.
- c) En cualquier otra ocasión, si lo estima necesario su Presidente.
- d) En caso de urgencia a juicio del director o responsable de la Auditoría Interna.

Todas las actas de las reuniones del Comité de Auditoría, y los informes de Auditoría que aquél considere oportuno, se remitirán al Directorio o Consejo de Administración de la Organización.

Artículo 9º: Son funciones específicas del Comité de Auditoría:

- a) Aprobar el nombramiento del auditor general o director del departamento de auditoría.
- b) Proponer su sustitución o cese al Directorio o Consejo de Administración.
- c) Exigir en tiempo y forma el cumplimiento de las recomendaciones de Auditoría.
- d) Seleccionar, nombrar y cesar al personal auditor cualificado, de acuerdo con las normas de personal de la organización.
- e) Aprobar las propuestas de servicios profesionales de los auditores de cuentas o externos, presentadas por el Departamento de Auditoría.
- f) Supervisar y dirigir la política de auditoría de la organización y al propio Departamento de Auditoría.

g) Aprobar la Memoria Anual del Departamento de Auditoría.

Artículo 10°: El departamento de Auditoría Interna estará dirigido por un auditor interno cualificado y dependerá directa y únicamente del Comité de Auditoría. Su finalidad, autoridad, responsabilidad y atribuciones, deberán definirse –de acuerdo con la presente ley- en su correspondiente Estatuto o Carta de Auditoría, aprobado por el Directorio o Consejo de Administración.

Artículo 11°: El Director de Auditoría, o Auditor General, responsable del departamento de Auditoría, será nombrado por el Directorio o Consejo de Administración de la entidad, a propuesta del Comité de Auditoría, y le corresponden las siguientes competencias:

- a) Dirigir el departamento de Auditoría en materia técnica, administrativa y de personal.
- b) Determinar, de acuerdo con el Comité de Auditoría, las políticas y planes a desarrollar en orden a cumplir sus funciones en la organización.
- c) Establecer los objetivos y la planificación anual de auditoría de acuerdo con el Comité de Auditoría.
- d) Distribuir y asignar las funciones y trabajos entre el personal de Auditoría.
- e) Colaborar con los auditores externos cuando éstos efectúen auditorías en la organización.
- f) Supervisar la organización del archivo, registro, correspondencia y distribución de información de auditoría y velar por su confidencialidad.
- g) Asegurar la formación y adiestramiento de los auditores internos y, en general, de todo el personal de su departamento.

Artículo 12°: Son funciones específicas del departamento de Auditoría Interna:

- a) Asegurar un razonable control interno en las entidades u organizaciones a que pertenece e informar de la situación a los órganos pertinentes y, en su caso, recomendar las adecuadas medidas de mejora.

- b) Comprobar el cumplimiento de las normas, políticas, programas e instrucciones de la dirección, en especial las referentes a ética y moral de los negocios.
- c) Establecer mecanismos de prevención de fraudes e irregularidades y llevar a cabo las investigaciones y estudios para su información y evaluación.
- d) Asegurar los activos propiedad de la organización.

Elaborar un informe sobre la situación y adecuación del control interno de la organización o entidad a la que sirve, que a través del Comité de Auditoría, y con la supervisión del Directorio o Consejo de Administración, deberá entregarse a los auditores de cuentas, en cada ejercicio, y en el momento de la revisión de los estados financieros de la organización.

CAPITULO V

- QUIENES PUEDEN DESEMPEÑAR LA TITULARIDAD DE LOS SERVICIOS DE AUDITORÍA INTERNA -

Artículo 14°: El Presidente del Comité de Auditoría pertenecerá al Directorio o Consejo de Administración de la entidad.

Artículo 15°: Todos los vocales del Directorio o Consejo de Administración de la organización, podrán ser nombrados vocales del Comité de Auditoría, o propuestos para ejercer como presidentes del mismo.

Artículo 16°: El Presidente y los Vocales Consejeros del Comité de Auditoría tendrán un mandato de cuatro años, no renovable.

Artículo 17°: El departamento de Auditoría Interna estará bajo la responsabilidad y mando de un auditor interno cualificado, con arreglo a los requisitos exigidos en la presente Norma.

Artículo 18°: El personal técnico del departamento de Auditoría Interna, deberá estar integrado por auditores internos cualificados, o por el personal de la propia organización en procesos de

formación y adiestramiento, proceso que deberá acreditarse convenientemente entre los auditores de cuentas de la organización.

Artículo 19°: La cualificación para dirigir o pertenecer a un departamento de Auditoría Interna, se justificará por haber superado los requisitos establecidos en el desarrollo de esta Norma.

CAPITULO VI

- COMUNICACIÓN DE RESULTADOS -

Artículo 20°: Cualquier trabajo dentro de la organización realizado por un auditor interno que tenga por finalidad examinar, controlar, revisar o evaluar situaciones financieras o de gestión, deberá producir el correspondiente informe con sujeción a los requisitos y formalidades establecidos en la presente Norma y a las Normas para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna.

- a) El informe es la expresión escrita de la opinión del auditor interno sobre el área o actividad funcional analizada, representa el resultado final del trabajo efectuado.
- b) El objeto del informe, es definir claramente los problemas observados y hacer las recomendaciones adecuadas para resolverlos. A tal fin, el informe debe expresar los hechos estableciendo cuál es la realidad de manera objetiva, tratando de identificar las áreas sensibles y señalando, en su caso, las alternativas capaces de mejorar el desarrollo de la función.
- c) Antes de emitir el informe definitivo, el auditor debe discutir el alcance de las conclusiones y las recomendaciones incorporadas al mismo, con los correspondientes directivos de la organización.
- d) El departamento de Auditoría Interna deberá comprobar si las recomendaciones contenidas en el informe han sido implantadas en las áreas auditadas, comunicando los resultados el Comité de Auditoría.

Artículo 21°: Los informes elaborados por el Departamento de Auditoría Interna, se registrarán en el Registro de Informes de Auditoría del departamento, y estarán a disposición de los auditores de cuentas.

CAPITULO VII

- RESPONSABILIDADES -

Artículo 22°: El Directorio o Consejo de Administración, u Organo similar de la Organización o entidad a la que sirve el departamento de Auditoría Interna, deberá garantizar la independencia de los auditores internos, para que puedan realizar su trabajo, libre y objetivamente, y emitir juicios imparciales.

Artículo 23°: Los auditores internos no tendrán asignadas otras atribuciones y funciones en la organización, que las señaladas en la presente Norma, con objeto de asegurar su desvinculación de las operaciones o áreas que auditan, sobre las cuales no tendrán autoridad, ni responsabilidad.

Artículo 24°: La responsabilidad de los auditores internos se concretará, en el estricto cumplimiento de las Normas de Auditoría Interna generalmente aceptadas, el sometimiento a las normas y políticas de la Alta Dirección y el Consejo de la Organización o entidad a la que sirvan, el cumplimiento de las leyes y disposiciones vigentes en cada país, y en el de los principios del Código de Etica de su organización profesional.

Artículo 25°: En el desempeño de su trabajo, los auditores internos estarán obligados a guardar secreto de cuanta información consigan en el cumplimiento de su función, excepto si le es requerida por las leyes y disposiciones vigentes.

Artículo 26°: Cumplido lo estipulado en el artículo 25° de la presente Norma, la responsabilidad de los auditores internos estará limitada a la correcta comunicación de los resultados de sus informes al Comité de Auditoría, y al seguimiento de sus recomendaciones.

Artículo 27°: Los auditores internos que cumplan lo dispuesto en la presente Norma, no podrán ser expedientados, ni despedidos de su trabajo, por causa de los juicios y comentarios incluidos en sus informes, sugerencias y recomendaciones.

Artículo 28°: Los auditores internos incurrirán en grave responsabilidad, cuando en el desempeño de su trabajo: omitan, no informen suficientemente, o no hayan detectado, situaciones o hechos que puedan ocasionar riesgos de consideración a la organización o entidad a la que sirven.

El alcance de la gravedad de la responsabilidad y de los hechos, corresponderá al Directorio o Consejo de Administración de su organización.

Diferencias con la Ley 2141

Ventajas de Aplicación en la Provincia

Las diferencias de lo expuesto (Auditoría Moderna, Regulación y Control) con lo previsto en la Ley 2141 resultan notorias, dado el carácter rígido de lo establecido en la Ley de Administración Financiera y Control que mencionamos. Las razones y ventajas se expondrán según el nuevo Escenario de la Auditoría Interna, la Innovación y la Búsqueda de la Eficiencia en la Auditoría, el rol del Auditor Interno y los Nuevos Enfoques y Perfiles de la Auditoría.

Introducción

Sin controles sería muy difícil que una empresa protegiera sus activos, confiara en su registros y, en general, operara en forma eficiente. La medida en que las empresas necesiten sistemas de control depende de la complejidad del proceso del registro, del costo y esfuerzo requeridos para establecer los controles y de las posibles consecuencias de su omisión. Corresponde a la administración cuidar que se establezca una estructura adecuada para minimizar la posibilidad de que los errores e irregularidades queden sin detectar.

¿Cuál es el aporte del auditor interno cuando se define la estructura? Indudablemente, los cambios en los negocios originados en modificaciones en el contexto repercuten en la manera en que se conceptualiza su función dentro de la empresa.

El Nuevo Escenario de la Auditoría Interna

El cambio provocado en lo macroeconómico por la apertura de los mercados y el avance tecnológico que ofrece una variedad importante de nuevos recursos generan un contexto en desarrollo que aumenta la presión sobre las organizaciones y el estado para cambiar sus sistemas internos en búsqueda de aquellos que le otorguen ventajas y eficacia.

Estas demandas se traducen en la necesidad de disminuir costos, aumentar la productividad y mejorar la calidad de los productos y servicios. Además, ponen énfasis en las operaciones y en la empresa.

Por otra parte, se destaca el surgimiento de “principios de gestión y administración empresarial” tales como: asociación, producción Just in Time, funciones de calidad entre otras.

Ello lleva a un cambio de actitud, y nos indica que el objetivo básico de la auditoría interna debe ir más allá de informar a la Dirección sobre el resultado de su evaluación de las actividades de control de los sistemas, y de dar su opinión en cuanto a si dichos sistemas proveen una seguridad razonable de que el personal detecte los errores e irregularidades cuando realicen sus tareas cotidianas, y si son los más eficientes.

El auditor interno debe introducir propuestas en sus informes, incluyendo un capítulo que describa en qué medida los cambios que se sugieren mejoran la eficiencia del sector analizado, lo cual lleva implícito el concepto de costo-beneficio (En el Estado, eficacia).

La Innovación y la Búsqueda de la Eficiencia en la Auditoría

El auditor debe responder con ideas innovadoras y cambios a los mayores requerimientos de la Dirección Superior (nombre adoptado para definir al máximo nivel decisorio de la empresa) ante su

necesidad de adoptar decisiones oportunas, fluidas y flexibles, por el constante cambio en los negocios debido a las transformaciones operadas en el contexto.

Esta respuesta obliga a modificar el ejercicio de la auditoría interna en las siguientes facetas:

- En el rol del auditor.
- En el planeamiento del trabajo.
- En la necesidad de mayor pericia.
- En la extensión de su campo de actividad.

El Rol del Auditor Interno

Hace un tiempo, se asociaba la auditoría interna con la prueba de la corrección y la exactitud de las operaciones y los controles de la empresa, por lo cual fue forjándose una rígida reputación que generaba desconfianza y hasta temor en los empleados cuando el auditor interno practicaba las revisiones planificadas. Debido al aumento de tamaño y complejidad de las empresas en los últimos años, la función de auditoría interna ha pasado de la ejecución en su sentido tradicional, a una de índole consultiva.

Lo precitado no implica renunciar a aplicar las premisas básicas que siempre caracterizaron a la acción del auditor interno:

Relativas a la Función

Ubicación en el organigrama.

Depender de la Dirección Superior.

Carácter de asesor: Ninguna autoridad o responsabilidad sobre tareas operativas.

No realizar controles continuos.

Relativas a la Persona

Independencia de criterio: No subordinar su juicio profesional.

Equidistancia de intereses.

Objetividad

Actitud mental.

Evitar conflictos de intereses en la asignación de personal.

El objetivo es privilegiar en el análisis el cambio en el rol y en la función del auditor interno por sobre aquellos aspectos vinculados con el planeamiento del trabajo, con el mayor profesionalismo que los tiempos actuales requieren y con la amplitud en el horizonte de actividades.

El Auditor Interno como Asesor de la Dirección Superior

Se ha escrito y normado gran cantidad de cosas sobre la función del auditor como asesor del nivel máximo decisorio de la organización a la cual pertenece.

Su ubicación en el organigrama, las características de su tarea y el mayor profesionalismo que debe adquirir lo convierten en una herramienta eficaz en el aporte de sugerencias y recomendaciones orientadas a que los procesos sean más eficientes y a que los materiales y recursos humanos puedan aprovecharse mejor.

Aquí cabe plantearse el nuevo rol que el auditor debe desarrollar al asistir a la línea operativa en el desenvolvimiento de sus acciones. Se acerca así a la imagen del "solucionador de problemas", desmitificando, de este modo, el carácter policíaco atribuido en el pasado. Lo expresado puede llevar a pensar en la existencia de un "Riesgo-Dilema" en la actuación del auditor interno:

Independencia Vs. Participación Activa.

Nuevos Enfoques y Perfiles de la Auditoría

La auditoría interna y la cultura empresaria.

Como se indica en el comienzo las modificaciones generadas en el contexto no sólo obedecen a razones de naturaleza económica que se reflejan en un cambio en la dinámica de sus operaciones, sino también al ingreso comportamientos administrativos desconocidos hasta hace unos años.

La cultura proporciona sentido, guía y moviliza a las Organizaciones. Constituye un factor aglutinante y una fuerza invisible que asegura la unidad de acción.

La esencia y filosofía de la organización sufren un proceso de necesario aggiornamiento como paso fundamental para su subsistencia.

El auditor interno debe conocer este proceso de cambio, ya que su tarea va más allá de fríos números y cifras contables; por lo tanto debe estudiar realidades y porqués más profundos de las actuaciones de las personas y de los grupos de la empresa, sus motivaciones y expectativas, en la medida en que estas transformaciones repercutan en su accionar corriente.

La auditoría interna y los nuevos principios de gestión empresarial

Como reflejo de los cambios culturales citados, encontramos conceptos como los de "Calidad Total" y "Reingeniería de Negocios".

Una de las principales modificaciones se experimenta en el ambiente de trabajo y en las funciones de control. Su conocimiento por parte del auditor interno debe permitirle redefinir su modo de acción y la programación de sus tareas.

El cuadro siguiente contempla en forma comparada sobre determinados atributos su comportamiento en el marco tradicional y la modificación impuesta por la nueva cultura empresarial y del Estado.

Es oportuno señalar que no se considera la totalidad de matices posibles dentro de la vida de las organizaciones, sino aquellas vinculadas de manera estrecha con el campo de acción de auditor interno: El trabajo operativo y los mecanismos de control.

ASPECTO CONSIDERADO	MODO TRADICIONAL	PROCESO CAL. TOTAL
LA TAREA	TAREA SIMPLE	MULTITAREA
DIVISION TRABAJO	FUNCIONAL	POR PROCESOS
ESTRUCTURA	JERARQUICA	EN EQUIPO/RED
COORDINACION	COMANDO & CONTROL	EMPOWERMENT
LA IMAGEN DEL JEFE	AUTORIDAD Y MANDO	COORDINACION Y ASISTENCIA
TECNOLOGIA	COMO ACCESORIO DEL PROCESO	FORMA PARTE DEL PROCESO

Ante este panorama, ¿qué respuesta le corresponde dar al auditor interno?

- Cambiar la concepción de su función.
- Colaborar en el proceso de implementar los nuevos conceptos de gestión.
- Definir los procesos de control de auditoría.

- **Cambiar la concepción de su función.**

En la ley 2141, no se previó lo antedicho.

Fue tradicional que a los auditores internos se les asignara la tarea de proporcionar lo siguiente:

- Una evaluación independiente de los sistemas, con el propósito de asegurar que los controles internos funcionen de acuerdo con lo previsto.
- Contribuir a mejorar los controles preexistentes a partir de informes con recomendaciones.
- Analizar el accionar de las personas a efectos de detectar irregularidades internas.
- Informar a la Dirección y a la Alta Gerencia sobre las operaciones

Ventajas de Aplicación

Los cambios operados a partir de los nuevos "Principios de Gestión Empresaria" se manifiestan en:

Mayor compromiso del personal: el hecho de que se identifique en mayor medida con los objetivos de la organización hace que se reduzcan las prácticas desleales. El accionar de los individuos con

mayor cuota de responsabilidad los hace solucionadores de problemas y estimula la mutua cooperación y, a la vez, reduce la necesidad de controles internos tradicionales.

Mejora en la tecnología aplicada a los sistemas: En este aspecto, el auditor interno, amplía su accionar en la etapa de formación inicial de los sistemas (etapa preventiva). Ello no implica que se aparte en forma radical del concepto tradicional del control en las distintas instancias de aplicación (inicial, concomitante, a posteriori) sino que procura optimizar la planificación del trabajo de auditoría descansando en los mecanismos de seguridad de los propios sistemas.

Mayor información a nivel Directivo y de Alta Gerencia: Como consecuencia de una reestructuración en la relación jerárquica, se produce un contacto más directo con empleados y se modifican lugares de trabajo acercando el nivel gerencial al de base. Se reducen muchas líneas burocráticas que no agregan valor al producto o servicio ofrecido, permitiendo que la información fluya de manera más ágil y oportuna. El auditor interno evalúa la calidad de la información generada (oportunidad, contenido, confiabilidad), redefiniendo los indicadores de desvío pertinentes, de modo tal que genere información por excepción.

- **Colaborar en el proceso de implementar los nuevos conceptos de gestión.**

Con anterioridad, se planteó el dilema “independencia vs. participación activa”. Sin duda, los tiempos actuales requieren que las unidades de auditoría interna participen en mayor medida, no sólo en los que hace el relevamiento y a la documentación del proceso, sino también en la instrumentación de las soluciones posibles (toma de decisiones), teniendo en cuenta su visión global, la objetividad y el tiempo para ver lo importante y no sólo lo urgente como sucede con la línea.

Ahora bien, se produce un efecto de péndulo entre un extremo de perder la independencia de criterio por quedar demasiado involucrado en las decisiones y otro extremo por tratar de salvar a rajatabla esa independencia de criterio, perder la oportunidad y no tener un aporte valorado. No existen fórmulas o combinaciones mágicas ni parámetros standard que definan el punto de equilibrio.

El auditor interno debe definir ese grado de compromiso en función de su experiencia, del conocimiento de su empresa, de la imagen y de las expectativas formadas por la dirección superior respecto de su labor.

- **Definir los procesos de control de auditoría.**

Sin lugar a dudas, es erróneo partir de la creencia de que las nuevas corrientes de pensamiento administrativo presuponen el autocontrol o que la supervisión externa desarrollada por la auditoría responde a una metodología del pasado.

Existen organizaciones que, aunque estén muy predispuestas a incorporar nuevos conceptos de "management", no renunciarán con facilidad a la función de control independiente proporcionada por su auditoría interna. En consecuencia, se redefinirá el contenido clásico de cada control, manifestándose una mayor preferencia de la dirección del ente por alguna de las siguientes etapas:

Controles Previos: es la etapa más comprometida y más beneficiosa que indica que controles deben imponerse a los procesos antes de implementarse.

Controles Concomitantes: Donde se implementarían tableros de control y se harían monitoreos; ello conlleva a la necesidad de definir indicadores y cierto grado de desvío por encima del cual se activaría el accionar del auditor.

Controles Expost: En este caso, se actuaría en la forma tradicional verificando la existencia de controles su aplicación efectiva y el agregado de valor de dichos controles. Resulta obvio que este análisis tendrá que ser dinámico, porque las circunstancias que primero hacían que un análisis tendrá que ser dinámico, porque las circunstancias que primero hacían que un análisis de costo-beneficio fuera aceptable, luego pueden hacer que esos valores ya no sean representativos y, por lo tanto, que el auditor tenga que cambiar su óptica.

Auditoría de calidad

Un ajuste del proceso de bienes y servicios que tienda a niveles de calidad reconocidos requiere algo más que la voluntad y el compromiso de los integrantes de la empresa y/o el Estado. Ese compromiso implica responder a standards o parámetros internacionales para establecer un sistema de administración de calidad.

Organismos especializados (a modo de una auditoría externa) verifican que la empresa ajuste su accionar a las exigencias previstas, brindando una calificación independiente. Se habla de las normas ISO que, en sus diversas series, tienden a fortalecer la capacidad de la empresa de suministrar un producto o servicio competitivo, tanto en su costo como en su precio de venta.

Frente a organizaciones encausadas en la aplicación de estos parámetros, debe contemplarse, dentro del programa de revisión, el concepto de "AUDITORIA DE CALIDAD" como contribución adicional a sus "clientes" (Dirección Superior y Alta Gerencia) básicamente orientado hacia:

LA AUDITORIA DEL SISTEMA

Debe evaluar los elementos del sistema de garantía de calidad, su existencia y efectividad.

LA AUDITORIA DEL PROCESO

Verificar la observancia y razonabilidad de los procesos.

LA AUDITORIA DEL PRODUCTO (Cuando fuere empresa privada)

Verificar que los productos presenten las características de calidad definidas con anticipación.

Auditoría ambiental

En los últimos 30 años, el concepto de control ambiental fue evolucionando: antes casi no existía, pero luego, llegó a incorporarse a la vida cotidiana influyendo en los negocios, hogares y gobiernos.

Es precisamente en las esferas gubernamentales donde pensar en el ambiente se traduce en normativas y reglamentaciones tendientes a la protección del entorno. Estas regulaciones están

conduciendo a las empresas a diseñar productos orientados hacia la ecología, a hacer mayores investigaciones en procesos para innovar y producir y en programas para reducir desperdicios. El desarrollo de sistemas de gestión ambientales eficaces está ahora entre las más altas prioridades de muchas organizaciones.

Es en ese panorama que surgen las auditorías ambientales como herramienta de gestión de riesgos. Los auditores internos pueden jugar un papel significativo y amplio en identificar riesgos y sistemas de gestión, atentos a su status dentro de la empresa y a las características de su labor.

Es necesario indicar que no siempre los auditores internos (formados en ciencias económicas) están preparados a nivel técnico en materia ambiental. En consecuencia, resulta necesario ampliar el staff de auditoría, incorporando a profesionales de otras disciplinas afines, con lo cual se brinda, de ese modo, una característica distintiva de este tipo de revisión. No obstante, es probable que sean los auditores internos los primeros que deben reconocer la necesidad de tal programa.

Objetivos de la auditoría ambiental: Deberían ser comprendidos por los auditores y los auditados y pueden incluir:

- ◆ Determinar si la empresa y/o El Estado está cumpliendo con los requerimientos legales y reglamentarios, tales como permisos, y la obligación de informar y autorizar.
- ◆ Evaluar la efectividad de los sistemas de control y gestión ambiental que están establecidos para administrar los riesgos de la empresa y/o el Estado.
- ◆ Identificar cuestiones ambientales futuras y planificar respuestas efectivas para todas las que afecten a la empresa y/o el Estado.
- ◆ Determinar el grado de cumplimiento de políticas internas, procedimientos y prácticas.
- ◆ Cumplir los requerimientos de los clientes y las obligaciones contractuales asumidas.

- ◆ Comprobar el conocimiento de las responsabilidades ambientales, en particular en lo que hace al tratamiento de material peligroso (su administración, tratamiento, almacenaje, distribución, etc).

El Auditor Interno y las Relaciones Humanas

Una de las dificultades más destacadas que afronta el auditor interno en el desarrollo de su actividad es aquella que se refiere a las relaciones humanas y sobre la cual debe actuarse en forma constante, eliminando los conflictos que las mismas conllevan.

Cabe destacar que no necesariamente el término conflictos debe traer aparejado una consecuencia perjudicial, pues de hecho, en numerosas ocasiones, estas permiten avanzar a las empresas.

El concepto actual de la auditoría supone un cambio radical sobre las ideas tradicionales que subrayan los aspectos de vigilancia e inspección frente a los de colaboración y apoyo que hoy dominan. El cumplimiento de este objetivo exige relaciones humanas adecuadas de la auditoría dentro de la empresa y/o el Estado para cumplir su función con la calidad que le es exigible.

Creo conveniente que a continuación se profundice en forma breve la naturaleza de los conflictos y las causas que los motivan.

¿Por qué surgen los conflictos?

- Con la Dirección Ejecutiva de la cual depende la Auditoría Interna.
- Con las restantes áreas operativas y el staff de la empresa.
- Dentro de la propia auditoría interna.

Con la Dirección Ejecutiva de la cual depende la Auditoría Interna.

Sin duda, los conflictos mencionados son los más importantes, pues pueden afectar de modo directo a la autoridad y posición de la auditoría dentro de la empresa. Pueden provenir de:

- ❖ Criterios distintos sobre el enfoque y contenido de la propia función de auditoría. Se condicionan, en gran medida por la cultura de la organización y por el estilo directivo. En aquellas empresas de características muy estructuradas y jerarquizadas se tiene una visión de la auditoría basada en la inspección y vigilancia. En cambio, cuando se trata de una conducción participativa, el auditor tiene cabida como asistente del conjunto de la empresa.
- ❖ Comunicación inadecuada mediante informes, tanto personal como formal. No se interpreta el alcance real de la auditoría realizada, ni el problema detectado ni las acciones correctivas sugeridas. El “idioma” profesional constituye una barrera para comunicarse en forma apropiada.

Formas de mejorar la relación:

- ◆ Desarrollar una auditoría de apoyo y consulta para toda la organización promovida desde la dirección, para lo cual pueden considerarse las siguientes líneas de acción:
 - Ofrecer la posibilidad de plantear problemas que afectan a la dirección superior y a niveles ejecutivos.
 - Vender una imagen que destaque los beneficios de una acción como consultor/asesor respecto de una acción vigilante.
 - Transmitir la idea que la auditoría puede brindar una opinión objetiva y equidistante de intereses.
 - Presentar las mejoras que pueden operarse sobre los sistemas de información a partir de los trabajos de auditoría.
- ◆ Establecer una planificación de trabajos basada en objetivos previamente acordados con la dirección superior, contemplando las prioridades determinadas por aquella.
- ◆ Proponer y motivar a la Dirección con trabajos que se anticipen a problemas concretos que pudieran surgir o, de hecho, ya estén manifestándose.

- ◆ Establecer una estructura de informe en la que se prevea confeccionar “Resúmenes” y descripciones extensas destinados a la dirección superior y al nivel ejecutivo, procurando un lenguaje sencillo despojado de terminología profesional innecesaria.
- ◆ Asumir un papel activo en la implementación de las recomendaciones y sugerencias, y su posterior seguimiento.

Con las áreas operativas y el staff de la empresa

Sin duda, aquí se presenta el principal campo de conflicto, ya que con ellos se mantiene un trato continuo y constituyen el campo habitual de trabajo de la auditoría.

Razones potenciales de conflicto.

- ❖ Resulta difícil para algunos sectores aceptar sugerencias y asumir sus propios errores.
- ❖ Temor a los cambios. Con frecuencia, no se desea modificar los sistemas establecidos para no evidenciar ineficacias.
- ❖ La actitud distante del auditor. A veces, el auditor suele ser autoritario, en un excesivo celo por mantener su independencia.
- ❖ La tendencia a recalcar errores y aspectos negativos.
- ❖ Inadecuada distribución del informe. Ocurre cuando no es recibido por los niveles de responsabilidad afectados.

Formas de mejoramiento de la relación:

Desarrollar un enfoque de auditoría que destaque la puesta en común de esfuerzos y el apoyo para el cumplimiento de las responsabilidades que tienen asignadas las distintas áreas y funciones de la empresa.

Dar mayor prioridad a analizar las causas que a detectar errores en el enfoque de los trabajos.

Proponer mejoras fundamentales que reduzcan el nivel de crítica y motiven al destinatario a la toma de decisiones que es, en definitiva, el objetivo del informe.

Mejorar el entendimiento entre el auditor y los auditados.

Fomentar un cambio en la frase “alguien tiene la culpa”, sustituyéndola por “juntos solucionaremos problemas”.

Para un mejor logro de las acciones sugeridas, los auditores internos deben manifestar las siguientes características:

Mentalidad abierta
Estabilidad emocional
Capacidad de análisis lógico
Percepción y agudeza
Facilidad y comunicación

Dentro de la propia auditoría

Surgen también conflictos dentro del propio sector que no deben olvidarse. Su importancia es doble, ya que no sólo resiente el trabajo propio del sector, sino que también repercute en las áreas que deben auditar, generando conflictos con ellas.

Entre las motivaciones más frecuentes, pueden citarse:

- ❖ Perfil de auditor inadecuado. El auditor debe estar atento a las características de la empresa, a su cultura, a su forma de trabajo y a la forma en que la Dirección Superior interprete su tarea.
- ❖ Falta de motivación profesional. No sólo se traduce en razones económicas sino también en cuanto a la manera en que se jerarquiza su trabajo.
- ❖ Asignación de trabajos inadecuados. Debe tenerse en cuenta que no todos los auditores están facultados para encarar cualquier tarea.

- ❖ Planificación y supervisión incorrecta. Puede pasar por alto hechos relevantes, o generar un uso ineficiente de recursos humanos y materiales, o provocar un “desgaste” innecesario en la imagen del auditor.

Formas de mejoramiento de la relación

Establecer un ambiente de integración y de espíritu de equipo en el trabajo, a partir del diálogo y de la participación en el desarrollo de las tareas.

Definir un sistema interno en el cual resulte más fácil transmitir datos y experiencias que enriquezcan al conjunto del sector, promoviendo un espíritu cooperativo.

Mantener un equipo de auditoría motivado y actualizado a nivel profesional.

Contemplar un diálogo con el equipo de auditoría que trascienda los límites “técnicos”, abordando la problemática personal de sus componentes.

Implantar un sistema de revisión interna estructurado de los planes de trabajo y del criterio de supervisión asumido.

La Auditoría Interna y su Relación con la Auditoría Externa

Como se indicó antes, el concepto moderno de administración define modelos de relación internos o externos a la empresa misma y/o el Estado.

En este capítulo, se analiza la relación que vincula a la auditoría interna con los profesionales externos responsables de informar sobre lo razonable de la información contable a partir de un dictamen o informe.

Distintos pronunciamientos internacionales (por ejemplo, los S.A.S.) y sus reflejo en trabajos locales, consagran la necesidad no sólo económica sino también funcional de cooperación entre ambas entidades. Las principales ventajas resultantes consisten en:

- Evitar duplicar esfuerzos (economía de control).

- Intercambiar conocimientos entre ambas auditorías.
- Para las empresas y/o el Estado, reducir costos.

Un factor de suma importancia del que puede valerse el auditor externo es el conocimiento integral y profundo del ente que posee el auditor interno, lo cual le servirá para delimitar con mayor facilidad áreas de riesgo de auditoría, fallas en el ambiente de control, adhesión del personal y de la gerencia a las directivas de la Dirección Superior del ente, riesgos inherentes significativos, etc.

Como resultado de la evaluación desarrollada por el auditor externo sobre el trabajo de auditoría interna, debe surgir un juicio de valor sobre el grado de aprovechamiento de la información generada por el auditor interno. Ello permitirá determinar:

- Que aspectos vinculados con la auditoría de estados contables podrán ser desarrollados basándose en tareas coordinadas con el auditor interno.
- Que conceptos quedarán en manos del auditor externo (en particular, aquellos relativos a la formulación de juicios de valor subjetivos)

Valor Agregado de la Auditoría Interna

Una organización orientada al análisis del valor agregado (V.A.) significa lograr sus objetivos al menor costo posible. El valor agregado se relaciona con la economía, eficiencia y efectividad de estructuras, programas, operaciones y procesos. El análisis del V.A. brinda cobertura a un aspecto no contenido en los estados contables tradicionales, los cuales no captan en forma adecuada la performance de la empresa frente a sus objetivos.

El hecho de avanzar en este concepto va "ligado" a la implementación de otros conceptos modernos (por ejemplo, Calidad Total) que afectan a la cultura de la organización privada y/o pública.

¿Cuál es el rol de la dirección frente al desafío del Valor Agregado?

Maximizar el valor.

Minimizar el costo.

Minimizar los costos y tareas burocráticas.

No siempre este compromiso se alcanza debido a lo siguiente:

- ◆ La falta de integración entre diversas áreas.
- ◆ Las presiones para cumplir con tareas urgentes.
- ◆ Incapacidades o falta de experiencia.
- ◆ Procesos burocráticos de fuerte arraigo.

¿Cómo colabora el auditor interno en el proceso del V.A.?

El auditor interno puede actuar como una “herramienta” útil en el proceso de análisis del valor agregado dentro de la empresa.

Su ubicación en la estructura, que le brinda acceso a toda empresa, el profesionalismo de sus componentes y su funcionamiento despejado de las presiones tradicionales del nivel de línea le permiten a la auditoría enfrentar aquellas cuestiones que impiden a la empresa maximizar su Valor Agregado.

La acción del auditor debe orientarse a detectar y promover la eliminación de situaciones que por su incorrecto funcionamiento no agregan valor al proceso de creación de un bien o servicio.

DISFUNCION TIPICA	CAUSALES	CONSECUENCIA (exteriorización)
Reclamo proveedores	Se producen conflictos por demoras en: Pagos Devoluciones Documentación	El proveedor fracciona sus entregas generando facturaciones parciales. Demora los cambios de mercaderías hasta no restituirse la mercadería rechazada. No efectúa entregas por carencia de orden de compra.

DISFUNCION TIPICA	CAUSALES	CONSECUENCIA (exteriorización)
Cuentas por Cobrar	<p>Se provocan demoras en la cobranza motivadas en:</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ El proceso de facturación al cliente. ➤ La entrega de productos 	<p>Se alteran los pronósticos financieros de cobranzas.</p> <p>Se puede incurrir en endeudamientos innecesarios.</p>
Stocks materiales/producto terminado	Se puede cometer errores en la determinación de los planes de producción y presupuestos de ventas.	<p>Se sobredimensionan existencias.</p> <p>Se inmoviliza en forma innecesaria fondos.</p> <p>Hay insuficiente espacio físico de almacenamiento.</p> <p>Los excesivos compromisos de compra ante proveedores generan sobrestock.</p>
Falencias de información	<p>La información no reúne la calidad en su contenido y oportunidad.</p> <p>No está lo suficientemente validada o respaldada la información</p>	<p>No es posible anticipar situaciones críticas.</p> <p>Resulta difícil prever cursos de acción alternativos.</p>
Procesos irracionales	<p>Provocan:</p> <p>Excesivo "enrutado" de procesos.</p> <p>Circuito irracional de firmas de documentos.</p> <p>Carencia de proceso de revisión de procesos. (Organización y Métodos)</p> <p>Falta de definición adecuada de misiones y funciones.</p>	<p>Se produce una excesiva burocracia administrativa.</p> <p>Se emiten formularios con copias sin justificación suficiente.</p> <p>Se duplican archivos.</p>

Sobre los aspectos antes comentados, como consecuencia del desarrollo de su programa de revisión, el auditor interno debe actuar recomendando los cursos de acción que considera adecuados a efectos de eficientizar el proceso examinado y, si las circunstancias desde el punto de vista operativo y económico lo consideraran apropiado, sugerir que se elimine dicho proceso.

Consideraciones Finales

El cambio de escenario provocado en lo macroeconómico por la apertura de los mercados, la globalización de los negocios, y el permanente avance tecnológico ofrecen una variedad importante de nuevos recursos, generando un contexto en desarrollo que aumenta la presión sobre las empresas y el Estado para cambiar sus sistemas internos, en búsqueda de aquellos que le otorgan ventajas.

También se desafiaron los conceptos básicos relacionados con el comportamiento organizacional y se adoptaron pensamientos y prácticas revolucionarias.

Estas condiciones cambiantes generan un replanteo de las expectativas de la dirección respecto de las distintas unidades funcionales que la componen. Se espera mayor dinámica y mayor profesionalismo, dentro de una atmósfera laboral intensa e integrada.

En este nuevo ambiente, los objetivos tradicionales de la auditoría interna, si bien se mantienen en su esencia, adquieren nuevas dimensiones redefiniendo su objetivo y rol.

Las nuevas corrientes de pensamiento administrativo obligan al auditor a redefinir:

- **El contenido de los programas de revisión**

La imagen actual del auditor interno lo acerca al rol de facilitador-asesor ante los problemas cotidianos que enfrenta no sólo la dirección superior, sino también el nivel gerencial de línea.

El nuevo accionar del auditor interno lo conduce a un péndulo entre el extremo de perder la independencia de criterio por quedar demasiado involucrado en las decisiones y el de perder la oportunidad de formular un aporte valioso por tratar de defender a rajatabla aquella independencia.

El criterio y experiencia profesional del auditor interno, sumado al conocimiento del ente en que actúa y las expectativas en torno a su actividad, le brindarán la medida adecuada al involucrarse en los procesos.

- **Asegurar el valor agregado de los procesos**

El auditor interno integrado en forma activa a la empresa constituye una “herramienta útil” para detectar y proponer acciones correctivas frente a aquellos procesos que no generan valor agregado.

La ubicación orgánica de la auditoría, sumada a las características de su labor y al perfil profesional de sus componentes coadyuvan en forma positiva a detectar las “disfunciones”.

- **Mejorar las relaciones humanas**

Desde la nueva perspectiva, el auditor interno debe brindar mayor atención a las relaciones con los demás componentes de la empresa y/o el Estado, del cuerpo directivo, de la gerencia e incluso dentro del propio sector de la auditoría, definiendo, a partir de la identificación los potenciales puntos de conflicto, las acciones correctivas más adecuadas.

En este sentido se destaca además, la forma de interrelacionar con los auditores externos como responsables de informar sobre lo razonable del contenido de los estados contables.

Los nuevos horizontes profesionales exigen un mayor profesionalismo y capacitación de los componentes de la auditoría interna consecuente con su mayor compromiso para con las organizaciones en las cuales funcionan, ayudándolas a progresar en esta realidad actual de los negocios.

Desarrollo de los Organos Ejecutores de Control (Interno y Externo) –

Plan de Mejoras

El desarrollo se halla previsto en la ley 2141 dentro del Título V (Control Interno) estableciéndose que:

Artículo 77° *El sistema de control interno se conforma con la Contaduría General de la Provincia, y las unidades de auditoría interna creadas conforme lo establece el artículo el artículo 5° inc. e) de la Ley.*

La Contaduría General de la Provincia actuará como órgano normativo, de supervisión y coordinación del sistema de control interno, y cumplirá sus funciones de acuerdo a las atribuciones conferidas por el artículo 79° de la Ley y concordante con este reglamento a fin de promover efectividad y eficiencia de las operaciones, la confiabilidad de la información contable, una adecuada protección de los bienes del Estado, y el cumplimiento de las leyes y reglamentos aplicables, proporcionando un servicio a la organización que asegure un razonable cumplimiento de los sistemas de control implementados.

El modelo de control que aplique y coordine la Contaduría General propenderá a ser integral e integrado, y comprenderá aspectos presupuestarios, económicos, financieros, patrimoniales, normativos y de gestión, la evaluación de programas, proyectos y operaciones y estar fundado en criterios de economía, eficacia y eficiencia. En tal sentido, cada Jurisdicción o Entidad se concibe como un todo que cumple funciones, realiza procesos, obtiene resultados, y toma decisiones en el marco de los principios generales del artículo 3° de la Ley.

Las unidades de auditoría interna creadas conforme a lo establecido en el artículo 5° inc. e) de la Ley y concordante de esta reglamentación, además de las normas que dicte la Contaduría General en su carácter de órgano rector, deberán:

- a) *aplicar el modelo de control que se establece en este artículo.*

- b) *Realizar todos los exámenes integrales e integrados de las actividades, procesos y resultados de Jurisdicción o Entidad a la cual pertenezcan.*
- c) *Informar a la Contaduría General la falta de cumplimiento de cualquiera de las normas que rigen los sistemas de Administración Financiera y Control Interno.*
- d) *Antes del 31 de octubre de cada año, presentar a la Contaduría General el plan anual de trabajo del año siguiente para su aprobación.*
- e) *Confeccionar informes y realizar recomendaciones a las Jurisdicciones y Entidades con el objeto de asegurar el debido cumplimiento de los principios generales del artículo 3° de la Ley.*
- f) *Presentar bimestralmente a la Contaduría General un informe con lo actuado en el período que incluirá las observaciones detectadas y las recomendaciones realizadas.*

Artículo 78° *La Contaduría General de la Provincia estará a cargo de un contador general, integrando la misma un subcontador general y un cuerpo de auditores, y personal que le asigne la Ley de Presupuesto que permita el cumplimiento de su cometido; el Reglamento Interno establecerá su organización.*

Los cargos de contador general y subcontador general deberán ser provistos, sin excepción, por personas que posean título de contador público con validez nacional, y deberán acreditar una antigüedad de cinco (5) años en la Administración Pública y reunir los requisitos que establezca la reglamentación.

El subcontador general en ejercicio de sus funciones asistirá al contador general y lo sobrogará en los períodos de ausencia.

La Contaduría General de la Provincia, como organismo responsable del control interno, dependerá directamente del Poder Ejecutivo.

El contador general se asimila jerárquica y remunerativamente al presidente del Tribunal de Cuentas la Provincia, y le serán aplicables las mismas normas de excusación, recusación y remoción.

Artículo 79° *Para cumplir su objetivo, la Contaduría General podrá:*

- 1.- Disponer la realización de auditorías financieras, de legalidad y de gestión así como también estudios, pericias, investigaciones y consultorías sobre la evaluación de programas, proyectos y operaciones. Cuando la magnitud, naturaleza o especialidad de los trabajos lo aconseje, podrá recurrir a la contratación de servicios profesionales independientes.*
- 2.- Adoptar las medidas necesarias para ejercer las funciones de coordinación y supervisión que le acuerda la Ley.*
- 3.- Establecer los requisitos mínimos para la integración de las Unidades de Auditoría Interna, su organización y funcionamiento. Requerir de sus integrantes calidad técnica y especialidad profesional adecuadas a la actividad sustantiva desarrollada por la jurisdicción o entidad.*
- 4.- Aprobar los planes de trabajo de las Unidades de Auditoría Interna y requerir información sobre la ejecución y los resultados de los mismos.*
- 5.- Formular recomendaciones a las Jurisdicciones o Entidades para asegurar un debido acatamiento a las normativas impartidas, y efectuar un seguimiento de las conductas logradas.*
- 6.- Disponer la transferencia a la Tesorería General de aquellos fondos que a su juicio se encuentren ociosos o sin aplicación.*

Para el cumplimiento de sus actividades, la Contaduría General, tendrá acceso a todos los registros documentales, magnéticos, documentación de respaldo, y lugares de trabajo necesarios para el cumplimiento de sus funciones.

La coordinación que se establece en el artículo 79° inciso c) de la Ley, se refiere a aquellos aspectos que sean factibles de compatibilizar y/o complementar teniendo en cuenta las diversas competencias de cada uno de los organismos de control.

El procedimiento para la aplicación de las comunicaciones al Poder Ejecutivo, indicadas en el artículo 79° incisos f) y j) será el establecido en el artículo 110° de la Ley.

Las comunicaciones que la Fiscalía de Estado deba efectuar al inicio de juicios a favor o en contra del Estado, así como sus sentencias definitivas, deberá efectuarlas dentro de los quince (15) días de producidas dichas circunstancias o de tomado conocimiento de las mismas.

Artículo 80° *El funcionario que reciba la orden de hacer o no hacer, que implique transgredir disposiciones legales; está obligado a advertir por escrito, al superior de quien reciba la orden, acerca del carácter de la transgresión y sus consecuencias y el superior está obligado a responderle también por escrito. En caso de que el superior insista, no obstante dicha advertencia, el funcionario cumplirá lo ordenado y comunicará la circunstancia al Contador General de la Provincia, quedando salvo su responsabilidad.*

La no observación de un acto de administración por parte del Contador General de la Provincia no libera de responsabilidad a los funcionarios que dispusieron el acto. El Contador General de la Provincia está facultado para no oponer reparo a los actos administrativos que contengan errores formales previas las seguridades que estime necesario en cada caso.

En los Organismos Descentralizados, Poderes Legislativo y Judicial y demás entes del artículo 6° de la Ley, los actos de oposición serán formulados por los respectivos Directores de Administración o funcionarios que hagan sus veces.

Artículo 81° *El Reglamento de Rendición de Cuentas establecerá la forma, plazo y condiciones en que los obligados deberán rendir cuentas de su gestión.*

Artículo 82° *El Reglamento de Rendición de Cuentas, proyectado según lo establecido en el artículo 82° de la Ley, será aprobado en acuerdo plenario por el Tribunal de Cuentas, y lo mandará publicar conforme el artículo 117° de la Ley.*

Similar procedimiento al indicado en la Ley y en este artículo se aplicará para proyectar y aprobar las modificaciones que resultaren necesarias efectuar al El Reglamento de Rendición de Cuentas.

Artículo 83° *Los que se encuentren autorizados para la utilización de créditos correspondientes a Gastos de Residencia y Eventuales, de Representación y Reservados, estarán exentos de rendir cuenta documentada de los mismos.*

La inversión respectiva se comprobará con recibo extendido por quien legalmente esté facultado para disponer del crédito.

Artículo 84° *Las garantías a que alude el artículo 84° de la Ley, serán constituidas mediante pagaré a la vista y a la orden del Estado Provincial del Neuquén; serán depositados en la Escribanía General de Gobierno y sus montos serán los siguientes:*

- a) *Responsables Principales:* \$ 10.000
- b) *Subresponsables:* \$ 3.000

Los subresponsables obligados a prestar la garantía establecida en el presente artículo, serán determinados por los respectivos Directores de Administración o funcionarios que hagan sus veces.

El Contador General de la Provincia adoptará las medidas para verificar la efectiva constitución de las fianzas de los responsables principales, y los Directores de Administración, o quienes hagan sus veces, respecto de los subresponsables.

Artículo 85° *Para ejercer el control externo el Tribunal de Cuentas formulará su Plan Anual Estratégico Institucional de Auditoría para el ejercicio correspondiente.*

Artículo 86° *Ejercerá su jurisdicción dentro de su competencia en el territorio de la Provincia, extendiéndose la misma fuera de sus límites en caso de reparticiones, entidades e instituciones, estatales y paraestatales, que tengan sucursales, dependencias u oficinas fuera del territorio provincial.*

Artículo 87° *El Tribunal de Cuentas tendrá su domicilio en la capital de la Provincia.*

Artículo 88° *El Tribunal de Cuentas es la única autoridad con facultades exclusivas y excluyentes, en el orden administrativo, de aprobar rendiciones de cuentas o, luego de sustanciar un juicio administrativo de responsabilidad, desaprobar total o parcialmente las partidas observadas de las cuentas rendidas por el sector público provincial. Las mismas facultades tendrá en lo relativo a las rendiciones de cuentas municipales.*

Artículo 89° *Corresponde al Tribunal de Cuentas:*

- a) *Realizar auditorías contables, financieras, de legalidad, de gestión y exámenes en las entidades bajo su control; produciendo informes que podrán ser remitidos a la autoridad de quien corresponda la entidad auditada. En el caso de los municipios se dirigirá al Ejecutivo municipal y al presidente del Concejo Deliberante.*
- b) *Presentar anualmente al Poder Ejecutivo su proyecto de Presupuesto a fin de ser incluido en el Presupuesto General de la Provincia. Autorizar y aprobar sus gastos, con arreglo a lo que establezca la presente Ley.*
- c) *Solicitar a cualquier organismo provincial o municipal la información que estime necesaria para el cumplimiento de sus funciones, siendo obligatorio para ello dar respuesta a sus requerimientos dentro de los plazos que fije y bajo apercibimiento de las sanciones previstas por esta Ley. Esta facultad puede hacerse extensiva a otras personas públicas o privadas a quienes se haya confiado la administración de fondos públicos. Cuando la demora injustificada o negativa a suministrar informes y datos proviniera de los magistrados y/o funcionarios con fuero, el Tribunal se dirigirá al Tribunal Superior de Justicia, Legislatura o Poder Ejecutivo según estime necesario, dando cuenta de ello y solicitando su cumplimiento. Si no obstante*

eso fuera desatendido el requerimiento del Tribunal, éste dejará a salvo su responsabilidad en cuanto a su cometido legal, mandando a publicar todos los antecedentes en el Boletín Oficial. Si eso ocurriera con otros funcionarios o agentes, el Tribunal procederá con todas las facultades de un juez de instrucción en lo Penal.

- d) Expedirse en cuanto a la legalidad, legitimidad y oportunidad de determinados actos que involucren a la gestión de la hacienda pública. Su intervención será de oficio o a pedido de los Poderes, municipios u organismos descentralizados.*
- e) Dictar su reglamento orgánico, los manuales técnicos y las normas a que se ajustarán las rendiciones de cuentas conforme a lo establecido en los artículos 82 y 99 de la presente Ley. Podrá asimismo emitir circulares de carácter general e instrucciones para su personal técnico, y entidades sometidas a su jurisdicción.*
- f) Promover las investigaciones necesarias a fin de determinar perjuicios fiscales.*
- g) Realizar el Juicio Administrativo de Responsabilidad a fin de determinar la responsabilidad en los perjuicios fiscales.*
- h) Dictaminar e informar a la Cámara de Diputados, antes del cierre de sus sesiones ordinarias, sobre la Cuenta General de Inversión del ejercicio anterior, que el Poder Ejecutivo presente a la Legislatura para su aprobación.*
- i) Realizar exámenes especiales de actos y contratos de significación económica por sí o cuando lo solicite la Cámara de Diputados.*
- j) Emitir opinión sobre los procedimientos administrativos en uso, recomendando la reforma de los mismos con el objeto de prevenir irregularidades y mejorar la eficiencia del servicio administrativo del Estado.*
- k) Controlar la aplicación de los recursos provenientes de las operaciones de crédito público y efectuar los exámenes que sean necesarios para formarse opinión sobre la situación de este endeudamiento.*

- l) Auditar a unidades ejecutoras de programas y proyectos financiados por organismos internacionales de crédito, conforme con los acuerdos que en tal sentido suscriba la Provincia.*
- m) Aconsejar al Poder Ejecutivo las medidas tendientes a la adecuación de su gestión a los principios generales de la presente Ley, y técnica en la percepción e inversión de la renta pública. Del mismo modo podrá aconsejar las medidas correspondientes a los Poderes Legislativo, Judicial y municipios.*
- n) Fiscalizar el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias en relación con la utilización de los recursos con afectación específica, una vez dictados los actos correspondientes.*

Artículo 90° *Constituye en los organismos del Estado provincial o municipal, cualquiera sea su naturaleza jurídica, para efectuar inspecciones, auditorías, comprobaciones y verificaciones. Los responsables de los lugares que sean objeto de inspección, tendrán obligación de entregar la documentación que le sea requerida y dar las explicaciones que se soliciten. En caso de negativa, previa formal intimación citando este artículo, podrá requerirse de la Justicia la autorización necesaria para realizar allanamientos e inclusive con el auxilio de la fuerza pública.*

Artículo 91° *Requerir –con carácter conminatorio la rendición de cuentas y fijar plazos perentorios de presentación a los que, teniendo la obligación de hacerlo, fueran remisos o morosos, de acuerdo a los Reglamentos de Rendición de Cuentas correspondientes.*

Artículo 92° *Reglamentar las normas que fijan las condiciones a que deberán ajustarse las rendiciones de cuentas municipales.*

Artículo 93° *El Tribunal de Cuentas estará constituido por un cuerpo integrado por un (1) presidente y cuatro (4) vocales, cuyos nombramientos, calidades y remociones se regirán por lo previsto en el capítulo V de la Constitución provincial. Prestarán juramento de desempeñar fiel y lealmente sus cargos ante el gobernador de la Provincia o ante la Presidencia letrada, según corresponda.*

Artículo 94° *El presidente del Tribunal es el jefe administrativo del mismo, y por su conducto se relaciona con los Poderes del Estado, con los municipios y con los terceros.*

- a) *Preside los acuerdos del Tribunal debiendo firmar toda resolución o sentencia que éste dicte, para que tenga validez, así como toda comunicación dirigida a otras autoridades o particulares. Con las autoridades judiciales se comunicará por exhorto u oficio y éstas observarán el mismo procedimiento para dirigirse al presidente del Tribunal. Su jerarquía y retribución será equivalente a la de un juez de Cámara.*
- b) *Es el jefe de personal asignado al organismo.*
- c) *Firma y despacha los asuntos en trámite, requiere la remisión de informes, antecedentes, etc..*
- d) *Tiene voz y voto en las deliberaciones. En caso de ausencia o impedimento de más de veinte (20) días es reemplazado por un vocal del Tribunal Superior, elegido anualmente por sorteo.*
- e) *Tiene las facultades de un juez de Instrucción en todos los procesos que se sustancien ante el Tribunal.*
- f) *Proyecta el informe técnico de gestión para la Cámara de Diputados, el que someterá a consideración del Cuerpo.*

Artículo 95° *El control a que se refiere el inciso a) del artículo 95° de la Ley, corresponde al Plan Anual Estratégico Institucional de Auditoría indicado en el artículo 85° de esta reglamentación.*

Artículo 96° *Para el cumplimiento de sus funciones contará el Cuerpo con la asistencia de:*

- a) *Un secretario que asistirá al Cuerpo, quien deberá poseer el título de abogado o contador público expedido por universidad nacional.*
- b) *Un cuerpo de funcionarios profesionales auditores fiscales con título habilitante en Ciencias Económicas, expedido por universidad nacional. Dichos profesionales serán responsables de su labor técnica.*

c) *Técnicos administrativos, administrativos y auxiliares del Cuerpo de Auditores y demás personal asignado por la Ley de Presupuesto.*

Artículo 97° *El Tribunal de Cuentas deberá conforma una lista de Contadores Públicos para subrogancia de los Vocales antes del 31 de octubre de cada año. Por sorteo se determinará el orden en que los integrantes de la lista subrogarán a los Vocales en el año calendario siguiente. Una vez agotada la lista, se comenzará con los designados en el orden establecido. Los subrogantes deberán reunir las calidades previstas en el artículo 143° de la Constitución Provincial y prestarán juramento de Ley antes de desempeñar el cargo.*

Artículo 98° *El examen de la documentación respaldatoria de los estados contables a que alude el artículo 145° de la Constitución Provincial, se efectuará por auditoría.*

Artículo 99° *Los municipios y comisiones de fomento presentarán la Rendición de Cuentas del ejercicio anterior, la que se integrará con los estados presupuestarios, financieros e información anexa correspondiente, así como los estados mensuales de conformidad con las formas, plazos y condiciones que establezca el Reglamento de Rendición de Cuentas municipal, el que será proyectado y aprobado por el Tribunal de Cuentas. Dicha norma preverá, además, la asignación de responsabilidades a los funcionarios respecto de la guarda y conservación de la documentación y comprobantes que respaldan a los estados contables, los plazos de rendición a otros organismos de control y al Tribunal de Cuentas y toda otra cuestión relacionada con dicha presentación.*

La documentación y comprobantes que respaldan los estado contables que constituyen la rendición de cuentas, quedarán depositados en el domicilio legal de los municipios y comisiones de fomento, salvo requerimiento en contrario del Tribunal.

Artículo 100° *Los planes de auditoría a que alude el artículo 100° de la Ley serán elaborados por los Auditores Fiscales de acuerdo a las Normas de Auditoría Externa del Tribunal de Cuentas.*

El Tribunal establecerá los plazos en que dichos informes serán elevados.

Artículo 101° *Las observaciones a que alude el artículo 101° segundo párrafo d determinare la Ley son las que se determinaron en un examen de Estados Contables realizados por Auditoría.*

Artículo 102° *Todo agente o funcionario de la Administración provincial o municipal responderá por los daños y perjuicios que por su culpa o negligencia sufra la hacienda pública y estará sujeto a la jurisdicción del Tribunal, al que le compete determinar el perjuicio fiscal correspondiente.*

Quedan sujetos a la misma jurisdicción y competencia todas aquellas personas que, sin ser agentes de la Provincia o de las municipalidades, manejen o tengan bajo su custodia bienes públicos, como así también todos los agentes de la Provincia y de las municipalidades que por errónea o indebida liquidación adeuden sumas que deban reintegrarse en virtud de una decisión administrativa de autoridad competente.

Cuando las responsabilidades pudieran alcanzar a los comprendidos en el artículo 135 de la Constitución provincial, el Tribunal de Cuentas lo comunicará a la Cámara de Diputados y reservará las actuaciones hasta que hayan cesado en sus cargos, en cuyo momento los traerá a su jurisdicción a los efectos de fijar la responsabilidad de acuerdo con los términos de la presente Ley.

Artículo 103° *Los actos u omisiones violatorios de disposiciones legales o reglamentarias, incluyendo los de carácter técnico o de procedimiento, comportarán responsabilidad solidaria para quienes los dispongan, ejecuten o intervengan, salvo que éstos no hubieran podido conocer la causa de la irregularidad sino por advertencia u observación de quien en definitiva resulte responsable primario.*

Artículo 104° *Los agentes*

que reciban orden de hacer o no hacer, que implique transgredir disposiciones legales, están obligados a advertir por escrito al superior de quien reciba la orden, acerca del carácter de la transgresión y sus consecuencias, y el superior está obligado a responderle también por escrito. En caso de que el superior insista, no obstante dicha advertencia, el agente cumplirá lo ordenado y comunicará la circunstancia al órgano de control que corresponda. La no observación del acto por el órgano de control, no libera de responsabilidad a los funcionarios que dispusieron el mismo.

Artículo 105° *La renuncia, separación del cargo, incapacidad legalmente declarada o muerte del responsable no impide o paraliza la actuación del Tribunal.*

Artículo 106° *El domicilio legal de los responsables ante el Tribunal de Cuentas será el de la repartición del Estado a la que pertenezca, o a través de la cual haya surgido su obligación de rendir cuentas o su responsabilidad, salvo que el responsable denuncie otro a satisfacción del Tribunal. En caso de baja del agente responsable, todas las comunicaciones, notificaciones o citaciones deberán practicarse en el domicilio real del mismo. El domicilio legal de los agentes de haciendas paraestatales será el de las entidades de derecho privado correspondiente.*

Cuando se ignore el domicilio del responsable o no sea posible lograr aviso de su notificación, la misma deberá practicarse mediante edicto que se publicará en el Boletín Oficial.

Artículo 107° *El monto de las multas a que alude el artículo 107° de la Ley podrá elevarse hasta la suma de retribución total que perciba el agente por el cargo o función que desempeña.*

Artículo 108° *La determinación administrativa de responsabilidad se establecerá por los procedimientos dispuestos en el presente título. Se hará mediante un juicio que mandará iniciar el Tribunal de Cuentas, previa actuación sumarial, cuando se denuncien actos, hechos u omisiones susceptibles de producir un perjuicio a la hacienda pública, o adquiera por sí la convicción de su existencia.*

Artículo 109° *Los obligados a rendir cuenta de su gestión serán sometidos a juicio de responsabilidad en los siguientes casos:*

- a) *Antes de rendirla, cuando se concreten daños para la hacienda pública o para los intereses puestos bajo su responsabilidad por parte del Estado provincial o de las municipalidades.*
- b) *En todo momento, cuando se trate de actos, hechos u omisiones provenientes de la rendición de cuentas.*
- c) *Después de aprobadas las rendiciones de cuentas y por las materias en ella comprendidas, cuando surja posteriormente un daño imputado a dolo, culpa o negligencia del responsable.*

Artículo 110° *El agente que tenga el conocimiento de cualquier irregularidad que ocasione o pueda ocasionar perjuicios pecuniarios a la hacienda pública deberá denunciarla de inmediato por escrito a la autoridad superior del respectivo organismo, quien a su vez lo hará conocer en forma fehaciente al Tribunal de Cuentas, dentro de los cinco (5) días mediante copia autenticada, sin perjuicio de lo cual ordenará la inmediata iniciación del sumario. La omisión de esta comunicación lo podrá hacer pasible de sanciones por parte del Tribunal.*

Ante la denuncia de un tercero ajeno a la Administración Pública se adoptara igual procedimiento, previa ratificación de la misma por escrito ante autoridad competente. Además deberá acreditar su identidad y constituir domicilio.

Si la denuncia se formulara ante el propio Tribunal, éste deberá recibirla y podrá girarla al organismo respectivo, disponiendo que se instruya el sumario del caso o resolver su realización directamente.

Artículo 111° *Ante la toma de conocimiento de la presunta comisión de irregularidades que pudieran dar origen a perjuicio fiscal, el Tribunal podrá disponer cualquier medida que considere necesaria y/u oportuna para la dilucidación de los hechos, inclusive tomando a su cargo la sustantación del sumario cuando a criterio del Tribunal justifique su intervención directa en esta etapa.*

Artículo 112° *Para la instrucción de los sumarios se aplicarán las normas que determine la reglamentación que dicte el Tribunal, y en lo que no esté previsto se aplicará el Código de Procedimiento Criminal y Correccional de la Provincia.*

Todo agente del Estado está obligado a prestar colaboración cuando le sea requerida para la investigación.

Para los sumariantes rigen las mismas causas de excusación y recusación que se prescribe para los jueces de Primera Instancia.

Artículo 113° Cerrado el sumario, el sumariante lo elevará con las conclusiones directamente –o por la vía jurisdiccional respectiva- a la Presidencia del Tribunal quien, previo asesoramiento legal, dará intervención al Cuerpo de lo actuado, el que resolverá según corresponda:

- a) Su archivo, si del mismo resulta evidente la inexistencia del perjuicio fiscal.
- b) La ampliación del sumario por parte del mismo sumariante u otro designado al efecto.
- c) La citación de los presuntos responsables, para que tomen vista de las actuaciones y produzcan sus descargas. El emplazamiento para contestar la vista nunca será menor de quince (15) días.

Artículo 114° La citación aludida en el inciso c) del artículo anterior se hará a todas las personas que directa o indirectamente aparezcan como vinculadas a la causa, pudiendo comparecer personalmente o por escrito, o por apoderado a contestarlos, acompañando los documentos o solicitando al Tribunal de Cuentas que pida los que hagan a su descargo y deba obrar en oficinas públicas.

Será responsabilidad del Tribunal arbitrar todos los medios a su alcance para asegurar el debido proceso.

Antes de pasar al Acuerdo, y habiéndose conferido vista al asesor legal para que se expida examinado la causa y solicite lo que conforme a la ley entienda deba resolverse, podrá el Cuerpo dar vista al fiscal de Estado a fin de que emita opinión, cuando la índole de la naturaleza y cuestiones jurídicas contables que se hubieren suscitado así lo meritúen.

Artículo 115° Producidos el o los dictámenes aludidos en el artículo anterior, el Tribunal de Cuentas pronunciará su resolución definitiva, absolutoria o condenatoria dentro de los noventa (90) días.

El fallo será por voto personal y fundado de todos sus miembros. Si fuera absolutorio, llevará aparejada la providencia de comunicación y archivo. Si fuera condenatorio deberá fijar el importe del perjuicio fiscal a ingresar por el responsable, cuyo pago se intimará con fijación de término.

En las acciones provenientes de la rendición de cuentas los fallos deberán incluir la aprobación o desaprobación de las partidas.

Artículo 116° *Cuando en el juicio de responsabilidad no se establezcan daños en la hacienda pública pero se adviertan procedimientos administrativos significativamente irregulares, el Tribunal podrá imponer una multa conforme a esta Ley.*

Artículo 117° *El Tribunal de Cuentas está obligado a publicar todos sus fallos pudiendo hacerlo en forma abreviada los que sean aprobatorios, aún cuando contengan recomendaciones. En los fallos que se determinen perjuicios fiscales o sanciones a los responsables se publicará íntegramente la parte dispositiva. Los fallos, resoluciones y emplazamientos que el Tribunal considere de trascendencia los mandará a publicar íntegramente.*

Artículo 118° *Si el alcanzado por el fallo del Tribunal de Cuentas cumplierse la sentencia depositando el importe de la suma condenada a restituir mediante depósito bancario a la orden del presidente del Tribunal, éste dispondrá la transferencia a la orden de la autoridad administrativa que corresponda y lo comunicará mediante oficio.*

Artículo 119° *Si el condenado no se allanare el pago depositando el importe de su condena, y firme que se encuentre la sentencia, por Secretaría se expedirá testimonio de la misma. Este constituirá título ejecutivo suficiente para que, remitido al fiscal de Estado, ejecute por vía de apremio. Fiscalía de Estado deberá en tiempo oportuno informar al Tribunal, Juzgado y Secretaría donde quedaron radicados los autos a fin de ser incorporados al expediente administrativo, como asimismo deberá informar toda circunstancia que modifique el estado de las mismas.*

Artículo 120° *Si en la sustantación del Juicio Administrativo de Responsabilidad se presumiera que se ha cometido un delito de acción pública, el Tribunal formulará la denuncia correspondiente ante el juez Penal de turno, sin perjuicio de seguir el trámite.*

Artículo 121° *El Tribunal no regulará, ni reconocerá honorarios a los apoderados representantes o peritos del imputado o enjuiciado. A los peritos o idóneos ajenos a los Administración provincial o*

municipal, designados de oficios por el Tribunal, éste les regulará honorarios atendiendo a la importancia del trabajo y la complejidad de la labor realizada.

Artículo 122° *Sin excepción, correrán intereses a cargo de los deudores y al tipo aplicado por el Banco de la Provincia en las operaciones de descuentos de documentos, desde el día siguiente al vencimiento del término del emplazamiento.*

Artículo 123° *Las conclusiones acerca de la legalidad de las recaudaciones, inversiones y gestión de los bienes públicos, cuyo control se efectuó mediante auditoría de los Estados Contables de acuerdo con las Normas de Auditoría Externa del Tribunal de Cuentas, se refieren a la razonabilidad de la situación patrimonial y financiera, de la ejecución del presupuesto de recursos y gastos y de los resultados de las operaciones en ellos contenidos.*

Artículo 124° *El pronunciamiento del Tribunal de Cuentas será previo a toda acción judicial tendiente a hacer efectiva la responsabilidad civil de los agentes de la Administración Pública sometidos a su jurisdicción conforme a esta Ley, dentro de la competencia específica del Tribunal.*

Sin embargo, si mediare condena judicial contra el Estado por los hechos imputables a sus agentes, en los que la sentencia respectiva determine la responsabilidad civil de los mismos, será título suficiente para producir la resolución administrativa condenatoria y, en su caso, promover contra el responsable la acción que correspondiere. Cuando se tratare de eventuales delitos penales, la falta de pronunciamiento del Tribunal no obstará a la radicación oportuna de la correspondiente denuncia.

Artículo 125° *Contra las sentencias definitivas del Tribunal no habrá otros recursos que el de la revisión ante el mismo Tribunal, sujeto a lo prescripto a la Ley de Procedimientos Administrativos y la acción procesal administrativa ante el Tribunal Superior.*

Artículo 126° *El recurso de la revisión deberá ser impuesto ante el Tribunal fundado en pruebas o documentos nuevos que hagan el descargo del condenado, o en la no consideración o errónea interpretación de documentos presentados. No será necesario el previo depósito del cargo para intentar este recurso.*

La revisión será decretada de oficio por el Tribunal cuando tome conocimiento de cualquiera de los casos previstos en este artículo.

Artículo 127° *El Tribunal de Cuentas podrá solicitar a la Contaduría General y a los órganos rectores del sistema de Administración Financiera, informes sobre las empresas y sociedades con participación del Estado. Las disposiciones del artículo 127° de la Ley también serán de aplicación a los organismos autárquicos organizados en forma de empresa que tengan por objeto explotaciones de carácter comercial o industrial, en tanto que no perciban ni inviertan caudales públicos tal como lo requiere el artículo 142° de la Constitución Provincial, y siempre que sus leyes de creación o cartas orgánicas prevean la designación de síndico o comisiones fiscalizadoras.*

El Plan, tiene estrecha relación con las propuestas para activar la participación ciudadana de control de los actos de gobierno.

En realidad, estas propuestas resultan ser el Plan.

PROPUESTAS PARA ACTIVAR LA PARTICIPACION DE LA CIUDADANIA EN EL CONTROL DE LOS ACTOS DE GOBIERNO

1. INTRODUCCION

Hoy día vivimos tiempos de grandes cambios e interrelaciones.

Las globalizaciones un fenómeno cotidiano. Los efectos de la misma se palpitan cada momento.

Hoy día la sociedad accede a la información casi tan rápidamente como sus líderes.

Alguien dijo que cuando la habilidad del gobierno para influenciar, a quienes gobierna aumenta, la habilidad de los gobernados para influenciar al gobierno decrece, aunque no exactamente en la misma proporción.

Por eso, así como los gobiernos aumentan su habilidad para influenciar, deben existir mecanismos que sirvan de contrapeso para esa situación.

Dentro de ese marco se inscribe la participación de la ciudadanía como base del control social.

2. MECANISMOS DE PARTICIPACION

En un contexto democrático, es posible la participación de la comunidad para hacer escuchar su propuesta, su opinión, a través de distintos mecanismos como pueden ser plebiscitos, encuestas, audiencias públicas u otros más orgánicos.

Estos mecanismos más orgánicos pueden ser la figura del defensor del pueblo (ombudsman), y los organismos de control gubernamentales o Entidades Fiscalizadoras Superiores, principalmente.

3. EL ROL DE LAS ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES

Se podría decir que todos los países tienen sus oficinas de auditoría. Hay actualmente alrededor de 170 oficinas de auditoría en el mundo.

A cada una de ellas se le ha confiado la responsabilidad de asegurar la rendición de cuentas de sus gobiernos.

Todas intentan jugar un rol significativo dentro del quehacer del Estado y tratan de influenciar al gobierno con el resultado de sus trabajos, hechos de forma objetiva e imparcial.

Históricamente el rol de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) ha evolucionado desde las auditorías financieras, a las auditorías operacionales, a la evaluación de programas, a finalmente las auditorías integrales.

Es decir, distintos tipos de auditorías que reflejan las contribuciones que estas instituciones pueden hacer al gobierno, a sus procesos, y finalmente a los gobernados.

Las democracias emergen y se desarrollan. Desde esta misma óptica las expectativas de la comunidad crecen. Los ciudadanos sienten la necesidad de estar informados acerca de cómo sus gobiernos están gastando los dineros públicos.

Con esto quiero decir que la rendición de cuentas es vista de manera muy significativa en los sistemas de gobierno democráticos. La tendencia es mundial. El cambio ha sido notable, como se

ha pasado de sistemas autoritarios hacia una más completa democratización del proceso de gobierno.

Europa Oriental y Latinoamérica son prueba de ello. Aquí nuevamente se manifiesta el efecto de la globalización.

¿Por qué la rendición de cuentas?

Porque inspira confianza en la forma de gobierno. Donde la rendición de cuentas es evidente la confianza aumenta.

Del mismo modo, dentro de un contexto democrático, con un gobierno que rinda cuentas, las expectativas de la gente sobre el rol que puede cumplir las EFS aumentan.

Estas expectativas también son percibidas dentro de las mismas EFS, ejemplo de ellas son las declaraciones de distintos funcionarios de alto rango dentro de sus respectivas EFS, como se Mr. Charles Browsher, US Comptroller General, quien resalta “la importancia de servir al interés público, proveyendo al Congreso con información precisa e imparcial acerca de cómo el dinero público es gastado y recomendando formas de mejorar la efectividad del gobierno federal”.

“El control público es un requisito de la gestión de la hacienda pública en democracia. La publicidad de los actos de gobierno constituyen la primera y mas pura forma de control. Por lo tanto, el principio básico que se debe rescatar es: a mayor posibilidad de control social. En razón de ello, los órganos de control deben poner sus informes en conocimiento de la sociedad”.

Juntamente con estas afirmaciones que destacan el rol que deben jugar las EFS a fin de influenciar positivamente a los gobiernos, hay quienes creen que pueden hacer algo acerca de cómo las EFS son manejadas para hacerlas más efectivas y de mas rápida reacción frente a las necesidades de la comunidad.

Fallar en el manejo institucional puede realmente impactar sobre el cumplimiento de objetivos y reducir la posibilidad de influenciar sobre los gobiernos.

Investigaciones que se han efectuado indican que la presencia de ciertos atributos son esenciales y a falta de ellos reflejan negativamente las chances de éxito de estas instituciones.

Dentro de los primeros, es decir, atributos con un potencial importante para impactar positivamente el rol de las EFS, entre otros, estarían: Difusión de los informes, tipos de auditorías realizadas, tipo de entidades auditadas, evaluación de desempeño del personal, uso de normas uniformes de auditoría, independencia del auditor general, seguimiento de las recomendaciones y su implementación.

Por el contrario, los impedimentos para que las EFS cumplan su rol adecuadamente y satisfagan las expectativas de la comunidad, entre otros, serían: Falta de independencia organizacional, personal pobremente entrenado, falta de habilidad para la utilización de tecnología de avanzada, no existencia de normas de rendimiento, no publicidad de sus actos.

Ante esta circunstancia, y a fin de medir la efectividad de las EFS, Mr. Nicholas Zacchea, investigador de vasta experiencia en el campo de la auditoría gubernamental, de la General Accounting Office de los Estados Unidos, ha emprendido estudios para determinar como, en la visión de quienes utilizan los resultados de las EFS para tomar decisiones en el proceso gubernamental, deben ser manejadas y organizadas las EFS de modo de que sean vistas suficientemente competentes para jugar un rol significativo, particularmente manteniendo al gobierno rindiendo cuentas de cómo los dineros públicos son gastados y los programas son llevados a cabo de la mejor manera, es decir, eficientemente, económicamente y eficazmente, y le agregaríamos correctamente desde un punto de vista medio ambiental.

La idea es implementar las medidas necesarias para mejorar el perfil y poder cumplir con el rol adecuadamente.

4. EXPERIENCIAS EN OTROS PAISES

Brevemente me referiré a lo que está sucediendo en otros países en materia de participación de la comunidad como base del control social.

Los casos que he considerado incluyen a Colombia, quien recientemente ha impulsado un programa que busca que los ciudadanos se conviertan en controladores de la Contraloría, a través de un sistema de denuncias y quejas.

También incluye a México, que ya hace unos años ha implantado lo que se denomina Programa de Contraloría Social.

¿En que consiste?

Pues bien las características del programa son las siguientes:

- Apoya el funcionamiento eficiente y ordenado de los programas de solidaridad, promoviendo nuevas formas de control y vigilancia.
- Pone al servicio de la comunidad un sistema de quejas, denuncias y atención a la ciudadanía para que los use cuando observe irregularidades de servidores públicos.
- Fomenta la participación organizada en la planeación, programación, ejecución y mantenimiento de las obras.
- Promueve el respeto a las iniciativas y formas de organización de la sociedad participante.
- Crea la figura del Vocal de Control y Vigilancia en el seno de cada comité de solidaridad, elegido democráticamente por miembros de la comunidad.

Otra experiencia que merece destacarse es el caso de Estados Unidos.

A partir de una iniciativa del vicepresidente Al Gore, plasmada en un trabajo titulado “Creando un gobierno que trabaje mejor y cueste menos”³, ha comenzado en ese país la reinvención del gobierno.

Pues bien, los principios de esta iniciativa son los siguientes:

³ Creating a Government that Works Better & Costs Less. Report of the National Performance Review. Al Gore.

- Un gobierno que ponga a la gente primero a través de:
 - ◆ Cortar los gastos innecesarios.
 - ◆ Servir a sus clientes (pueblo).
 - ◆ Dar autoridad necesaria a sus empleados.
 - ◆ Ayudar a las comunidades a resolver sus propios problemas.
 - ◆ Fomentar la excelencia.
- ¿Como llevar a cabo estas premisas?
 - ◆ Creando un claro sentido de misión.
 - ◆ Llevando el timón en vez de remando.
 - ◆ Delegando autoridad y responsabilidad.
 - ◆ Reemplazando regulaciones con incentivos.
 - ◆ Desarrollando presupuestos basados en resultados.
 - ◆ Exponiendo a las operaciones del gobierno federal a la competencia.
 - ◆ Midiendo el éxito del gobierno por satisfacción del cliente.

Este trabajo también conocido como Report of the National Performance Review está inspirado en los principios del libro “La reinención del Gobierno” de Osborne y Gaebler, entre los cuales, destaco la necesidad de facultar y capacitar a los ciudadanos para desplazar el control fuera de la burocracia y colocarlo en la comunidad; en medir el rendimiento de las agencias gubernamentales

no en función del gasto, sino en función de los resultados y en descentralizar la autoridad por medio de la gestión participativa ⁴

Finalmente, dentro del ámbito internacional merece mencionarse la Cumbre de las Américas de 1994 en Miami.

Dentro del plan de acción, en su capítulo 5to. dedicado a la lucha contra la corrupción, los gobiernos firmantes (34 jefes de estado), entre otras cosas, promovieron el debate público sobre los problemas mas importantes que enfrente el gobierno y establecen prioridades para efectuar las reformas necesarias que permitan lograr transparencia y rendición de cuentas de las funciones de gobierno. También garantizarán la debida supervisión de las funciones gubernamentales fortaleciendo los mecanismos internos, entre ellos la capacidad de investigación cumplimiento de las leyes con respecto a los actos de corrupción, y facilitando el acceso al público a la información necesaria para un escrutinio externo significativo.

Sin embargo la GAO consideraba que:

1. El éxito dependía de la mancomuni3n de esfuerzos del Congreso y el Poder Ejecutivo, en lo que hace a acciones, las capacidades de las agencias gubernamentales y el sostenimiento de una carrera de liderazgo.
2. La reinveni3n del gobierno requiere que tanto el Congreso como el Poder Ejecutivo, cambien el enfoque de la gesti3n del gobierno y la rendici3n de cuentas, desde un 3nfasis en los inputs, outputs y procesos, a un 3nfasis en los resultados.

⁴ Cabe destacar el rol cumplido por la General Accounting Office (GAO) en su funci3n de monitor3o y que arroj3 para el primer a3o de aplicaci3n de las recomendaciones de la National Performance Review los siguientes resultados: Al menor alguna acci3n haba sido tomada para implementar el 93% de las recomendaciones con distintos grados de intensidad.

5. SITUACION EN ARGENTINA

5.1. CREACION DE LA FIGURA DE OMBUDSMAN Y DE LOS ORGANISMOS DE CONTROL DEL SECTOR PUBLICO NACIONAL

Ha partir de la reforma del estado se ha producido una profunda transformación.

En ese marco se inscriben las leyes de creación del defensor del pueblo y la ley de administración financiera y de los sistemas de control del sector público nacional.

La figura del ombudsman, nacida en Suecia, es un símbolo de la democracia. El perfil es el de una figura absolutamente independiente, que tiene como función la defensa de los derechos del individuo, de la comunidad y que utiliza como medio para la protección de esos derechos el control de la Administración Pública.

En Argentina, la institución del defensor del pueblo tiene rango constitucional.

Las funciones asignadas por ley son las de proteger los derechos de los individuos y la comunidad frente a los actos, hechos y omisiones de la administración pública nacional y sus agentes que impliquen el ejercicio ilegítimo, defectuoso, irregular, abusivo, discriminatorio, negligente, gravemente inconveniente o inoportuno de sus funciones.

Puede intervenir de oficio o a la petición del interesado, en aquellos casos originados por mal funcionamiento, lentitud, falta de respuesta, error, mala prestación, atención o trato, insuficiencia de información; violaciones a los derechos humanos y del consumidor; cuestiones atinentes a la preservación ecológica, o incumplimientos de sentencias judiciales, por parte de cualquier repartición de la Administración Pública Nacional, en todo el país; o prestadoras de servicios públicos, aún los privatizados.

El defensor del pueblo no puede intervenir entre particulares y cuando respecto de la cuestión planteada se encuentre pendiente resolución administrativa o judicial.

Dentro de sus atribuciones el defensor está facultado para realizar investigaciones, inspecciones, verificaciones y a producir toda otra medida probatoria de la cual desee valerse.

También tiene acceso a toda documentación relacionada con el caso, que considere necesario consultar en el ámbito de la Administración Pública Nacional.

Respecto de la Ley de administración financiera y de los sistemas de control, con vigencia a partir de 1993, cabe mencionar que crea a la Sindicatura General de la Nación (SIGEN) como órgano de control interno del Poder Ejecutivo Nacional, a las Unidades de Auditoría Interna, que dependen de la autoridad máxima de cada organismo y son coordinadas técnicamente por SIGEN, y finalmente a la Auditoría General de la Nación (AGN) como ente de control externo, dependiendo del Poder Legislativo, actualmente con rango constitucional.

Lo significativo, entre otras cosas, es la idea de control integral e integrado, privilegiando los sistemas de información como base de las decisiones del Administrador y responsabilizando a la autoridad superior de cada jurisdicción por el mantenimiento de un adecuado sistema de control interno que incluya los instrumentos necesarios para cumplir con los típicos principios.

5.2. INICIATIVAS PARA LA PARTICIPACION DE LA CIUDADANIA

La Sindicatura General de la Nación (SIGEN) ha desarrollado un sistema de denuncias, quejas y sugerencias para la Secretaría de Desarrollo Social, llamado Sindicatura Social.

Este sistema basa su fundamento en la necesidad de incorporar al ciudadano al proceso de control de los actos de gobierno, con la intención de desterrar del ámbito de la Administración Pública Nacional la corrupción, la ineficiencia y las prácticas conducentes a ellas.

El esquema propuesto se inicia, luego de recibida la denuncia, queja o sugerencia, con el análisis de la misma evaluando el curso de acción a seguir. De ser necesaria la intervención de otros organismos, la SIGEN se encarga del inicio de las actuaciones y el monitoréo de las distintas etapas a fin de dar una respuesta adecuada a la inquietud planteada.

Finalmente, el objetivo es dar respuesta al ciudadano que presentó su problema manteniendo informada a la Secretaría de Estado del trámite y las acciones tomadas a esos efectos.

Otra iniciativa importante es la Auditoría General de la Nación (AGN).

A raíz de las privatizaciones y la creación de los entes reguladores de los servicios públicos privatizados estamos en presencia de las llamadas audiencias públicas, especialmente relativas a la regulación y control del autotransporte de pasajeros, la electricidad, las telecomunicaciones y el gas.

Las audiencias públicas, como mecanismo de participación de la ciudadanía, actúa como técnica de control social.

Pues bien, la AGN consideró importante que el órgano de control externo conozca en forma directa la información que la ciudadanía tiene en su poder relativa a aspectos sujetos a su fiscalización.

Por ello, ha aprobado el reglamento de Audiencias Públicas, considerando, entre otras cosas, que este mecanismo le permite al ciudadano conocer la labor del órgano de control externo y su vocación por la fiscalización de los dineros públicos, a la vez de mejorar la calidad de control.

Como puede apreciarse, algunas iniciativas se están llevando a cabo para hacer partícipe a la ciudadanía del control social.

6. PROPUESTAS

Los gobiernos no pueden forzar a la gente a participar, a que asuman el control, pero si deben eliminar los obstáculos, la burocracia y alentar a las comunidades a que se sientan partícipes y hacedores de sus destinos.

Los sistemas democráticos representativos de la voluntad popular permiten todas estas iniciativas.

Pero, ¿cuántos de nosotros nos sentimos verdaderamente con el poder de controlar a nuestros gobiernos?

Todas las iniciativas mencionadas son recientes, incipientes y necesitan de tiempo para arraigarse en la cultura de la gente.

Considero que deberían profundizarse en su desarrollo.

Pero también necesitan de una mayor difusión. Una encuesta realizada con motivo de este trabajo, arroja un profundo desconocimiento, no sólo de las iniciativas descriptas, sino directamente de la existencia de los organismos de control.

La población es capaz de controlar, necesita que se incentive, sentir que se la tiene en cuenta, que sus necesidades son percibidas y sus opiniones son escuchadas.

Principalmente la Sindicatura Social debería contribuir a elevar los niveles de participación abriendo nuevos espacios a la población para que ésta los haga suyos.

También deberían realizarse encuestas en la población pidiendo que califiquen a los funcionarios con los que se haya tenido trato respecto de una serie de puntos que van desde la atención dispensada hasta la eficiencia en la resolución del problema.

Esto debiera ser una iniciativa de la Administración hacia la población, como muestra de su interés en la opinión de la gente y con el compromiso de rectificar conductas impropias o ineficientes. Es decir que el ciudadano respetado y "propietario" del gobierno.

Pero la participación no es automática ni se arraiga en la gente de un día para el otro.

En Argentina, venimos de épocas de autoritarismo y llevará algún tiempo afincar en la gente la idea de participación en el control de los actos de gobierno, y no solamente circunscribir la participación al momento de la votación.

Respecto de las instituciones de control creadas en el marco de un estado moderno, hay que decir que todavía están lejos de la gente. Ni siquiera son conocidas por la gente. Están distantes del tejido social.

Llamando tejido social a los vínculos cotidianos que establecen los grupos familiares, o los individuos en su vida familiar, laboral educativa, creativa, todavía estas instituciones, insisto, están lejos. Para que se acerquen es necesario que la gente crea en ellas.

La sociedad vive en la tensión entre el riesgo y la confianza. Y el riesgo se disminuye acrecentando el espacio de la confianza. Lo que entra dentro de nuestro espacio de confianza entra dentro de nuestro tejido social.

El Estado crea estas instituciones para disminuir el ambiente de riesgo de la población y aumentar nuestro espacio de confianza. Pero el sólo hecho de crearlas, asegura que el tejido social va a creer en ellas, o les va a tener confianza inmediatamente.

Esto es un proceso que necesita tiempo. La forma que se logra es con hechos, con resultados, con capacidad de resolución para los problemas que se plantean cotidianamente entre la Administración y la población.

Así se construye la confianza. A través de sucesivas muestras de reciprocidad es que se ayuda a tejer el tejido social.

Si uno observa a estas instituciones que reiteradamente demuestran en hechos que se puede confiar en ellas, van a entrar dentro del horizonte de defensas que el individuo siente como propias. Mientras tanto la gente las va a sentir, en tanto las conozca –pues hay un gran desconocimiento de la gente por las instituciones de control-, como más cercanas a quiénes las crearon.

La gente, como decía antes, luego de un oscuro período de autoritarismo, no confía así porque sí. Necesita de una fuerte convicción y una serie de reaseguros.

Por todo esto es muy importante, fundamental diría, una gran tarea de promoción sobre el funcionamiento de estas instituciones, que le permita a la gente saber como funcionan, para que sirven, que el interlocutor de esas instituciones no es solamente el Congreso, por caso, o el ente auditado, sino también la población que observa su conducta.

Es esencial que esas instituciones se conviertan en organismos socialmente valorados.

7. CONCLUSIONES – PROPUESTA

- Promover las operaciones metódicas, económicas, eficientes, eficaces, a fin de garantizar el cumplimiento de metas y objetivos programados.
- Garantizar la razonabilidad y confiabilidad de la información financiera y de gestión y la integridad de los sistemas de información.
- Asegurar el cumplimiento de la normativa aplicable y la adhesión a las directivas establecidas por la Dirección.
- Proteger los activos y preservar los recursos frente a cualquier pérdida por despilfarro, abuso, mala gestión, errores, fraude e irregularidades.

El establecimiento del sistema democrático permite la participación de la ciudadanía, más allá del simple acto de la votación en tiempo de elecciones.

Los canales de participación descritos, como ser la figura del defensor del pueblo, la sindicatura social, las audiencias públicas, se hallan en una etapa incipiente y aún no han hallado todo el eco en la población.

Pero cabe destacar que tampoco se ha dispuesto una difusión masiva de tales mecanismos. Por lo tanto debiera impulsarse la promoción de esas iniciativas a fin de que esos canales cumplan la misión de inculcar en la comunidad el sentido de participación y control social.

B AUDITORIA INTEGRAL

GENERALIDADES

Se proporciona una visión de conjunto de la auditoría integral y de los principios conexos que rigen la comunicación de la información en el sector público. Se propone dar una orientación general a los miembros de los órganos rectores, a los dirigentes de estos organismos y también a los auditores y consultores que asesoren a estos clientes y que refuerzan las relaciones de responsabilidad inherentes al proceso de la rendición de cuentas.

Aunque la expresión auditoría integral se viene utilizando desde 1978, todavía queda ampliamente incomprendida. Probablemente, esto se debe a que describe un concepto evolutivo que ha sido modificado considerablemente a lo largo de estos años.

Actualmente, la auditoría integral y sus condiciones hacen importante su adopción por el sector público. Hay nociones subyacentes relativas a la rendición de cuentas y los diferentes enfoques de la auditoría integral.

INTRODUCCION A LA AUDITORIA INTEGRAL

Todas las auditorías refuerzan las relaciones de responsabilidad existentes entre quienes delegan la responsabilidad y aquellos que emprenden la tarea de satisfacerla. La auditoría integral no es una excepción a esta regla.

Durante los últimos años se ha calificado de auditorías integrales un gran número de tareas. Desgraciadamente, algunas de ellas no satisfacen las características de verdaderas auditorías integrales. Sin embargo esto no significa que sean inútiles o que sus conclusiones son inválidas. Pero han sido mal etiquetadas: no son auditorías. Esta situación es problemática, puesto que puede suscitar esperanzas injustificadas para otros usuarios de estos informes. Una definición clara de los términos debería evitar los errores de interpretación.

EL CALIFICATIVO INTEGRAL

El término **integral** (o comprensiva) fue escogido para comunicar la idea de que la auditoría integral va más allá de los controles tradicionales de cuentas y de los controles de legalidad con los organismos de derecho público y con los reglamentos. Una auditoría integral examina el grado en que un organismo ha dado la merecida consideración a la cuestión del valor, a la economía, la eficiencia y la eficacia.

Ha habido muchos intentos para definir los conceptos escurridizos de economía, eficiencia y eficacia. En el transcurso del tiempo se ha aceptado las siguientes definiciones.

***Economía** se refiere a los términos y condiciones conforme los cuales se adquieren bienes y servicios en cantidad y calidad apropiadas, en el momento oportuno y al menor costo posible.*

***Eficiencia** consiste en lograr la utilización más productiva de bienes materiales y de recursos humanos y financieros.*

***Eficacia** es el grado en que los programas están consiguiendo los objetivos propuestos.*

En este utilizamos los términos *auditoría integral e informes de auditoría integral*. La documentación respecto define a la auditoría integral como una noción más que como una técnica –una noción que abarca tres aspectos relacionados- pero, a pesar de todo bien distintos de la responsabilidad inherente al proceso de rendición de cuentas en el sector público, pero aplicable con cierta particularidad:

- Los informes de cuentas
- La conformidad a las autorizaciones.
- La gestión económica, eficiente y eficaz de los fondos y recursos públicos (a menudo conocidos como el componente valor de la auditoría integral)

*Puesto que el control de cuentas y el control de legalidad han quedado establecidos desde hace ya algún tiempo, la noción **auditoría integral** se utiliza a menudo para designar la nueva vertiente de*

la auditoría. Creemos que el uso de los términos **auditoría integral e informes de auditoría integral**, así como los comentarios sobre los mismos, no se aplican todavía a elementos como los controles de cuentas y de legalidad, la noción más amplia de auditoría integral.

AUDITORÍA (Ejemplo de Canadá)

La FCAI (Fundación Canadiense para la Auditoría Integral) ha adoptado la siguiente definición de auditoría:

La auditoría refuerza las relaciones inherentes a la responsabilidad de rendir cuentas. Es la evaluación independiente y objetiva de la imparcialidad de las declaraciones de la dirección sobre los resultados o la evaluación de los sistemas y prácticas de gestión con relación a ciertos criterios. Esta evaluación se presenta a un órgano rector o a cualquier otro organismo con responsabilidades similares.

La auditoría debe reforzar las relaciones inherentes a la responsabilidad de rendir cuentas. Debe ser un informe de los resultados de quienes se comprometieron a asumir responsabilidades y estar destinado a quienes delegaron estas responsabilidades.

Puesto que la razón de ser de toda auditoría es la de reforzar las relaciones inherentes a la responsabilidad de rendir cuentas, debemos comprender con claridad lo que queremos decir al usar el término *responsabilidad de rendir cuentas*. El Comité Wilson proporcionó una explicación muy útil:

Definición de la responsabilidad de rendir cuentas

... la obligación de responder del ejercicio de una responsabilidad que nos ha sido conferida. Presupone la existencia de, por lo menos, dos partes: una que atribuye las responsabilidades y otra que las acepta comprometiéndose a informar sobre la manera en que ejerció.

Luego, el Comité Wilson explicó la relación entre la auditoría y la obligación de rendir cuentas diciendo que:

... la auditoría es un proceso sobrepuesto a una relación de responsabilidad de rendición de cuentas. Se lleva a cabo para determinar si el informe sobre la responsabilidad asumida es correcto o razonable y por lo general es practicado por una tercera parte, que sirva fundamentalmente a los intereses de la parte que asignó la responsabilidad.

Un buen número de características esenciales a los informes de controles de cuentas también están íntimamente asociadas con la auditoría integral. Estas características emanan de la necesidad fundamental de que auditores sean independientes de hecho y de apariencia, y de que sean objetivos y competentes. Los auditores deben:

- Reunir de modo ordenado y sistemático informaciones apropiadas y en cantidad suficiente
- Tener la responsabilidad y libertad de determinar el alcance y la profundidad del trabajo necesario para sostener sus opiniones
- Llevar a cabo su trabajo de auditoría hasta que puedan informar sobre las conclusiones. Esta obligación de producir un informe no es contingente ni a la naturaleza de los hallazgos ni a las discusiones que puedan mantener con la dirección durante el proceso de verificación.

Otra característica importante es la existencia de criterios apropiados, relevantes y convenidos sobre los cuales basar los exámenes y opiniones resultantes de los auditores. En ausencia de tales criterios los auditores no podrán formular conclusiones aceptadas como objetivas y los informes resultantes podrían ser considerados parciales o muy subjetivos.

En breve la auditoría integral es una forma de verificación que sobrepasa los límites del informe del control de cuentas y que abarca cuestiones relativas a la economía, a la eficiencia y a la eficacia.

Es rigurosa. Sigue los conceptos tradicionales de la auditoría, pero también se propone responder a las necesidades de información y de confiabilidad de los miembros de los órganos rectores del sector público, de otras partes interesadas acreedores y a los miembros de la dirección.

CONTEXTO - EL PORQUE DE LA AUDITORÍA INTEGRAL

EL CONTEXTO DEL EJERCICIO DEL PODER

La necesidad fundamental de efectuar verificaciones más amplias tales como la auditoría integral, la cual refuerza las relaciones de responsabilidad entre la dirección y los órganos rectores, está enraizada en el contexto actual del ejercicio del poder en el sector público.

El ejercicio del poder está sometido a una enorme tensión en los sectores público y privado. La ineficacia percibida ha provocado la pérdida de confianza en nuestras instituciones fundamentales. La rápida evolución de la tecnología presenta nuevos riesgos y nuevas incertidumbres que preocupan a la sociedad. Es necesario mejorar continuamente las estructuras y procesos que atañen al ejercicio del poder a fin de obtener y conservar el apoyo y la confianza de las partes interesadas y también para que consigamos acuerdos sobre las orientaciones estratégicas, las inversiones y las responsabilidades de rendir cuentas que van a mejorar al máximo nuestras oportunidades de progreso social y económico.

De modo general, se espera que nuestras instituciones públicas creen un clima que favorezca la prosperidad, el empleo, un buen nivel de instrucción y salud públicas, una infraestructura sólida para difundir la información y una red de seguridad social razonable. Todos estos elementos forman parte de una estrategia con miras a mantener nuestra posición competitiva tanto en el país como en el extranjero.

A estos objetivos hay que unir la necesidad de reducir y controlar costos y déficits y también de limitar la tributación. Estas circunstancias han afectado profundamente la naturaleza de las decisiones tomadas por los gobiernos. Hace pocos años la mayoría de las decisiones se centraban en el lugar y en la manera de liquidar las inversiones, el modo de alterar los programas y niveles de servicio y la forma como el gobierno puede facilitar los servicios en vez de proporcionarlos.

Además de su impacto sobre los recursos humanos y financieros, estas decisiones comportan, de modo intrínseco, mayores riesgos y suelen suscitar polémicas. La combinación de todos estos factores pone de manifiesto la importancia de un ejercicio del poder eficaz.

Algunos principios comunes a los órganos rectores eficaces

- Estar compuestos por miembros que poseen los conocimientos, la pericia y la dedicación necesarios para desempeñar sus responsabilidades.
- Comprender sus metas y los intereses de los grupos a los cuales representan.
- Comprender los objetivos y estrategias de las organizaciones que dirigen.
- Conocer y obtener la información necesaria para el ejercicio de sus responsabilidades.
- Una vez informados, estar preparados para actuar a fin de asegurarse de que se alcancen los objetivos del organismo y de que los resultados sean satisfactorios.
- Cumplir con las responsabilidades inherentes al proceso de rendición de cuentas hacia aquellos y aquellas cuyos intereses representan, informándoles sobre resultados del organismo.

Tal como se desprende de los principios mencionados, una parte importante del ejercicio del poder reside en la capacidad de los órganos rectores de estar bien informados sobre los resultados de los organismos bajo su responsabilidad. Importa también que los órganos rectores tengan un alto grado de confianza en la información que reciben sobre los resultados, por dos razones:

Primero porque van a utilizar esta información para adoptar importantes decisiones estratégicas y de política a fin de cuidar que sus organizaciones realicen sus misiones del modo más eficaz, eficiente y económico posible.

Segundo porque deben ser capaces de demostrar a los interesados, usuarios de servicios, proveedores de fondos, empleados, acreedores, suministradores y trabajadores que sus decisiones se basan en información bien fundada, razonablemente integral y significativa.

Se trata de una prueba de obligación de diligencia razonable. De modo simple, los órganos rectores deben estar adecuadamente informados si deben demostrar de modo convincente que

tomaron las decisiones acertadas, o por lo menos, para explicar las opciones que estaban a su disposición.

Para mantener la confianza general en las instituciones públicas, es primordial que los organismos que ejercen el poder puedan satisfacer la prueba de obligación de diligencia razonable y que sean capaces de explicar las distintas alternativas.

La auditoría integral puede reforzar la credibilidad de los miembros de los órganos rectores y de la dirección (y por lo tanto de la institución) proporcionando opiniones independientes y objetivas sobre:

- La información que reciben y usan los miembros de los organismos legislativos y administrativos para valorar las cuestiones de economía de eficiencia y de eficacia.
- Las prácticas y sistemas de gestión en vigor en el organismo.
- Los informes de resultados que los órganos rectores presentan a los interesados.

LA EVOLUCION DE LA AUDITORIA INTEGRAL

UN CONCEPTO EVOLUTIVO

La auditoría integral ha evolucionado considerablemente durante los último 15 años. No es un concepto rígido o estático. De hecho, existen tres modelos diferentes de auditoría integral.

Uno de los modelos de auditoría integral se centra sobre todo en la calidad de los sistemas y prácticas de gestión para determinar hasta que punto de organización satisface la cuestiones de economía, eficiencia y eficacia. Otro enfoque consiste en producir una declaración de confiabilidad sobre los informes de los resultados de la organización preparados por la dirección y destinados a los órganos rectores. En el tercer modelo de auditoría integral, el auditor trata de preparar un informe sobre los resultados del organismo en áreas sobre las cuales la dirección no ha presentado informe alguno a los órganos rectores.

El modelo adecuado para cada organismo dependerá de un cierto número de factores. Estos factores incluyen pero no se limitan, al estado de los sistemas y prácticas de gestión del organismo, a la cultura y sistema de valores de la misma a la relación de confianza que existe entre los órganos rectores y la dirección, a los intereses de los miembros de la dirección y de los órganos rectores, el grado en que el organismo se ha comprometido en demostrar su responsabilidad de rendir cuentas a las partes interesadas y su historial al respecto.

Sin embargo, el factor determinante del enfoque más apropiado para adoptar reside en la calidad de la relación de responsabilidad de rendir cuentas que existe entre la dirección ejecutiva y el órgano rector; la medida en que los miembros del órgano rector son informados corrientemente de aspectos claves de los desempeños de la organización, los métodos utilizados para informar y la utilización de la información recibida.

La auditoría integral fue desarrollada, principalmente, como respuesta a la demanda de los clientes que querían obtener una mejor información para cumplir con sus responsabilidades de rendición de cuentas. De modo simple; durante los años 1970 los miembros del cuerpo legislativo federal y de varias provincias se dieron cuenta de que no obtenían la información que necesitan sobre los resultados. Notaron que existía un vacío en el tema de la rendición de cuentas.

Sin embargo, al asignar la responsabilidad de colmar los huecos en la rendición de cuentas a los auditores, los órganos rectores han sido prudentes al definir las atribuciones de los auditores. Han reconocido implícitamente que la responsabilidad fundamental de informar sobre el estado de cuentas recae en la dirección, no en los auditores. Por ejemplo, los regímenes legislados y voluntarios de auditoría integral raramente atribuyen a los auditores el mandato de informar sobre la eficacia cuando la propia dirección no lo hace. También restringen, a menudo, los comentarios de los auditores sobre la validez de ciertas políticas.

La auditoría integral se debe practicar virtualmente en todas las administraciones tanto a nivel provincial como federal. Es efectuada tanto por auditores externos como por auditores internos.

Un buen número de administraciones municipales de tamaño entre mediano y grande han adoptado este principio, así como también muchas instituciones de salud, de educación y de servicios sociales. Las sociedades de Estado federales deben, según la ley, efectuar periódicamente “Exámenes especiales” basados en los elementos principales de la auditoría integral.

En el caso de Canadá, el estado de madurez de esta práctica queda confirmado por la promulgación de las “Normas de Auditoría del Valor a Cambio de Dinero” por el Instituto Canadiense de Contadores Colegiados. Su empleo recibe también el apoyo de la Fundación Canadiense para la Auditoría Integral (FCAI), la cual sigue investigando para impulsar el desarrollo ulterior, la evolución, y la acogida del concepto, al tiempo que proporciona oportunidades a contadores, ejecutivos y miembros de los órganos rectores para el perfeccionamiento, la formación y el establecimiento de redes.

A escala internacional, las auditorías que van más allá de las declaraciones de auditoría financiera tradicional han sido ya adoptadas por la mayoría de los países occidentales y, cada día más, en los países en vías de desarrollo. Los organismos de la Naciones Unidas también han encargado a sus auditores externos e internos de informar en cuestiones de valor. Aunque no siempre se las llama auditoría integrales, estas verificaciones suelen abarcar los mismos asuntos relativos a la economía, la eficiencia y la eficacia.

VENTAJAS DE LA AUDITORÍA INTEGRAL

La auditoría integral o de otro tipo, es injustificable por sí sola en el mejor de los tiempos y todavía más hoy en día en que la escasez de recursos y la mayor demanda de servicios imponen una pesada carga a la mayoría de las instituciones del sector público.

Con la auditoría integral se pretende dar más credibilidad a la calidad de la administración pública, promover la confianza en las instituciones del sector público, contribuir a una gestión más eficaz y -fundamentalmente- ayudar a los miembros de los órganos rectores a cumplir con sus responsabilidades de debida diligencia y buen ejercicio del poder.

La auditoría integral no es una panacea universal para el ejercicio eficaz del poder, para una gestión sana o para una real rendición de cuentas. Pero puede contribuir mucho a:

Dar confianza a los miembros de los órganos rectores para demostrar la calidad de su ejercicio de poder y aumentar el nivel de confianza en su organismo.

Conferir a los miembros de los órganos rectores una forma disciplinada de demostrar que han tratado con la debida diligencia la información y un buen número de asuntos que atañen la eficacia y bienestar de sus organizaciones y los intereses de las partes involucradas.

Aumentar la credibilidad de las declaraciones de la dirección al órgano rector, a los proveedores de fondos y a otras partes interesadas en la calidad de su administración y gestión. La confianza que se desprende de su capacidad para presentar este tipo de información debería considerarse como una parte importante y valiosa del activo del organismo.

Sugerir al organismo nuevas acciones inspiradas en las intuiciones y observaciones que a menudo surgen de tales auditorías y que le permiten ser más económico y eficaz y lograr mejores resultados con los recursos disponibles. Es decir, el proceso es un valor agregado para las partes interesadas.

AUDITORIA INTEGRAL Y GLOBALIZACION

“RIGHTDOING” EN LA AUDITORIA DE SISTEMAS INFORMATICOS ANTE PARADIGMAS EN TRANSICION

“RIGHTDOING”^{*} en la Auditoría de Sistemas
Informáticos ante paradigmas en transición

*La información **sólo** es
tan buena como
la auditoría que la respalda*

* Quehacer correcto

DES

SINTESIS Y CONCLUSIONES – Visión Moderna de la Auditoría Integral

Pública Método Específico –

La proyección metodológica de la “Auditoría Integral” debe partir de una definición clara que establezca su enfoque y objetivos como una especialidad que engloba al resto de auditorías o si un enfoque similar al desarrollado por la auditoría operacional, también denominada auditoría de gestión, auditoría de rendimiento, auditoría del valor por el dinero, auditoría de resultados, auditoría administrativa, auditoría gerencia, etc.

Varios enfoques existen sobre el tema, pero en este trabajo utilizaré el criterio de acumulación de las diferentes clases auditorías para llegar a la auditoría integral, partiendo de una planificación estratégica a mediano o largo plazos.

Para los países de América Latina considero pertinente la equiparación de la auditoría operacional con la auditoría integral por los objetivos que persiguen, la diferencia solo está en el alcance del trabajo a desarrollar, el mismo que requiere de muchos recursos y tecnologías especializados no disponibles.

Las principales conclusiones de esta investigación son:

1. Definir la Auditoría Integral, partiendo de la similitud existente con la Auditoría Operacional o como una especialidad que determine con precisión sus objetivos y alcances.
2. La metodología de la auditoría es general e incluye a todas las especialidades en las siguientes fases:
 - a. Planificación y Programación que obtiene el relevamiento de información, la evaluación de la estructura de control interno y la comunicación de resultados.
 - b. Ejecución del Trabajo con la aplicación de los programas específicos por “componentes”, el desarrollo de hallazgos, la definición de las conclusiones, la estructuración del informe y la comunicación de resultados.

- c. Comunicación de Resultados al confirmar la comunicación de los resultados, documentar la comunicación y mejorar y ajustar el informe de auditoría.
3. Los métodos, técnicas y herramientas se irán incrementando por la investigación y el desarrollo de las especialidades de auditoría como obras públicas, medio ambiente, sistemas de información computarizados, forense y otros.
4. La información básica a examinar estará relacionada con las actividades operativas, administrativas y financieras, de otra manera con las actividades sustantivas y adjetivas del sector de la administración pública o componente menor.
5. Los estándares de ejecución necesarios para controlar la gestión de la auditoría integral mediante la definición criterios de control interno automático son importantes al igual que para otras especialidades de auditoría.
6. El informe de auditoría integral debe mantener los criterios y cualidades del informe de auditoría operacional e incrementar el uso de estadísticas, cuadros explicativos y otros elementos para facilitar la comprensión de los usuarios del informe.
7. Los usuarios del informe de auditoría integral serán mayores y el informe estará disponible para diferentes niveles de servidores públicos y ciudadanos, por lo tanto debe calificarse la información reservada que contenga.

DESARROLLO METODOLOGICA DE LA AUDITORÍA INTEGRAL

A. INTRODUCCION

A medida que el reconocimiento y el desarrollo de auditoría se ha evidenciado, esta ha tomado diferentes adjetivos calificativos para reconocerla por su orientación o especialización.

El punto de partida es claro, se inició con la auditoría financiera desarrollada por los contadores públicos desde principios del siglo XX.

En los últimos treinta años la auditoría es reconocida como una técnica disciplinada y se abre camino en varios temas o áreas adicionales a la revisión de los estados financieros. Los países industrializados han investigado y desarrollado ampliamente la auditoría dirigida a las actividades sustantivas y adjetivas de las entidades públicas.

Términos como auditoría por el valor del dinero, auditoría operacional, auditoría del rendimiento, auditoría de la eficiencia, auditoría administrativa, auditoría de gestión, auditoría integral, entre muchos otros, son términos que en diferentes países del mundo se aplican, bajo el criterio de la auditoría de la eficiencia, economía y eficacia o auditoría de las 3E's.

La auditoría interna de las entidades y organizaciones ha sido la fuente principal para el desarrollo de la auditoría de las 3E's, en consecuencia de la auditoría integral, se engloba las actividades operativas, administrativas y financieras del área o sector sujeto a la auditoría, de manera independiente al objetivo del trabajo, principalmente en el sector público de América Latina.

La auditoría integral puede identificarse en varios contextos de aplicación, sin embargo, siempre estará dirigida a verificar la eficiencia y economía de las operaciones y/o eficacia lograda en el logro de las metas y objetivos de una actividad o proyecto importante de una entidad, un grupo de entidades o un sector de la administración pública sujetos a examen.

Una limitación importante ha sido la vigencia de las normas de auditoría generalmente aceptadas para la contaduría pública como el único marco de referencia para el ejercicio de la auditoría de alcance ampliado, como es la auditoría integral, operacional, de gestión, gerencial o el nombre que la defina.

Los esfuerzos realizados por la Oficina General de Contabilidad de los Estados Unidos de Norteamérica (GAO), la Organización Internacional de Instituciones Superiores de Auditoría (INTOSAI), la Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS) y el Instituto de Auditores Internos (IAI), han permitido definir algunas pautas para que las instituciones superiores de auditoría (ISA's) de América Latina incursionen en el

establecimiento de normativa de auditoría para el sector gobierno con objetivos y alcances mayores que las definidas por los organismos profesionales de contadores públicos de cada país.

Para establecer un marco de acción para desarrollar la auditoría integral, a continuación tipifico las clases de auditoría definidas y las considero como de aceptación general:

1. Financiera y de regularidad para opinar sobre los estados financieros.
2. Especializada para evaluar áreas específicas como obras públicas, medio ambiente, sistema de información computarizado y otros que se desarrollen.
3. Operacional dirigida a evaluar la eficiencia, economía y efectividad de las operaciones de una entidad o área definida.
4. Especial para el examen de las denuncias y otras solicitudes no contempladas en los Programas de Operación de Auditorías.

No cabe duda que la auditoría integral es la acumulación de varios de los enfoques y resultados señalados en los puntos 1 al 4 anteriores. La sumatoria de los exámenes realizados por las unidades auditoría interna (UAI's), las auditorías externas aplicadas por las instituciones superiores de auditoría (ISA's) y las firmas privadas de auditoría (FPA's) contratadas para ese fin, bajo un plan estratégico definido para el mediano plazo permitiría llegar a resultados integrales por entidad, actividad importante o sector de la administración pública. Lo señalado, principalmente para las ISA's de los países de América Latina que todavía se encuentran en un proceso de adaptación y aplicación de la auditoría como un control disciplinado.

Para concluir este segmento que puntualiza algunas consideraciones fundamentales, es necesario definir que para llegar al desarrollo de la "auditoría integral" es necesario un proceso a mediano o largo plazo, apoyado en la "planificación estratégica de la auditoría gubernamental" y que estará integrada por las acciones y resultados obtenidos por todos los agentes activos de la auditoría gubernamental (UAI's + ISA's + FPA's).

B. OBJETIVOS DE LA AUDITORÍA INTEGRAL

La auditoría integral (que puede tomar varias denominaciones como las expresadas en el título anterior) tiene los siguientes objetivos generales:

1. Evaluar la eficiencia y la economía en la administración de los recursos de un sector de la administración pública u otro componente menor que se esté examinando;
2. Evaluar el grado de eficacia alcanzado en el logro de las metas y objetivos del sector u otro componente auditado;
3. Mejorar la gestión en el manejo del sector u otro componente sometido a la auditoría;
4. Promover la transparencia en el manejo de las operaciones del sector público, mediante la rendición oportuna de cuentas y la inmediata evaluación independiente y posterior respecto a su corrección o no.

En los objetivos antes definidos se integran los resultados de todas las clases de auditoría definidas, para una actividad o proyecto importante, una entidad relevante o un sector de la administración pública.

Puedo asegurar que la “auditoría integral” debe ser la acumulación de información producto de exámenes menores, pero dirigidos a la obtención de un objetivo mayor relacionado con un sector, una entidad o una actividad importante de la administración pública, planificando estratégicamente para ser completado en el mediano o largo plazo.

Entre los objetivos de la “auditoría integral” se funden las funciones administrativas, financieras y operativas del sector público, así como los resultados obtenidos por los agentes activos de la auditoría gubernamental.

C. INFORMACION BASICA A SER AUDITADA

La metodología general utilizada por la auditoría financiera es aplicable en la “auditoría integral”, en consecuencia la información básica a obtener para realizar las verificaciones, comprobaciones y validaciones de los hechos, datos e informes son similares, salvo su enfoque y contenido.

La planificación y programación, la ejecución del trabajo y la comunicación de resultados son las fases a ser cumplidas en el ejercicio de la auditoría profesional, independientemente de su especialidad o de su alcance.

El enfoque típico de la auditoría en general está dirigido a verificar la información producida por el sujeto pasivo de la auditoría (sector de la administración pública u otro menor), con base en criterios legales, reglamentarios y técnicos que promuevan la eficiente, económica y eficaz gestión de los servidores públicos y de las instituciones en nombre de las que realizan las operaciones. No obstante, esta posibilidad en general ha estado limitada debido al escaso desarrollo de los sistemas de información y operación, principalmente en los países de América Latina. El restringido desarrollo de las estadísticas de producción en los diversos sectores del gobierno es una condición permanente la cual carece de la importancia necesaria por constituir un criterio fundamental de control de gestión (responsabilidad de la administración) y para la “auditoría integral” como elemento primario de evaluación referido a la eficacia.

Dependiendo del objetivo de la “auditoría integral” la información básica a ser examinada parte de los resultados de operación obtenidos por las actividades sustantivas de un sector de la administración pública u otro menor, cortada a una fecha determinada para evaluar los avances en el tiempo, en los productos y en lo económico financiero.

A manera de ejemplo principalmente por que conocemos las actividades de control y auditoría, al realizar la “auditoría gubernamental integral” de este sector se requiere información sobre:

- a. Eficiencia y economía:

Recursos Humanos:

- a. Productividad del recurso humano, porque representa más del 80% del costo de una auditoría;
 - b. Resultados de la evaluación del rendimiento, al menos una vez al año;
 - c. Procedimientos y resultados del reclutamiento y promoción del personal técnico;
 - d. Cumplimiento de los estándares mínimos de producción anual;
 - e. Entrenamiento, actualización y especialización;
 - f. Información financiera clasificada por centro de costos de la ISA.
-
- b. Recursos materiales y servicios:
 - a. Relaciones entre los informes producidos y la utilización de los servicios de reproducción e impresión;
 - b. Estadística de las comisiones realizadas en el interior del país y el costo de pasajes y gastos relacionados imputados al costo de la auditoría;
 - c. Información financiera relacionada con el costo de materiales y servicios importantes para el ejercicio de la auditoría.
 - c. Eficacia y en las operaciones:
 - a. Planificación estratégica de la ISA;
 - b. Programa de Operaciones Anual de la ISA y de las UAI's;
 - c. Informe de producción clasificado por actividades sustantivas de la ISA, de manera comparativa con el período anterior:
 - Auditorías por las UAI's de las entidades
 - Auditoría externa por la ISA

- Auditoría externa por las FPA's
- d. Productos relevantes del último ejercicio;
- e. Último informe de labores de la ISA;
- f. Manuales de procedimientos para sistematizar el trabajo a nivel institucional;
- g. Programa de fortalecimiento instituciones iniciado o por iniciarse.

El análisis y estudio de la información señalada facilitará la ejecución de la “auditoría integral” evaluando principalmente las actividades sustantivas y las de apoyo administrativo y financiero de la ISA.

D. METODOS, TECNICAS Y HERRAMIENTAS

Como manifesté en un acápite anterior la metodología para realizar auditoría en general, es aplicable a cualquiera de sus especialidades. Los cambios a introducir están relacionados con los procedimientos técnicos de verificación, dado que los criterios varían según la clase de auditoría y su objetivo.

En cuanto a las técnicas de auditorías sucede algo similar, no obstante, con el desarrollo de la “auditoría integral” se irán identificando técnicas adicionales para operaciones específicas. Las herramientas de la auditoría tienen una relación íntima con sus técnicas.

Un ejemplo ya desarrollado es la técnica de auditoría asistida por computador (TAAC) para el examen de los sistemas de información computarizadas (SIC) en la cual existe un componente adicional que debe ser considerado como parte de la “auditoría integral”.

Para la herramienta indicada se han elaborado programas (software) para verificar la información procesada, mediante la validación de los datos producidos, generando eficiencia en la ejecución de todas las clases de auditoría. Tal es el caso de los Programas IDEA y OGATEX.⁵

⁵ Boletín Responsabilidad, Proyecto LAC/RFMIP-II, marzo de 1995, Arlington, Virginia USA.

Otras técnicas se irán desarrollando para lograr eficacia en la ejecución de las auditorías especializadas y en conjunto de la “auditoría integral”. A manera de ejemplo la definición realizada por la Contraloría General de Bolivia para el ejercicio de la Auditoría del Medio Ambiente es interesante al segmentar su ejecución en las siguientes:⁶

1. Auditoría de Gestión Ambiental (Sistemas de Administración y Control del Patrimonio Público)
2. Auditoría Ecológica o de Ecoeficiencia.
3. Auditoría de Impacto Ambiental.

El ejercicio de la “auditoría integral” por acumulación de resultados se requiere de uno o varios años a partir de una planificación estratégica que se inicia con la auditoría de las entidades y actividades importantes hasta llegar a la auditoría de los sectores estratégicos de la administración pública, lo que en resumen se presenta así:

PLAN ESTRATEGICO PARA LA AUDITORIA INTEGRAL

Actividades: (AT + AA + AF) → (3E's)

(AS + AA) → (3E's)

Auditoría Interna: Por objetivos y recursos de la entidad:

- Actividades importantes
- Area o segmento de la entidad

+ Auditoría Externa: Por clases o tipos de auditoría:

- Auditoría financiera
- Auditorías especializadas
- Auditoría operacional

⁶ Contraloría General de Bolivia, Informe Anual de Gestión 1994, La Paz, Bolivia, marzo de 1995.

○

○ Auditorías especiales

= (AI + AE) = AUDITORÍA INTEGRAL POR ACUMULACION

E. METODOLOGIA DE LA AUDITORÍA INTEGRAL

El primer caso histórico de una “Auditoría Integral” es el de las Aduanas de Canadá, del cual se extrae la siguiente cita referida a la planificación del trabajo:⁷

“Para planificar una auditoría amplia y efectiva, se considera esencial un nivel más alto de conocimiento y entendimiento de las actividades y del ambiente operativo de las Aduanas de Canadá, de lo que de otra manera podría necesitarse para el testimonio tradicional o el cumplimiento de auditorías”.

La “auditoría integral” se desarrolla en tres fases claramente definidas, con objetivos, procedimientos y productos específicos que promoverán el control de gestión durante su ejecución y el control de calidad selectivo al concluir el trabajo. La fase son planificación y programación, ejecución del trabajo y comunicación de resultados.

1. Planificación y Programación: (30 + 5)

Para llegar a la planificación y programación de la auditoría integral existen varios pasos aplicados por los niveles directivos de la ISA o de la UAI al definir la planificación estratégica y el programa de operaciones anual, donde se definen los estándares fundamentales de la auditoría denominados: Objetivo General, Alcance del Trabajo, presupuesto de recursos y tiempo, e instrucciones gerenciales específicas para el trabajo.

El equipo de auditoría parte de estos criterios para desarrollar la planificación detallada y la programación específica del examen. Esta fase puede dividirse en dos partes: a) Relevamiento de Información y b) Evaluación de la Estructura de Control Interno.

⁷ Revista Internacional de Auditoría Gubernamental, IPDEVI, Recopilación N° 1, Quito, Ecuador, 1983.

En la primera fase es posible y diría que apropiado utilizar programas uniformes de auditoría, que establecen un rutina ágil y eficiente para completar el trabajo y desarrollar los productos definidos por el sistema. Algunas adaptaciones y ajustes son necesarios en los programas, pero un porcentaje elevado de los procedimientos son de aplicación comprobada. Los productos son:

- a. Reporte de relevamiento para conocimiento y decisión del nivel directivo de auditoría.
- b. Informe de evaluación de la estructura de control interno dirigido a la administración de la entidad auditada.
- c. Planificación detallada y programas específicos por componente o áreas críticas para uso de la gerencia y del equipo de auditores.
- d. Adicionalmente existen varios subproductos como son los expedientes de papeles de trabajo que documentan los productos principales.

2. Ejecución del Trabajo (50 + 10)

La fase dos de la "auditoría integral" está dirigida a la aplicación de los programas específicos desarrollados en la fase uno y documentar los hallazgos de auditoría, que darán paso a conclusiones del trabajo y a la estructuración de informe respectivo.

Puede apreciarse como muy sencilla la ejecución resumida de la auditoría, pero existen dificultades en cuanto a la determinación de los criterios de evaluación, los que muchas veces deben ser desarrollados por el equipo de auditoría, con base en las condiciones existentes en la entidad, actividad importante o sector de la administración pública examinada.

La supervisión en cuanto al cumplimiento de los programas de auditoría, o la orientación al equipo y o la definición de las principales conclusiones, es un factor relevante en la auditoría gubernamental.

Los productos importantes de esta fase son la estructura del informe de auditoría integral y el borrador redactado del informe para completar el proceso de comunicación de los resultados. La

diferencia existente para la auditoría de gestión es la variedad de objetivos que pueden plantearse y seguramente las dificultades para cumplirlos en el campo u oficinas de la entidad o sector de la administración pública sujeto a auditoría. Otros productos son los papeles de trabajo que pasarán a integrarse en un solo archivo junto a los obtenidos en la primera fase.

3. Comunicación de resultados (20 – 15)

La comunicación de resultados es la fase que se cumple durante el proceso completo de la auditoría incluso desde cuando se asigna la responsabilidad al equipo mediante la orden de trabajo y luego con la presentación de la administración de la entidad o servidores relacionados con un sector de la administración pública.

Este proceso continúa en la fase dos mientras se desarrollan los hallazgos y las conclusiones de auditoría, completándose en la fase tres mediante la confirmación de las conclusiones y obteniendo las opiniones finales de la administración y de esta manera lograr un producto final de mayor calidad e imparcialidad.

El producto más relevante de la fase tres es el informe de auditoría que tiene varios niveles de usuarios como la administración de la entidad, los organismos que ejercen tuición y las instituciones de control para dar seguimiento al cumplimiento de las recomendaciones. Un subproducto es el expediente de papeles de trabajo que documentan los procedimientos de comunicación aplicados y que serán integrados a los acumulados en la fase uno y dos.

4. Estándares para completar el proceso de auditoría

A pesar de que los auditores son expertos en evaluar los controles internos, es evidente que en el proceso de la auditoría dichos controles son limitados y carecen de criterios de verificación automática. En los tres subtítulos anteriores he incluido entre paréntesis varias expresiones matemáticas que significan el estándar en cuanto al tiempo de auditoría que debe utilizarse en cada fase, de tal manera que tanto los niveles gerenciales como los ejecutores estén pendientes de su cumplimiento.

Los valores sumados o restados representan la participación de la fase comunicación de resultados a la administración del ente, a la ISA o a la UAI durante el proceso de auditoría integral. La productividad del equipo estará determinada durante el proceso a cumplir estas relaciones referidas al número de días hombre u horas hombre presupuestadas para realizar el trabajo, según el Programa de Operaciones de la ISA o la UAI.

5. Sugerencias adicionales

Por otra parte, los resultados de las auditorías realizadas por la UAI, más las conclusiones de la auditoría externa de la ISA o de la FPA, si han sido planificadas estratégicamente en uno o dos años por acumulación se podría obtener resultados “integrales” sobre el manejo de una entidad, una actividad importante o un sector de la administración pública. Las auditorías individuales, de la manera como se planifican en América Latina son auditorías operacionales parciales, auditorías especializadas y en casos auditorías especiales ejecutadas por denuncia.

El enfoque de la “auditoría integral” debe partir de su concepto, si es por el alcance de las actividades examinadas (administrativas, financieras y técnicas), o por los tipos de auditoría aplicadas (financiera, especializada, operacional y especial) o por los objetivos perseguidos en la evaluación de las 3E's.

INFORME DE AUDITORIA

El informe de auditoría integral debe cumplir los requisitos generales definidos para la auditorías financiera, especializadas, operacional y especiales, además de varias condiciones propias de un examen de alcance ampliado y de objetivos globales.

Las características adicionales de los informes de auditoría integral son:

- Resultados por acumulación de varias auditorías internas y/o externas.
- Número amplio de usuarios potenciales.
- Definición clara del alcance del trabajo y los procedimientos de consolidación aplicados.

- Globalización de las sugerencias.
- Criterios técnicos para definir la estructura del informe de auditoría integral, con base en el esquema utilizado para la auditoría operacional.

La propuesta de utilizar la estructura del informe de auditoría operacional, considera la utilización de los siguientes componentes principales:

- Carátula
- Carta de presentación o dictamen sobre los estados financieros dirigida a la máxima autoridad del o de los sujetos pasivos de la auditoría gubernamental que se incluyan en el sector de la administración pública al que corresponda el informe.
- Información gerencial y/o financiera sujeta a la verificación de la auditoría gubernamental (resultados de producción, estados financieros y otros).
- Capítulo con la información general relativa a la auditoría integral, que exponga objetivos, alcance cubierto por los procedimientos, principales criterios de validación utilizados y otra información relevante. Además los datos resumidos del sector de la administración pública o grupo de entidades examinadas, su misión, objetivos, financiamiento, recursos humanos y materiales, estructura organizativa y niveles de autoridad y responsabilidad vigentes.
- Capítulos relacionados con los principales componentes de la auditoría integral que permitan la aplicación de las recomendaciones para mejorar la administración de las entidades públicas vinculadas con el examen. Estos capítulos se dividen en títulos sobre las áreas que conforman cada capítulo. Las recomendaciones de auditoría deben incluirse como el último título de cada capítulo y se sugiere sean numeradas en forma consecutiva en todo el informe.
- La inclusión de cuadros resúmenes de información y gráficos relacionados con la frecuencia de los hechos informados dentro del texto del informe permite una comprensión directa de los resultados de la auditoría.

El informe de auditoría debe cumplir el requerimiento de “comunicación” utilizado para identificar la última fase del proceso de la auditoría gubernamental.

2.1 NECESIDAD DE LA AUDITORIA INTEGRAL OBJETIVO, MÉTODO Y ALCANCE DE LA AUDITORÍA INTEGRAL – PRINCIPIOS COMUNES A ORGANOS RECTORES DE LA ACTIVIDAD

NECESIDAD DE LA AUDITORÍA INTEGRAL

Síntesis

Los resultados de la aplicación de los controles convencionales que se ejercieron históricamente sobre las entidades del sector público nacional llevaron a la conclusión que los controles de tipo formal no satisfacían el requerimiento de alcanzar adecuados niveles de eficiencia en la gestión.

Mecanismos de controlar de carácter legal y contable, si bien condición necesaria, no constituían en modo alguno condición suficiente para avanzar hacia el logro de una alta racionalidad en la asignación de recursos disponibles en los entes públicos.

La indeterminación que el control formal permitía se manifiesta claramente en casos e que las distintas conducciones de las organizaciones que se sucedían alcanzaban resultados absolutamente contrarios y sin embargo cada una reclamaba para sí el calificativo de una gestión exitosa. En otras palabras, la componente política y subjetiva era tan grande que durante años se dilucidaban resultados a través de apelaciones a la opinión pública sin llegar nunca la máxima conducción nacional (tanto en el área Ejecutiva como Legislativa) a contar con un parámetro objetivo para decidir sobre qué era eficiente y qué no lo era a la luz de criterios científicos.

La promulgación de la Ley nro. 24.156 establece un nuevo régimen de administración financiera y de control gubernamental para el Sector Público Nacional, concebido éste compuesto por la Administración Nacional (Administración Central y los Organismos descentralizados) y las empresas estatales que no sean privatizadas.

La nueva concepción que sobre el tema de control interno queda explicitada en el texto de dicha norma se centra en el cumplimiento de la eficacia, eficiencia y economía con que toda acción de gobierno debe ser desarrollada.

Estos principios están dirigidos básicamente a lograrla optimización en lo que se hace, lo cual implica buscar hacer lo mejor en la actividad pública. Esto tiene significación política de elegir qué hacer, cómo hacerlo y para quién hacerlo. A su vez, esto requiere ser desarrollado mediante el análisis complementario de la productividad, la eficiencia, eficacia y el óptimo.

Por otra parte, debe tenerse en cuenta que la mayoría de los entes públicos actúan en un mercado de demanda insatisfecha y en el que intervienen todos los estratos sociales. Deben en consecuencia reunirse las condiciones de calidad, seguridad y mínimo costo, sin que ello signifique un detrimento de la rentabilidad social.

Resulta en consecuencia, sumamente importante definir indicadores que se adecúen a las necesidades y a la problemática de cada organización. Para ello se deberá prever el análisis de indicadores de calidad que permitan evaluar con que grado de satisfacción se cubren las necesidades de los usuarios, como así también indicadores de eficiencia que posibiliten medir el grado de optimización de los recursos asignados.

La utilización de los indicadores posibilitará optimizar las decisiones en materia de planificación y dirección proporcionando los elementos fundamentales para que a través del control, se establezcan los mecanismos de corrección necesarios.

OBJETIVO, METODO Y ALCANCE DE LA AUDITORIA INTEGRAL

I. LA AUDITORIA EN UN CONTEXTO DE CAMBIO

En la disciplina administrativa se define a la auditoría como aquella actividad que consiste en determinar si los resultados de una o más decisiones adoptadas por la conducción de cualquier ente concuerda con lo planeado, organizado, dirigido ejecutado y coordinado con el fin de continuar con lo decidido o actuado o, por el contrario, corregir algunas de las etapas del proceso de administración o la decisión misma.

Sin embargo, el correcto diagnóstico de los desvíos no siempre resulta una tarea fácil, ya que hará que distinguir aquellos sobre los que se puede actuar en el corto plazo de aquellos otros que obedecen a variaciones estructurales en las condiciones económicas.

Ello resulta así, pues los cambios en las condiciones operativas y financieras son cada vez más rápidos y a veces sumamente erráticos, no sólo en nuestro país, sino en el mundo. Basta citar como ejemplo las oscilaciones de los precios en los mercados de diversas materias primas y su inmediata repercusión en los precios de bienes de capital destinados a su producción, como así también el desarrollo de nuevas tecnologías que motivan el destino a chatarra de equipo todavía nuevo. Por otra parte, aún producido un cambio estructural como los comentados, habrá que evaluar las posibilidades de su permanencia en el tiempo.

Los organismos públicos están sometidos además a cambios más domésticos y limitados. Por ello la auditoría debe contemplar la posibilidad de anticipación a los hechos que facilite la adopción de las medidas correctivas correspondientes. Así por ejemplo, un aumento en las tasas de ausentismo podría indicar un potencial conflicto con el personal, y en consecuencia, se impone una investigación al respecto.

Estos ejemplos representan sólo un reducidísimo número de las circunstancias que debe enfrentar la conducción de las organizaciones. Por ello, la auditoría aparece como una herramienta de utilidad significativa llegado el momento de la toma de decisiones.

Por otra parte, el sector público, cuyo nivel de actividad resulta gravitante en la economía del país, desde hace décadas viene sufriendo restricciones de distinto tipo en el manejo de sus factores productivos y en la asignación de inversiones, que han limitado fuertemente su capacidad y eficiencia productivas.

Tal estado de cosas tiene su origen en que históricamente sus empresa y organismos han constituido un instrumento de política económica, con diferentes objetivos a lo largo del tiempo, a los que básicamente se los puede concentrar en tres grupos.

- I) Estabilización de precios. Los precios y tarifas de los bienes y servicios generados por las empresas han estado asociados a los planes de estabilización monetaria, produciéndose alteraciones entre los precios relativos, independientemente de los costos de producción y aún de la demanda del mercado.
- II) Políticas de ocupación y de ingresos. Las entidades del sector público resultaron instrumentos de generación de empleos como así mismo de distribución del ingreso por parte de las autoridades políticas. Las medidas adoptadas generalmente redundaron en bajas de productividad, indisciplina laboral y en definitiva, elevaron los costos.
- III) Promoción económica. Las entidades públicas han sido el factor fundamental en la implementación de diversas medidas promocionales las que generalmente no obtuvieron compensación por el mayor costo resultante.

En base a lo expuesto y habida cuenta de las restricciones financieras que padecen las entidades del Estado, la auditoría adquiere particular relevancia, a fin de actuar sobre las causas de los desvíos, y posibilitar la óptima asignación de los recursos

Adicionalmente, la organización jurídica originaria correspondiente a la generalidad de las entidades públicas de nuestro país proviene de la Administración Pública, por lo que arrastran los sistemas organizativos y administrativos de estas. Consecuentemente, existe una fuerte tendencia a considerar los planes de acción y los presupuestos como inmutables, y este hecho agrega una dificultad adicional al accionar de la alta conducción.

Lo anterior responde a variables exógenas a los organismos pero bien puede ocurrir que se presenten casos en que las nuevas situaciones provengan de variables endógenas.

Por ello, en la auditoría resulta crucial el diagnóstico de la situación, de tal manera que el conductor pueda diseñar los cursos de acción tendiendo a optimizar los recursos y maximizar los resultados.

La auditoría de acuerdo a lo expuesto puede aparecer como costosa, compleja, requiriendo una vasta organización dedicada a instrumentarla. Ello no es así, puesto que seguramente en toda

organización empresaria existen el acopio de información, con diferentes finalidades, de las que debe saberse extraer aquella que resulta útil a los fines de la auditoría. El no disponer de dichos sistemas, por otra parte, no justifica aquella que resulta útil a los fines de la auditoría. El no disponer de dichos sistemas, por otra parte, no justifica no realizarla. Puede partirse de la situación más modesta, e ir a perfeccionándola a medida que se avance y se detecten nuevas posibilidades. La auditoría, por lo tanto es esencialmente dinámica, máxime cuando se dispone del instrumental de la computación y proceso electrónico de datos.

La auditoría ofrece además mejor posición negociadora al sector público. Al respecto cabe señalar que en un proceso de privatización o participación del capital privado, resulta de importancia disponer de los indicadores sobre eficacia, eficiencia, y economía con seguridad, celeridad y confiabilidad. De tal modo, al mismo tiempo que revela un conocimiento acabado de la situación, se evidencia con mayor transparencia el accionar en el pasado y se proyectan con mayor precisión las perspectivas.

II. OBJETIVOS DE LA AUDITORÍA INTEGRAL

A la auditoría integral le cabe analizar y expedirse sobre las decisiones que adopta la dirección de las unidades a controlar, los logros de la acción encarada por las mismas y la forma en que se realizan los procesos operacionales vinculados a la ejecución y las funciones asociadas a la alta dirección (planeamiento, comunicación, organización, control interno, administración de recursos humanos e informática). Asimismo debe detectar si la obligación de rendir cuenta por parte de los funcionarios fue acabadamente cumplida y, por otra parte, si se operó teniendo en consideración la normativa vigente.

La auditoría integral en el ámbito del sector público es un medio de comunicación, que tiene como objeto fundamental influir en el comportamiento de los distintos niveles de la dirección de las entidades propiciando que la concurrencia de las mismas, mediante la satisfacción de la demanda de servicios hacia ellas dirigidas, sea lo más eficaz, eficiente y económica a ese objeto, con el mayor grado de rentabilidad social y económica, en el marco de los condicionantes dados por el sector de pertenencia y el medio en que actúa.

Además, tiene como objetivo informar a la autoridad ministerial del ente controlado, acerca de los resultados del proceso de control.

Iniciar un proceso de análisis sobre la realización de las funciones directivas, no sólo posibilita una mejor apreciación de la dirección del ente a controlar y por tanto perfecciona el ejercicio del control, sino que al ser temas explicitados en los informes o documentos de seguimiento que puede generar el auditor, se le evidencia al propio organismo controlado deficiencias que él mismo, a veces, desconoce.

La dirección a controlar tiene objetivos básicos que están definidos por los estatutos y normas de acción. Para el cumplimiento de los objetivos, el ente controlado debe planear, programar, ejecutar y controlar cada una de sus actividades, de tal modo, está en condiciones de medir el grado de cumplimiento, establecer los desvíos, formular el diagnóstico de las causas y eventualmente adoptar los correctivos pertinentes. Llegado este caso la dirección deberá redefinir objetivos y metas, y consecuentemente el planeamiento y programación.

Si la modificación afecta los objetivos básicos, necesariamente deberán acordarse con el ministerio jurisdiccional la variación de dichos objetivos.

La auditoría integral debe estar interiorizada del proceso de planeamiento y programación del organismo público controlado a fin de estimar si dicho proceso cumplimenta los objetivos propios y básicos. Del mismo modo, conocerá la elaboración del presupuesto y plan operativo, los que deberán ser compatibles con los lineamientos dictados en el plan estratégico.

El otro aspecto que se deberá considerar será la eficiencia del control interno de la entidad pública, la confiabilidad de los datos, el tiempo en que están disponibles, y la profundidad del análisis sobre los desvíos detectados.

Debe también ser materia de atención la organización del ente público, ya sea en sus aspectos funcionales, como su distribución en el ámbito en que actúa.

Los aspectos funcionales que deben considerarse son el organigrama, misión, funciones y procesos el grado de comunicación entre sectores del organismo, ya sea formal o informal. Adicionalmente cuando se evalúa al ente desde la óptica funcional debe prestarse particular atención, además de los aspectos más arriba mencionados, al estilo gerencial, el grado de compromiso de todos los involucrados en la organización, el nivel de actualización de sus cuadros, sus ventajas comparadas, su estructura y la bondad de los sistemas existentes.

La distribución en el ámbito en que actúa se refiere al espacio geográfico que ocupan sus sectores.

Respecto a las características del sistema informático que tenga la organización pública, la auditoría integral deberá evaluarlo y analizarlo en profundidad, ya que quizás para el mejoramiento de la organización resulte más importante propiciar el desarrollo de un sistema básico informático, adecuado a las necesidades de la dirección, que maximizar como ocurre en muchos casos, la disponibilidad de datos e informaciones.

Por otra parte, la auditoría integral deberá tener en consideración la morfología de los mercados en los que operan los organismos públicos a auditar y la enumeración de pautas que permitan precisar la demanda esperada para el mediano y largo plazo. Esto facilitará la programación de la oferta de los organismos, y la satisfacción de la demanda y en consecuencia de las inversiones necesarias.

En general, las estadísticas disponibles e informes realizados sobre los organismos públicos suelen no ponderar acabadamente en su análisis la temática sobre comercialización y su capacidad para tender hacia un equilibrio fiscal. Por lo tanto se considera apropiado que el trabajo de auditoría propenda entre otras cosas, a recomendar al controlado que profundice las acciones tendientes a obtener información de los mercados, demanda y potencialidades a fin de optimizar la toma de decisiones en aspectos de importancia tales como insumos, abastecimientos y comercialización.⁸

⁸ Al respecto, se estima conveniente aclarar que el término “comercialización” es usado en este documento en sus dos acepciones. La primera se refiere al área en la cual compradores y vendedores se comunican y en la que el intercambio tiene lugar; la segunda es la que indica el

III. ALCANCE Y LIMITACIONES

El proceso de la auditoría integral debe desarrollarse en un contexto en el cual en general los organismos públicos involucrados se encuentran inmersos en un marco externo que condiciona su accionar.

Ello significa que estamentos externos a los entes del sector público pueden fijarles objetivos y metas, no siempre convergentes, que deberán cumplir en el ejercicio respecto de: política de ingresos (tarifa, cantidad y características de servicios a prestar o programas sociales a brindar); política de gastos (personal y bienes y servicios); de inversiones (productivas y/o en infraestructura social como en los casos de salud y educación); de endeudamiento, etc. La fijación de las metas y/o objetivos se establecen en el proceso de elaboración de los respectivos planes operativos y presupuestos.

A su vez, es conocido que estos objetivos y metas fijadas anualmente pueden encontrarse sujetos a constantes revisiones por rotaciones de autoridades en los propios entes del sector público, en los niveles de gobierno o por modificaciones en la política económica y/o de servicios públicos básicos que en general los utilizan como variables de ajuste.

Un ejemplo de ello está constituido por cambios en las inversiones (caída de planes para construir hospitales o escuelas en función de disponibilidades presupuestarias o de créditos externos para su financiación); política salarial (metas desbordadas por presiones gremiales); etc.

Todo lo hasta aquí expuesto permitiría una primera conclusión respecto a la auditoría integral de los organismos públicos: no siempre se cuentan con objetivos y metas evaluables y permanentes en un lapso de tiempo prudencial. Por el contrario, su constante cambio sin que ello resulte debida y oportunamente explicitado, torna dificultosa la tarea del auditor.

proceso por el que se prepara y distribuye un servicio hacia el usuario. El acto comercial enunciado en primer término presenta como característica fundamental la formación del precio, y es propia de las haciendas productivas (empresas y sociedades estatales), para el caso de las haciendas erogativas (Ministerios, Secretarías, Direcciones y otros organismos centralizados) en general se utiliza la segunda acepción en la cual no existe proceso alguno de formación de precio.

Las características antes señaladas imponen limitaciones o dificultades a la tarea de la auditoría integral que podrían entre otras quedar resumidas en:

1. Falta de objetivos y metas fijadas oportunamente, con una Permanencia razonable en el tiempo y debidamente formuladas.
2. Cambios frecuentes en los objetivos y metas que no responden a modificaciones en el contexto que se desarrolla la actividad sino a razones de índole política y alta rotación de funcionarios, que no quedan explicitados en su momento.
3. Niveles de decisión externas a los organismos que hacen a aspectos fundamentales de su desarrollo y por lo tanto inciden en los resultados de la gestión.
4. Medición de objetivos y metas con otras valoraciones además de las técnico-económicas propias de la actividad, abarcando aspectos sociales de desarrollo regional, de macroeconomía, etc.

Las limitaciones más arriba señaladas pueden ser representadas por medio del flujograma decisional del Gráfico N° 1, siguiente.

GRAFICO N°1
CONTEXTO CONDICIONANTE DE LOS OBJETIVOS Y
PLAN DE ACCION DE LAS UNIDADES CONTROLADAS

De acuerdo a lo observado en el gráfico n° 1, el alcance de la auditoría integral consiste en determinar el cumplimiento de la acción de la dirección frente a las políticas macro y sectoriales

dictadas por la autoridad correspondiente y en ello adquiere fundamental importancia la medición de la eficiencia, economía y eficacia lograda por las funciones de la dirección.

En este sentido, una de las características básicas que diferencia al ente privado del público, lo constituye el hecho de que mientras el móvil del primero radica en la maximización del beneficio en términos económicos, el segundo debe enfrentar objetivos comerciales y no comerciales (sociales, políticos, etc.).

En las instituciones pertenecientes al primer grupo que trabajan en mercados competitivos en insumos y en productos, la auditoría integral se nutre prioritariamente del control que se realiza fundamentalmente a través del mercado, actuando éste de tal forma que la dirección debe efectuar una adecuada asignación de los recursos con el objeto de producir la minimización del costo y lograr la maximización del beneficio. Asimismo una eficiente y eficaz gestión dará como resultado que los precios generados por la institución tiendan a coincidir con los del mercado, ya que dichos entes producirán a un nivel compatible con la óptima asignación de recursos.

Dado los objetivos múltiples a los que está obligado el sector público, el precio de los bienes y servicios que brinda a la ciudadanía no coincide –en general- con el valor que la sociedad le asigna a los mismos.

Es por ello que la medición de la gestión operativa, económica, financiera y administrativa de los organismos públicos, no puede realizarse exclusivamente a través de datos contables y financieros, ya que los mismos, por sí solos, no recogen el verdadero aporte de la dirección en cuanto al cumplimiento de los objetivos sociales.

En el caso específico de las haciendas productivas las disposiciones del mercado en el que generalmente actúan impiden acciones que permitan la producción a costos mínimos pudiendo quizá lograr beneficios con un alto nivel de ineficiencia.

Estos aspectos permiten inferir que la acción de la auditoría integral a través del análisis e interpretación de los datos y variables ofrecidas por el mercado, no deben ser excluyente para los

entes públicos, de otras metodologías complementarias que tengan en consideración todas las características distintivas del sector público en general.

IV. CARACTERISTICAS BASICAS DE LA AUDITORÍA INTEGRAL

1. La auditoría debe abarcar aspectos de gestión no sólo legal o contable sino también operativos (integral). Asimismo no debe promover compartimentos estancos entre esos tres tipos de auditorías.
2. Cualquier metodología a adoptarse para realizar la auditoría debe considerar previamente la opinión de los controlados sobre aspectos de la misma. Sólo una eficaz comunicación e intercambio de ideas en este sentido, podrá minimizar el grado de resistencia que todo sistema de control implica.
3. Al ser la auditoría una actividad dirigida hacia individuos y entidades por ellos conformadas, cualquier método a utilizar debe tener en consideración criterios sociales de medición, tratando de marginar –en lo posible- todo análisis de naturaleza economista que no redunde, a la postre, en un beneficio para el ente controlado ni en una mayor eficacia de la auditoría.
4. La auditoría integral debe ser multidisciplinaria, es decir tiene que estar conformada por equipos de profesionales y técnicos provenientes de diferentes ramas de actividad. La auditoría no es realizada sobre un único aspecto sino sobre un conjunto interdisciplinario de acciones.
5. La auditoría integral propender a integrar y a hacer participar a todos los integrantes involucrados en la acción de control. Esto resulta en una mayor eficiencia ya que el controlado se sienten partícipes del sistema.
6. La auditoría es un modificador de conducta, ya que a través de su acción tiende a que los controlados tomen conocimientos de las eventuales falencias detectadas y procedan a su corrección.

7. La entidad a controlar no debe depender funcionalmente del órgano contraído evitándose así que exista el autocontrol.
8. Es una condición necesaria y suficiente que la auditoría posea independencia financiera, ya que ello le asegurará independencia de criterio en su tarea.
9. El beneficio primario que debe tener todo buen sistema de auditoría debe radicar en una mejora en la eficiencia y eficacia de la gestión del controlado. la auditoría logrará eficacia en la medida que tienda a corregir posibles desvíos y aumentar así el grado de cumplimiento de las metas establecidas. Adicionalmente, al poner en conocimiento del controlado de posibles incumplimientos en la óptima asignación de los recursos, estará propendiendo a lograr una mayor eficiencia.
10. La auditoría debe actuar durante la gestión tratando de señalar y corregir posibles errores o falencias que se vayan detectando a lo largo del período, es decir la auditoría integral es un concepto “flujo” y no un “stock”.
11. La auditoría es una acción correctiva y a la vez docente, que intenta junto con el controlado modificar comportamientos. Esto se logra comunicando, colaborando y recomendando. En este aspecto es formativa e informativa.
12. La auditoría debe tomar como parámetros las políticas dirigidas a los controlados, ya que solo las autoridades jurisdiccionales tienen la función de operar su revisión.
13. La auditoría debe analizar la política dirigida a sus controlados, sólo con el objeto de poder evaluar si estos elaboran planes o programas compatibles con aquellas y con sus objetivos básicos.
14. Una vez detectado un desvío debe actuar en toda la organización del controlado a fin de que se implementen mecanismos de corrección en todas las áreas involucradas o afectadas (la auditoría se asimila en este caso a una célula motora correctiva – interactiva).

15. La auditoría debe opinar sobre la calidad de todas las funciones de la dirección y determinar si la programación de las mismas es compatible con sus objetivos y con la política sectorial y/o macro. Para ello, debe analizar su evolución y posibles desvíos teniendo en consideración el conjunto de variables endógenas a la gestión.
16. La auditoría debe operar considerando todas aquellas variables exógenas y marco de referencia que estén afectando la gestión pública, limitando así su libertad operativa.
17. La auditoría integral bien operada debe propender a la moralización administrativa en el sector público, por medio del aumento de la eficiencia, eficacia y descentralización de los procesos administrativos, minimizando de esta manera la discrecionalidad en la acción de los agentes públicos.

V. EL USO DE INDICADORES Y ESTANDARES EN LA AUDITORÍA INTEGRAL

El principal objetivo del uso de indicadores confiables en la auditoría debe ser el de la utilidad para el usuario debiéndose en este sentido ponderar el costo del mismo, tanto de su implementación como de su seguimiento.

Deberán ser destinados a diversos niveles de gobierno (autoridades de organismos públicos centralizados, ministros, etc. y Poder Ejecutivo) y eventualmente, en caso de considerarse necesario, podrán ser publicados y difundidos.

Existen en algunos casos dificultades en la elaboración de indicadores de auditoría, sobre todo con aquellos que están relacionados con el costo del bien o servicio ofrecido.

Para este caso el auditor debe fundamentar sus opiniones mediante el análisis de los elementos substitutivos que disponga de cada organismo auditado, buscando de todos ellos los más representativos y tratando en todos los casos establecer, al menos cualitativamente, la influencia de los factores externos.

Cabe señalar que en el diseño de indicadores debe tratarse cada organismo en forma particular, porque aún perteneciendo a la misma rama de actividad, cada uno tiene características propias

que exigen una selección y adecuación especial. En primer lugar, se considera conveniente que el auditor actúe de forma tal que seleccione y adecúe los indicadores en base a:

- 1- Objetivos de la institución a controlar.
- 2- Planes estratégicos.
- 3- Política de gobierno que afecta el accionar del organismo.
- 4- Condicionantes exógenos.
- 5- Disponibilidad y confiabilidad de datos que sirva de base para los indicadores.
- 6- Costo de obtención y su utilidad.

El accionar en forma conjunta permitirá una economía en la obtención de indicadores a emplear en la auditoría del organismo público.

En segundo lugar, habrá que elaborar los indicadores seleccionados para una serie histórica lo suficientemente amplia que permita el seguimiento de la gestión a través del tiempo en forma global. En aquellos casos en que existan determinados indicadores de uso común a dos o más entes, su utilización deberá permitir comparaciones entre sí. De igual modo, si esta situación se diera con organismos de otros países se podrá realizar en ese solo aspecto comparaciones de tipo internacional.

Estas comparaciones de aspectos puntuales son relativas y deben usarse en función de las características de cada ente. Para el caso de disponer de indicadores internacionales de países desarrollados deben ser utilizados como elementos a los cuales se deberá tender.

En los informes de auditoría, además de incluirse los resultados de los indicadores en sí, deberá efectuarse la interpretación que surja de los mismos y las conclusiones.

los procedimientos generales de auditoría deberán servir para diseñar indicadores que midan la eficacia, la eficiencia y la economía de la operación y la situación financiera de cada entidad,

atendiendo a los propósitos para los que fueron creadas y a sus características específicas; el conjunto de indicadores a que se hace referencia debe alcanzar como mínimo los siguientes aspectos:

- 1- Metas alcanzadas contra metas programadas. Comparación con el del ejercicio anterior.
- 2- Población atendida frente a total de demanda.
- 3- Presupuesto ejecutado y su comparación con el autorizado.
- 4- Costo de los servicios frente a costo presupuestado. Comparación con el ejercicio anterior.
- 5- Capacidad utilizada frente a capacidad instalada.
- 6- Servicios prestados por agente ocupado y su comparación con el del ejercicio anterior.
- 7- Tiempo insumido en la prestación de los servicios frente al estándar de ejercicios anteriores.
- 8- Rotación del personal.
- 9- Rotación de insumos de la operatoria de la entidad.

Los indicadores a definir pueden clasificarse en tres tipos: 1- operativos, 2- inversión y 3- financieros. Cada uno de ellos a su vez puede ser establecido con criterio contable o económico.

- 1- Indicadores operativos: son los relacionados con la oferta de corto plazo e incorporan un conjunto de relaciones entre lo ofrecido, los insumos y los factores empleados para alcanzar las metas.
- 2- Indicadores de inversión: son propios de situaciones en las que la totalidad de los costos son variables, y en contraposición con los operativos, cuantifican la capitalización necesaria para la expansión de la oferta en el largo plazo.
- 3- Indicadores financieros: indican las relaciones apropiadas en cuanto a capital propio y recursos de terceros que se deben compatibilizar con los operativos y de inversión.

Si bien esta calificación es válida para organismos públicos y privados, los valores de los indicadores operativos de inversión y financiero, diferirán ampliamente según el sector de que se trate.

Históricamente, el origen de los fondos financieros del sector privado no fue el mismo que el correspondiente al sector público. Este se financiaba fundamentalmente a través de subsidios y aportes del Tesoro Nacional. Si bien esta política se revirtió en la actualidad, tal hecho no ha impedido que el coeficiente de riesgo empresario del sector público difiera del sector privado, lo que permite al Estado trabajar con niveles operativos y de inversión menos rigurosos desde el punto de vista técnico (en los indicadores operativos, en general se visualiza a través de una ineficiencia en los coeficientes de insumo-producto, mientras que los indicadores de inversión responden a patrimonios con una menor productividad relativa). Así los indicadores definidos para una empresa u organismo del sector privado que compite con una entidad pública podrán no coincidir (esto también es válido, cuando dada una misma tasa de rentabilidad empresarial, el grado de escasez del capital del sector público difiere del correspondiente al sector privado).

La principal diferencia se halla en la forma en que se apropian los gastos, pues en el último criterio señalado se establece fehacientemente el sacrificio de valores incurridos en la adquisición de cada uno de los insumos (particularmente importante es el caso de la valorización de las transacciones internas, ya que al no salir al mercado, el organismo se encuentra –de no tener costos- en la necesidad de imputar valores totalmente arbitrarios). En última instancia se apuntará a determinar la eficiencia marginal del capital y del trabajo dentro del proceso productivo de la organización, que son los datos básicos para establecer indicadores económicos representativos.

Tales metodologías deberán ponderar adecuadamente las restricciones del marco macroeconómico y sectorial, estableciendo qué variables deberán ser consideradas como parámetros por parte de los organismos del sector público, cuales pueden considerarse endógenas y dentro de qué rango o tendencias pueden variar.

Además debe tenerse en cuenta que la mayoría de los entes públicos actúan en un mercado de demanda insatisfecha y en el que intervienen todos los estratos sociales. Deben en consecuencia

reunirse las condiciones de calidad, seguridad y mínimo costo, sin que ello signifique un detrimento de la rentabilidad social. Resulta entonces sumamente importante definir indicadores que se adecúen a las necesidades y a la problemática específica de cada entidad.

Para ello se deberá prever el análisis de indicadores de calidad que permitan evaluar con qué grado de satisfacción se cubren las necesidades de los usuarios, como así también indicadores de eficiencia que posibiliten medir el grado de optimización de los recursos asignados.

La utilización e indicadores posibilitará optimizar las decisiones en materia de planificación y dirección, proporcionando los elementos fundamentales para que a través del control, se establezcan los mecanismos de corrección necesarios.

En este sentido, la aplicación de una batería de indicadores por parte de la auditoría integral deberá tener como finalidad primaria propender al cumplimiento de los siguientes aspectos:

1. La ampliación de la satisfacción de la demanda, a partir de criterios de racionalidad que consideren, dentro del presupuesto, la asignación de mayores recursos a las áreas claves de la entidad.
2. La búsqueda permanente de transparencia en el uso y destino de los recursos fiscales.
3. El mejoramiento constante de la calidad y eficiencia de los servicios, promoviendo la especialización y capacitación del personal.
4. La simplificación de trámites y descentralización de servicios.
5. La utilización óptima de la infraestructura.
6. Ajustar los niveles de oferta de los servicios a los objetivos y estrategias fijadas en los programas.
7. Incremento permanente de los niveles de productividad.

8. Mayor calidad tanto en los productos como en la prestación de servicios, mediante la capacitación e incorporación de sistemas y maquinaria tecnológicamente avanzada, previo análisis de la relación costo/beneficio.
9. Optima utilización de sus productos.
10. Reducción de costos fijos y variables, sin que ello afecte la calidad de los servicios.

Por último, en el caso en que el organismo sea una empresa pública, los indicadores que se establezcan con el objeto de medir su eficacia, eficiencia, economía y sus situación financiera, deberán considerar que las mismas operarán tendiendo a lograr la autosuficiencia financiera. Por ello, los indicadores que se usarán serán los mismos definidos como mínimos para las entidades erogativas , más los que midan la rentabilidad financiera, la eficacia, eficiencia y economía de las actividades comercializadoras, de producción y contrataciones.

PERIODO 1970/1998 – BASES PARA EL DESARROLLO DE UN SISTEMA DE CONTROL Y AUDITORIA INTEGRADO CON LA LEGISLACION PROVINCIAL.

Las observaciones sobre evolución mundial en los procesos de auditoría, en los últimos años – incluyendo a Argentina- nos lleva a explicar el marco metodológico.

TRASCENDENCIA DE LA AUDITORÍA INTEGRAL

“LA AUDITORIA INTEGRAL NO ES UN PARADIGMA PERO PUEDE SER UTIL AL HOMBRE, LAS INSTITUCIONES Y LA NATURALEZA”

MARCO METODOLOGICO

Hasta hace 40 o 50 años, en general, toda ciencia, técnica o campo de experimentación admitía una actitud descriptiva de cómo ocurren los fenómenos y explicaban como de estos surgen las leyes. Además se incorporaba una formulación más abstracta que planteaba teorías, así se agregaban a la anterior hipótesis explicativas.

A partir de entonces tomó cuerpo una tesis básica “Las teorías científicas son parte de un contexto cultural el cual las influencia en sus formulaciones”

El ámbito de la administración no escapó a esta generalidad y por lo tanto a su exposición, hoy clásica, requiere que sean explicitados los presupuestos filosófico-culturales que se aceptan ya que estos resultan determinantes de toda construcción teórica orientada a su aplicación práctica.

La experiencia vivida en estos últimos decenios sin embargo, motivó concientemente la necesidad de incorporar o si se quiere, para expresarlo con mayor propiedad, de recrear actitudes en desuso. Preocuparme y ocuparme del prójimo, valorizar el sentido de lo humano, revisar los paradigmas teóricos, metodológicos y técnicos, respetando la evidencia de sus resultados en la realidad fáctica.

Repasemos lo que de alguna manera constituye la forma de acceder a la realidad.

Desde que el hombre fue echado del paraíso terrenal, se perdió la posibilidad de conocer la realidad en forma directa, es decir, poder saber, acerca de cualquier aspecto de la realidad, sin intermediario alguno.

La solución adoptada por el hombre fue crear una conceptualización de la realidad que tuviera capacidad de respuesta, lo que hoy llamamos modelo.

Así, esquematizado esta relación entre el hombre observador, la realidad y el modelo en que (O) o puede decirse que para un observador (O), una estructura (M) se denomina modelo de una realidad (R), en la medida en que (O) pueda utilizar (M) para responder a las preguntas que le interesan con respecto a (R) (Fig. 1).

Las respuestas del modelo serán tomadas como si provinieran de la misma realidad; las conclusiones y soluciones de los problemas se estructurarán en base a tales respuestas.

Este esquema, simple y conocido, que refleja la modalidad del hombre para interactuar en y con la realidad, merece una más detallada reflexión.

LA REALIDAD

La realidad socioeconómica e institucional (R), es un conjunto de vastos elementos humanos, técnicos y naturales que interactúan política, social y económicamente, conformando modos de hacer ante la perspectiva de un objetivo común. Es de significativa complejidad en virtud de los elementos y de las relaciones que se establecen entre ellos. Un proceso de reduccionismo para su tratamiento y una equivalencia mecánica en cuanto a su modalidad de operación constituyen una peligrosa ingenuidad.

EL MODELO

El modelo (M) es una conceptualización de la realidad, es todo esquema que se elabora a partir de la misma. Contiene, inevitablemente, dos componentes: a) las imágenes que provienen de la captación que los sentidos hacen de objetos y hechos reales y b) la abstracción y la fantasía relacionados con objetos y vínculos que se establecen entre los elementos inanimados y los seres humanos. En esos dos componentes participan aspectos emotivos, afectivos, racionales y vitales, todos los cuales se hallan íntimamente vinculados al hombre. De esta forma se obtiene un esquema representativo de la realidad. Esto constituye el aspecto descriptivo del modo conceptual, que conformaría, en la actualidad, la situación del sistema.

La capacidad de respuesta que el modelo posee tiene que ver, íntimamente, con la intencionalidad que el hombre manifiesta a través de objetivos, propósitos y metas.

El modelo resultante de incorporar esta intencionalidad en el marco del futuro constituiría un modelo al cual se pretendería acceder, pero teniendo en cuenta que éste tiene capacidad de respuesta. Es necesario aclarar que no siempre las concepciones modelísticas respetan la realidad en su verdadero contexto, ni las intenciones están manifestadas con claridad, por lo que se puede llegar a observar modelizaciones que respondan preguntas no pertinentes formuladas a realidades no existentes.

EL OBSERVADOR

Hablar del observador (O) es también hacerlo de cierta realidad. Actualmente, en la mayoría de los sistemas para atender distintos aspectos de la realidad, se distinguen clases y se asignan roles a las personas formando categorías. De allí surge que al mismo tiempo, un individuo, además de un ente social, es ejecutivo o conductor, analista o diseñador, científico o artista, político o economista, productor o usuario, ama de casa, jubilado o niño. Las categorías de los roles son diversas y diversos son los puntos de vista. Por eso, hablar de observador de cualquier realidad exige precisar el punto de vista y la actitud del individuo, así como otros aspectos esenciales, tales como nivel de observación, conocimiento y capacidad. La experiencia indica el peso que los roles tienen en la percepción de la realidad. Por ello, intentar visualizar más cabal y verazmente la realidad actual y la futura posible exige conocer y distinguir los distintos componentes sociales y sus roles, motivaciones, expectativas y valores. Esto implica desarrollar metodologías de observación válidas para todos y crear vínculos de comunicación que superen los sesgos funcionales.

REALIDAD – MODELO

La transferencia de la realidad al modelo, exige el desarrollo de metodologías y formas de articular el pensamiento y vivencias para conformar modelos realistas. Son escasos los desarrollos metodológicos en tal sentido y ello constituye una falencia carísima para la solución de cualquier tipo de problema.

MODELO - OBSERVADOR

Consideremos la relación modelo-observador. Cuando un modelo, aún compartido, no está explicitado, en general los individuos desarrolla conceptualizaciones conformadas de anécdotas, hechos aislados y los premios y castigos recibidos. Las zonas comunes de estos modelos van caracterizando algunos aspectos esenciales de la cultura.

OBSERVADOR REALIDAD

Por último, cabe presta atención a la relación observador-realidad. En general, e el ámbito de las organizaciones las acciones son sugeridas e implementadas por la conducción. Esta con el afán de alcanzar logros en oportunidad, no genera en todos los casos acciones que permitan concretar lo que se pretende en esa misma realidad. No siempre es causa de ello la realización de síntesis apresuradas, ni de contar con plazos para completar el análisis. En general, es debido a que el modelo que usa quien ejecuta no responde a la realidad o no está de acuerdo con los propósitos del conjunto y las limitaciones del contexto.

REFLEXIONES

Si comprendemos este proceso, se interpretará que es necesario desarrollar metodologías de transferencia, pedagogía del conocimiento, métodos de articulación inter o intradisciplinarios, coordinación y comunicación a desarrollar entre los grupos que debe observar y actuar en la realidad, que deben aprender permanentemente de ella y que han de hacer ejercicio de modelización, articulaciones de la realidad, decisión, ejecución y control.

En la práctica el respeto por la realidad y el amor por los modelos han sufrido variada suerte pero puede decirse que en esta suerte de contienda entre lo que se vive y lo que se piensa, entre la realidad y los modelos, las batallas ganadas por estos últimos siempre fueron a expensas de aquella que en definitiva nos da vida, sostén y conciencia. No obstante la mente tiene también su realidad y la respuesta modelística no se hizo esperar.

En estos últimos decenios se ha ido instalando una concepción sistémica más abarcativa que las modelizaciones mecanicistas, en buena medida aún vigentes en amplios campos de la economía y la administración.

La perspectiva sistémica ha revisado varios paradigmas. Que lo óptimo sea lo mejor, que el orden y la sistemacidad signifiquen progreso, que el más avanzado esté en mejores condiciones de acceder al futuro.

ACTITUDES PERSONALES

La globalización y la interdependencia obligaron a revisar la tradicional dialéctica del rey y el esclavo, del acreedor y el deudor, de quien manda y quien obedece, del opositor inteligente y la naturaleza; un ejemplo actual es que hoy es posible ver a un banco, como el Mundial, representante de los acreedores, más preocupado que, a veces, los políticos en la problemáticas sociales de incidencia directa en la población como son la educación y la salud.

En este escenario aquellos que ven en la mesa de discusión sus paradigmas y convicciones se encuentran confusos o aturcidos y buscan salidas negado o discutiendo todo, evadiéndose a otras conceptualizaciones más vaporosas, en fin tratando de soslayar su responsabilidad.

Responsabilidad por el prójimo, las instituciones y la naturaleza de quien dependen existencialmente.

No es fácil pararse mentalmente en el desorden y sentirse bien pero es posible lograrlo si utilizamos lo que conocemos para ser útiles. Ser útil es también una forma de amar.

Nuestra convivencia cotidiana en los sectores públicos privados permite apreciar, siguiendo a R.L. Ackoff, cuatro actitudes personales bastante distinguibles.

Los conservatistas, serían aquellos funcionarios o agentes que de alguna manera están bastante satisfechos de cómo están las cosas, piensan que todo cambio significa empeorar o en el mejor de los casos resulta irrisorio, superficial o sólo transitorio.

Consideran que hay que seguir las cosas como vienen. Los propósitos que manifiestan, a través de los hechos, son estabilidad y supervivencia. Visualizan a los que plantean problemas críticos como terroristas. Consumen una gran cantidad de energía para evitar el cambio. Usan la palabra y no la acción, maximizan el uso del memorándum, el papeleo, las comisiones de trabajo, los comités de estudio y los grupos de análisis. Naturalmente las decisiones de debe tomar “Arriba” y su camino es senda de obstáculos y dificultades, es difícil que alguna “recomendación” llegue. Se las ingenian para crear responsabilidades ambiguas y los fines se agotan en los medios. En general, un conservatista tiene más miedo a hacer algo que no se necesita que no hacer algo que debiera hacerse, reacciona sólo ante la amenaza y resultan descreídos de cualquier actitud planificadora o programática.

Los reaccionarios son los que sueñan con volver a un estado anterior al que se encuentran, “hoy todo va al, debemos retomar el pasado”. Actúan más por sus odios que sus amores, instrumentan remedios, no realizan aspiraciones. La cuestión es evitarlo indeseable más que lograr lo deseable. Todo lo que se propone “ya ha sido intentado y no sirve”. Se enfrentan a los problemas confiando sólo en el sentido común y la experiencia. Valorizan la inmovilidad, rehuyen de la complejidad, aman lo previsible, no pueden planificar, se distinguen de los conservatistas porque no siguen la corriente tratan de oponerse a ella para regresar a lo ya conocido.

Los precavidos resultan ser aquellos que no se conforman con el estado actual de las cosas, considera que el futuro se ve mejor que el presente y el pasado. Consideran que el grado de mejoría depende de la preparación que se realice para encarar el futuro. Hay en ellos un deseo de crecimiento y mejora. Desean optimizar, tratando de no hacer las cosas mal. Se preocupan por las predicciones, proyecciones y perspectivas del futuro, y como consideran que este es incontrolable hacen planes para el futuro, no planifican el futuro. Aplican la lógica, la ciencia y la experimentación. Tienden a resolver los problemas y explotar las oportunidades más por la investigación que por el cambio real. Se orientan más al Hard, el equipamiento de los medios que al Soft, la forma de utilizarlos, más a las cosas que a las personas.

Si necesitan tratar con personas prefieren hacerlo de forma colectiva, impersonal más que individualmente, están convencidos de que el comportamiento colectivo es más predecible que el individual. Perciben el medio ambiente más como una limitación que facultativo. Su carácter es más bien competitivo. Buscan cambios dentro del sistema no del sistema o el medio. Son reformadores. No buscan ir en contra ni con la corriente tratan de viajar delante de ella. Están convencidos que su función es planificar y presentan sus planes a los que tienen el poder de actuar aunque no se comprometen en la implementación de los aprobado. Lo que suceda a sus planes es responsabilidad de otros.

Finalmente están aquellos que desean diseñar un futuro deseable e inventar la forma de lograrlo, **los constructivistas** no se conforman como están las cosas, ni quieren regresar al pasado. Creen que pueden ser capaces de controlar una parte importante del futuro. No sólo intentan explotar las oportunidades sino, además, crearlas. Buscan el autodesarrollo, la autorrealización y autocontrol. No están satisfechos, no son optimizadores, son más bien idealizadores. Para ellos la formación de ideales y el diseño de futuros no son utopías, son pasos necesarios para direccionar en el largo plazo una evolución permanente. Practican una reformulación continua de la interpretación de la realidad a medida que se accede a los ideales. Su apuesta esencial, para aumentar su habilidad, es experimentar y aprender con los mismos sistemas que desarrollan y controlan. No creen demasiado en la experiencia de lo tradicional. Los constructivistas están dispuestos a modificar la estructura, funcionamiento, organización, personal de un sistema e incluso al medio en que está inserto.

Intentan producir cambios cooperativos. Consideran que la tecnología no es buena ni mala, tiene el potencial de ambas depende de cómo se utiliza, de cómo se articula sociotécnicamente.

Para ellos la ciencia es la búsqueda de similitudes entre las cosas aparentemente diferentes, las humanidades serían la búsqueda de las diferencias entre aquellas cosas semejantes. Los científicos buscarían lo general, en tanto los humanistas lo particular. Así, las humanidades facilitarían los problemas; la ciencia y la tecnología los medios para resolverlos. En síntesis no desean ni resistir ni viajar con la corriente ni estar delante de esta, solamente tratan de encauzarla.

EL AUDITOR Y SUS ACTITUDES

Esta distinción de perfiles actitudinales nos permite imaginar lo que cada uno expresaría o interpretaría de lo que en la realidad constituya el ejercicio de la Auditoría Integral, más allá de cualquier definición por más mecanicista, amplia o sistémica que esta sea.

Un conservatista puede pensar “en realidad esto de la Auditoría Integral es una nueva moda, es poco seria y sin duda durará poco”. Es posible que el reaccionario piense “para que insertamos esto de la Auditoría Integral cuando si realizamos bien la auditoría clásica estaríamos mejor”. Los precavidos en cambio pueden pensar que “resulta conveniente analizar y estudiar esto de la Auditoría Integral, podría ser un elemento de interés para el futuro, como mínimo, hay que tenerlo en cuenta en los planes futuros”. Un constructivista quizás vea a la Auditoría Integral “como un medio para intentar nuevas soluciones a problemas vigentes, la tratará de usar para encaminar prácticas deseables de la conducción, para crear un nuevo orden en la relación auditor-conducción-institución.

¿Pero que tiene esto que ver con la auditoría y con el auditor? Mucho, que para apreciar el alcance de la Auditoría Integral no bastarían las definiciones y los conceptos que sobre ella se expongan. Las creencias, actitudes, conocimiento, dominio de los métodos, reconocimiento de la realidad, valores y disposición de quien audita definen el para qué y porqué, el cómo, cuándo, con quién, adónde y qué se audita, el cómo y a quién se le dice lo visto y analizado, el que puede transformar en ocupación una preocupación. En definitiva, son los auditores quienes determinan la trascendencia de la Auditoría Integral.

CONSECUENCIAS

La Ley Israelí de 1992

En 1992 el Parlamento Israelí, -el Knesset- completó un prolongado proceso legislativo con respecto a la Auditoría Interna, aprobando sin oposición, la “Ley de Auditoría Interna 1992”.

Esta Ley obliga a las Instituciones Públicas a establecer la función de Auditoría Interna en sus organizaciones, dirigida a por un Auditor Interno, de acuerdo con los deberes, autoridades y responsabilidades que la Ley le asigna.

La Ley aprobada incluye 25 cláusulas y determina qué compañías públicas están obligadas a mantener auditorías internas y detalla también una larga lista de instrucciones relativas a los aspectos operativos para su adecuada implementación.

El Caso Japón

En Japón la Auditoría Interna no se reconoce como una profesión y las pocas compañías japonesas que tienen departamentos de Auditoría Interna les conceden un bajo estatus, o existen de nombre solamente, por motivos de imagen. La vida japonesa está basada en la lealtad de los empleados, y en la honestidad y en el honor. Hay poca separación de deberes y escasos controles generales y firma de contratos.

Los accionistas confía en la dirección, y tampoco por la vía de descubrimientos financieros o informes de los auditores es requerida la Auditoría Interna. Si un empleado es considerado deshonesto, el individuo tiene poca esperanza de encontrar otro empleo en una compañía japonesa.

El Caso EE. UU.

Por el contrario, en los EE. UU. Los auditores internos constituyen una profesión claramente separada de cualquier otra, y han sido totalmente aceptados como un mal necesario por los negocios USA. Los sistemas de control interno establecen fuertes separaciones de deberes, cumplimiento de las políticas de la compañía, fiables sistemas de contabilidad y salvaguarda de los activos. El estatus del auditor interno en los EE. UU. fue fortalecido por la "Foreign Corrupt Practices Act." de 1977, la cual ordenó que las corporaciones deberían tener un buen sistema de control. Desde entonces la dirección es considerada legalmente responsable de las carencias de los controles y los auditores internos han llegado a ser parte integral del sistema de control interno de las organizaciones.

Las Normas para el ejercicio de la profesión de auditor interno son incluso, de obligado cumplimiento en las oficinas, agencias y corporaciones gubernamentales de diversos Estados de la Unión.

En Argentina

CAMBIOS PRODUCIDOS EN EL AMBITO DE LA ADMINISTRACION PUBLICA

A partir del dictado de la Ley de Administración financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional (Ley N° 24.156) se ha ido instalando en el país una concepción del estado y particularmente del Poder Ejecutivo que privilegia el seguimiento y análisis de los procesos que éste realiza. Se presenta así al Poder Ejecutivo como un generador/operador de procesos. La Ley prevé para este poder tres planos de autorregulación, la del control interno que realiza cada institución, la del control del gasto (ejecución presupuestaria) que ejerce el Ministerio de Economía y la de la Auditoría Normativa que realiza la Sindicatura General de la Nación.

La Auditoría General ejerce el control externo del Poder Ejecutivo y no constituye en realidad un verdadero mecanismo de autorregulación preventiva del estado ya que su articulación temporal, en cuanto a la oportunidad de aplicación posibilita más la denuncia de presuntos desvíos que la prevención de los mismos.

El proceso de privatización, en fase de culminación, ha transferido a la conducción privada la decisión y manejo de los activos que fueron oportunamente del Estado.

De cara al futuro se presenta un cambio en el rol del poder ejecutivo pues de proveedor de recursos tales como energía, transporte y comunicaciones pasa a regular estas actividades, reduce su acción a prestador de servicios a los ámbitos de Defensa Nacional, Justicia y Relaciones Interiores y Exteriores ya que en Educación y Salud el espacio se ha reducido al haberse derivado a provincias y municipios buena parte de estas prestaciones. Quedan aún islas tales como el PAMI y el ANSES y otros organismos descentralizados. Así, al estado en su nuevo rol de Regulador aún le falta desarrollar adecuadamente sus instrumentos de regulación.

Aún no están encarnados principios jurídicos asumidos y efectivos que aseguren los derechos del ciudadano frente al nuevo ámbito privado, energía, transporte y comunicaciones.

Delegamos el ejercicio de la atención médica y la educación en los niveles primarios, secundario y terciario sin completar los planes estratégicos regionales en materia de salud y formación de recursos humanos que delinee concretamente cómo se pasa de la situación actual a un estado del sistema y de cada componente, aptos para actuar en el futuro de manera tal que quizás mañana tengamos la posibilidad de desarrollarnos pero lamentablemente no estaríamos preparados con nuestros recursos humanos para cuando esta posibilidad llegue.

El cambio también significa mayor transparencia de los quehaceres institucionales. La información sobre lo que se ejecuta proveerá más transparencia. El manejo del “dato”, el informe oculista del allegado al poder, se va sustituyendo por el mejor manejo que de la información que sobre lo real se está verificando.

Se presentarán otros asesores, otro manejo de lo conveniente, otra modalidad en la comunicación cotidiana.

Abundan señales de estos cambios pero pareciera que no nos estamos preparando todo lo necesario para administrarlos valorizando lo humano que somos nosotros mismos.

Si en la ecuación de los factores de la producción el capital hoy se percibe más asociado a la tecnología y al management que al recurso humano, queda un enorme espacio para motivar el desarrollo de proyectos que compensen aquella asociación con el binomio tierra-recurso humano. El espacio de la economía del hombre-tierra, de la tarea artesanal de requerimiento creciente, de pasar del hombre a la familia como unidad económica, de un nuevo universo de industria sin chimeneas espera su desarrollo en la ciencia, en el arte, y en la producción super especializada.

CONCLUSIONES

Finalmente, lo planteado que puede o no tener que ver con nuestras realidades institucionales, provinciales, nacionales o interregionales, permite plantear los siguientes interrogantes:

1. ¿Puede ejercerse la auditoría integral sin contar con un bagaje cultural que permita saber en qué contexto cultural nos encontramos?
2. ¿Puede conocerse el ambiente cultural si no sabemos acerca de las gentes que componen las instituciones, su calidad, capacitación, convencimiento, conductas y creencias?
3. ¿Puede la auditoría integral abrir un juicio sugestivo desconociendo la sustancia política del ámbito auditado?
4. ¿Puede la auditoría integral desconocer la necesidad de las gentes afectadas por el quehacer de la institución auditada?
5. ¿Puede la auditoría integral obviar el interés institucional?
6. ¿Puede la auditoría integral ejercerse desde una sola profesión o especialidad?
7. ¿Puede la auditoría integral resultar patrimonio exclusivo de alguien sea de la política, de la ciencia, del arte, de la técnica, del ámbito en que se actúa o de institución exclusiva?
8. ¿Puede la auditoría integral actuar con utilidad si no acompaña la crítica esclarecedora con la sugerencia que posibilite mejores alternativas?
9. ¿Puede la auditoría integral serle ajenas las cuestiones humanas, sociales y ecológicas?
10. ¿Puede evadirse la auditoría integral de asumir valores y discutir paradigmas?
11. ¿Puede la auditoría integral subsistir si no aprende de su propia experiencia y se actualiza permanentemente?
12. ¿Puede la auditoría integral ser válida si sólo es teórica?
13. ¿Puede existir la auditoría integral con auditores que soslayan su responsabilidad ante el prójimo, las instituciones y la naturaleza?
14. ¿Puede el auditor actuar con independencia de criterio si no asume un conjunto de valores?

15. ¿Debe ser una función subalterna la auditoría?
16. ¿Debe admitir el auditor que puede cometer errores?
17. ¿Así como el auditor se ocupa de lo pasado debe atender lo expectante del futuro?
18. ¿Puede desarrollarse plenamente la auditoría integral sin estar convencido de su trascendencia?
19. ¿Valdría para algo disponer de la mejor doctrina de auditoría integral sin auditores idóneos e íntegros?

Ser útiles no significa necesariamente ser perfectos.

Las respuestas pueden parecer obvias o no, intentan estimular, reconocer la importancia que puede tener y que tiene la auditoría integral y el auditor. Están expuestas con entusiasmo pero sin pretensión.

Mi opinión personal es que el presente nos necesita.

BASES PARA UN SISTEMA DE CONTROL Y AUDITORÍA INTEGRADO

SINTESIS Y COMENTARIOS

Se ha diseñado un ambiente organizacional de auditoría interna general de Gobierno, propio del Ejecutivo, como apoyo al proceso de modernización de la gestión pública y como observación de la probidad administrativa.

En este orden, la política de auditoría interna general de Gobierno, más que una estructura organizacional, consiste en una institución funcional de coordinación y control en el ámbito público, que contiene dos dimensiones que conllevan a la sinergia y recursividad del control público.

Para estos efectos, se ha desarrollado un plan de auditoría interna general de Gobierno que comprende:

- Objetivos Gubernamentales de Control para el sector público en su conjunto, que en términos horizontales promueven una sinergia y cohesión del Gobierno en materia de control.
- Objetivos ministeriales de control suscritos por cada Cartera con sus respectivos servicios y empresas relacionados, que en términos verticales contribuyen a la recursividad en la gestión de las autoridades sectoriales.

Finalmente, con el trabajo se presenta un diseño organizacional que contiene las funciones o estamentos que participan o dan vida a la economicidad de los recursos adquiridos y/o contratados; a la eficiencia en el uso de tales recursos; y la eficacia en el logro de los propósitos fundamentales. Conjuntamente, entrega un programa marco que contiene los puntos de interés y mecanismos para facilitar el estudio y auditoría de las famosas tres E.

UN DISEÑO ORGANIZACIONAL PARA LA AUDITORÍA INTEGRAL EN EL GOBIERNO

A. INTRODUCCION

La modernización del Estado, ha implicado la revitalización y actualización de los controles gubernamentales, para lo cual se han adoptado medidas tendientes a la promoción de acciones orientadas al desarrollo de políticas de Auditoría Moderna, como una forma de apoyo a la gestión ejercida en los Ministerios, empresas y servicios adscritos.

Las funciones principales del auditor ministerial son:

- Velar por el cumplimiento de la política de auditoría interna general del Gobierno.
- Garantizar y afianzar la labor de gestión dentro de cada Ministerio.
- Asegurar una labor de apoyo a la gestión por parte de las auditorías internas de las propias Carteras, así como de las entidades y empresas públicas adscritas a la Secretaría de Estado.

- Fortalecer la relación del Ministerio con los organismos de coordinación interministerial encargados de cautelar la adhesión a los objetivos y metas de corto, mediano y largo plazo, como asimismo, la interacción y complementación con el control externo.

El fortalecimiento de los controles gubernamentales como la coherencia que se debe establecer entre los Ministerios, servicios y empresas relacionados, ha permitido la ejecución de programas de auditoría de interés común y con objetivos y responsabilidades compartidos, lo que sin duda constituirá un paso vital y decisivo para la obtención de la excelencia del servicio público.

En este sentido, se entiende que una auditoría pública de esta naturaleza, contribuye a la creación de una mayor libertad para el gestor. En consecuencia, no es un mecanismo paralizante de la acción. Su esfuerzo está dirigido precisamente a fortalecer la gestión, porque a través de un proceso moderno de control es posible entregar a las autoridades ministeriales o institucionales un apoyo efectivo que debe operar bajo su propia responsabilidad, coadyuvándolas a caminar por el difícil camino de la gerencia pública.

Porque en definitiva la modernización de la gestión pública implica necesariamente la modernización de los controles.

Consecuente con lo anterior, y en atención a que el área de desarrollo de la auditoría en cada Cartera o servicio, es de responsabilidad de cada autoridad, la materialización de la auditoría interna general de Gobierno no ha requerido de una organización central a cargo de una dirección nacional determinada, más bien ha correspondido al desdoblamiento de políticas que consolidan la formación de un ambiente recursivo de control, altamente complejo, en los distintos dominios y contextos en que opera la red de auditores.

De esta manera, con el ánimo de conocer y aprender respecto de la situación de los controles internos gubernamentales, una de las primeras tareas es desarrollar, en el sector público, un relevamiento técnico sobre las unidades de auditoría interna, precisamente para saber:

- Cobertura de unidades.

- Sectores que necesitan revitalizar o actualizar sus controles.
- Sectores que requieren de la existencia de unidades de control interno como apoyo a la gestión.

Las primeras iniciativas de evaluación permitieron conocer la realidad de las auditorías internas, como asimismo, los sectores que requieren de este tipo de unidades, poniendo especial énfasis en que la cobertura global de auditorías internas ejerza funciones de control de economía, eficiencia y eficacia en la organización que representan, como apoyo efectivo de la gestión. Al mismo tiempo, que se implementen iniciativas de capacitación sectorial que sirva como punto de contacto a profesionales de control de diferentes Ministerios y servicios que enfrentan situaciones similares en contextos distintos, y que por lo tanto puedan ayudarse y constituir un cuerpo técnico que aprende de su propio desempeño.

B. PLAN DE AUDITORIA INTERNA GENERAL DE GOBIERNO

Con la materialización de los planes de auditoría sectorial aprobado por cada Ministerio, para la Cartera y entidades autónomas relacionadas, se ha constituido una variable de control recursiva al interior de cada Secretaría de Estado, con lo cual se tiende a promover una adhesión de los servicios y empresas a las políticas de control suscritas por cada Cartera.

Asimismo, conforme a un criterio de Entidad Pública como unicidad del Estado, se han definido dentro de la estructura del plan de auditoría interna general de Gobierno, objetivos gubernamentales de control, como áreas de interés de aplicación común para el sector público en su conjunto, tendiéndose de esta manera a promover un efecto sinérgico de los controles internos en el ámbito público.

La conjunción de los objetivos gubernamentales de control, con los objetivos ministeriales suscritos por cada Cartera con sus entidades relacionadas, darían forma al Plan de Auditoría Interna General de Gobierno, instrumento de control deliberado, de apoyo a la gestión pública.

C. DISEÑO ORGANIZACIONAL PARA LA GESTION PUBLICA Y PARA LA AUDITORIA INTEGRAL EN EL GOBIERNO

El presente diseño organizacional se podría estructurar por los siguientes estamentos funcionales:

- 1.- Una política de Auditoría Interna General de Gobierno que coordina los esfuerzos de control público, como apoyo a la gestión.

Sobre el particular, a los auditores acreditados en cada Cartera, les corresponde la coordinación funcional de las auditorías internas existentes en su cobertura sectorial. Su coherencia e interacción permite la configuración de un sistema integrado de control interno y de gestión propio del Ejecutivo.

- 2.- Una gestión y coordinación interministerial, encargada de gerenciar el avance de las metas de corto plazo de los Ministerios y servicios públicos, en especial aquellas de carácter transversal, dentro de un concepto de unidad del Estado.

Al respecto, son realidades la definición de metas ministeriales e institucionales, de naturaleza estratégicas, normales e innovativas, en la actualidad se trabaja en el establecimiento de indicadores de gestión para la totalidad del sector público.

Para tales efectos, se está trabajando en los siguientes indicadores:

- Eficacia: Indicadores de calidad, oportunidad y cobertura.
- Eficiencia: Medidas de productividad versus estándares predeterminados.
- Desempeño Financiero: Indices de resultados, ahorro, autosuficiencia.

- 3.- Una coordinación para el cumplimiento de los objetivos de mediano y largo plazo vinculados con la planeación del desarrollo social y de la infraestructura para el desarrollo.

La planificación descentralizada asociada en términos virtuales a instrumentos de planeación de mediano y largo plazo, permiten establecer factibilidad de proyectos sociales y de inversión física, como asimismo seguimiento de las iniciativas y análisis de las tendencias vinculadas a la eficacia programada.

4.- Financiamiento para el Desempeño de Gestión.

La planificación estratégica, debidamente asentada en el seno de todas las instituciones, debe converger a la definición de planes operativos y tácticos, los cuales a su vez, permitan la creación de programas presupuestarios, que consideren entre otras materias:

- Metas de corto plazo
- Desempeño financiero programado para el año
- Índices de eficiencia

Es importante que los ciclos de vida de la planificación de metas y objetivos de corto plazo, sea coincidente con el ciclo presupuestario anual.

En la actualidad, se trabaja en el establecimiento de convenios de desempeño, mediante los cuales sea posible establecer compromisos de desempeño entre las instituciones del sector público y el organismo director de presupuestos, para un determinado horizonte de tiempo, permitiendo a los servicios públicos acceder a ciertos incentivos institucionales.

DISEÑO ORGANIZACIONAL PARA LA GESTION PUBLICA

D.- AREAS DE INTERES DEL PROGRAMA MARCO DE AUDITORÍA INTERNA GENERAL DE GOBIERNO

I. ECONOMIA DE LOS RECURSOS ADQUIRIDOS Y/O CONTRATADOS

Puntos de Interés a considerar en el Control	Instrumentos o Mecanismos que contribuyen al control de la economía en el uso de los Recursos adquiridos o contratados
<ul style="list-style-type: none"> - Licitaciones: Públicas o Privadas - Contratos con Terceros Bienes Servicios: Personales y No Personales - Contratación de Personal - Equipamientos Computacionales - Sistemas de concesiones 	<ul style="list-style-type: none"> - Observancia de bases técnicas y administrativas. Transparencia y simplificación de los procesos. - Existencia de planes informáticos avalados por la alta Dirección. - Precalificación de proveedores, contratistas y consultores. - Existencia de directorios actualizados de proveedores, contratistas y consultores. - Estudios técnicos y económicos que respaldan decisiones significativas de adquisiciones. - Existencia y aplicación de manuales de adquisiciones. - Pertinencia de los recursos adquiridos o contratados, de acuerdo a las necesidades y fines del sector. - Procedimientos de control de calidad de los bienes recepcionados. - Oposición de intereses personales respecto de los intereses institucionales. - Contratación de personal de acuerdo con las necesidades del sector.

II. USO EFICIENTE DE LOS RECURSOS

Puntos de Interés a considerar en el Control	Instrumentos o Mecanismos que contribuyen al control de la economía en el uso de los Recursos
<p>Grado de adhesión a</p> <ul style="list-style-type: none"> - Políticas financieras de Gobierno <ul style="list-style-type: none"> - Política de Ahorro - Política de Inversiones <ul style="list-style-type: none"> - Física - Financiera - Política de Transferencias - Política de Financiamiento <ul style="list-style-type: none"> - Propio - Ajeno: Interno, Externo - Políticas Informáticas relativas a: <ul style="list-style-type: none"> - Instalaciones computacionales - Organización de ambientes de trabajo - Desarrollo de Sistemas de Información - Metas: Ministeriales e Institucionales - Normas contables gubernamentales, presupuestarias y jurídicas. - Parámetros técnicos para ejecución de obras 	<ul style="list-style-type: none"> - Existencia de metas ministeriales e institucionales. - Uso de sistemas de información suficientemente aptos para satisfacer requerimientos de la administración y de terceros interesados en la gestión. - Conocimiento y aplicación de la normatividad contable, presupuestaria y legal atinente al sector público. - Existencia de indicadores de gestión de armonía con factores críticos de éxito sectoriales e institucionales, según las necesidades de información. - Controles intermedios sobre proyectos de inversión.

III. EFICACIA EN EL CUMPLIMIENTO DE OBJETIVOS PROPOSITOS FUNDAMENTALES DEL SECTOR

Puntos de Interés a considerar en el Control	Instrumentos o Mecanismos que contribuyen al control de la eficiencia
<ul style="list-style-type: none"> - Grado de control o de anticipación respecto de: <ul style="list-style-type: none"> - Riesgos inherentes al sector provenientes del escenario circundante. - Riesgo de control derivados de los sistemas de control interno de las entidades del sector. - Grado de focalización de los esfuerzos hacia los aspectos sustantivos del sector, conforme a las misiones encomendadas y en armonía con el entorno. 	<ul style="list-style-type: none"> - Coordinación intersectorial. - Evaluación del impacto de los resultados sectoriales en el entorno. - Grado de adecuación del sector a los cambios que experimenta el escenario. - Fortalecimiento de los medios de control ministeriales e institucionales.

IV. SISTEMA GENERAL DE CONTROL INTERNO

Puntos de Interés a considerar en la evaluación	Instrumentos o Medios que contribuyen al grado de cumplimiento de los objetivos de Control Interno
<p>1. Grado de cumplimiento de objetivos:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Confiabilidad de la información. - Salvaguardo de los recursos sectoriales. - Eficiencia operacional. - Adhesión a las políticas prescritas por el sector. 	<ul style="list-style-type: none"> - Responsabilidad de los administradores por la adecuada estructura y funcionamiento del sistema de control interno. - Evaluación permanente por parte de las unidades de auditoría interna. - Periodicidad de las labores de supervisión. <p>Uso de herramientas como:</p>
<p>2. Estructura de Organización</p> <ul style="list-style-type: none"> - Análisis de las estructuras organizacionales a la luz de los objetivos actuales. 	<ul style="list-style-type: none"> - Método de análisis estructural funcionalista y, - Método de modelamiento de sistemas, para los efectos de conocer la realidad organizacional, conjuntamente con eventuales duplicidades, interferencias u omisiones de funciones.
<p>3. Racionalización de procedimientos administrativos sustantivos.</p>	<p>Como herramienta para evaluación de procedimientos, se puede considerar:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Análisis estructurado de procesos para los efectos de racionalizar u optimizar los procedimientos más relevantes de la organización, especialmente vinculados con las actividades que tienen fines de servicio público. Acuerdo con las necesidades del sector.
<p>4. Personal</p> <ul style="list-style-type: none"> - Políticas de reclutamiento, desarrollo y promoción de personal. - Programas de capacitación sobre la base de las necesidades inherentes a las tareas de cada sector. - Establecimiento de indicadores de eficiencia para evaluar situaciones de promoción o remoción. - Pertinencia de un mercado de oferta de capacitación sectorial. - Estudios sobre evaluación de cargos del personal. 	<p>Preocupación por aspectos de personal relacionados con:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Provisión de recursos humanos, ascensos y promociones por concursos. - Desarrollo del personal. - Capacitación. - Calificación del personal. - Descripción de cargos. - Puntualidad, permanencia en el lugar de trabajo y dedicación a la función asignada. - Viáticos: Pertinencia de los cometidos y oportunidad de sus liquidaciones. - Horas extraordinarias.

<p>5. Sistemas de Información que contribuyen al proceso de toma de decisiones y los requerimientos de terceros.</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Licencias médicas. - Feriados. <p>Sistemas de información diseñados para satisfacer los requerimientos de la organización previa comprobación de:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Los medios de seguridad de acceso y respaldo suficientes. - Los requisitos de calidad, cantidad, oportunidad y confiabilidad debida de la información que emita. - Cumplimiento de los requerimientos exógenos a la entidad.
----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Como experiencia es algo nuevo . En términos holísticos contribuye al fortalecimiento de la gestión y a desalentar las acciones contrarias a la probidad administrativa.

La auditoría interna general de Gobierno, como sistema integrado de control deliberado, está definida para actuar con los alcances de una auditoría integral, por cuanto representa un acto de cuidado del Ejecutivo, de su propia e ineludible responsabilidad, respecto de los recursos que el país confía a su administración.

Finalmente cabe señalar, la importancia de la presencia del auditor, como aporte al proceso de reingeniería humana para la acción pública, constituyéndose en un agente de cambio que promueve una mayor libertad para los gestores. El auditor también debe ser integral, al igual que la metodología moderna de control que debe utilizar. Por lo tanto, debe desechar esquemas paradigmáticos coercitivos y, en subsidio, debe adoptar una concepción moderna, audaz y sólida, dentro de lo que se ha denominado la arquitectura del bien común.

Se concluye con esto la Tarea 2.1 del presente trabajo.