

ADM

**CONTROL Y AUDITORÍA  
GUBERNAMENTAL**  
APUNTES PARA EL AULA  
Y LA OFICINA

# CONTROL Y AUDITORIA GUBERNAMENTAL

Néstor Darío Mejías  
Carolina Galluccio

ediciones UNL





# **Control y auditoría gubernamental**



# **Control y auditoría gubernamental**

**Apuntes para  
el aula y la oficina**

*Néstor Darío Mejías  
Carolina Galluccio*

**ediciones UNL**

CÁTEDRA

**UNIVERSIDAD  
NACIONAL DEL LITORAL**

 **ediciones UNL**

Consejo Asesor  
Colección Cátedra  
**Alicia Camilloni**  
**Miguel Irigoyen**  
**Bárbara Mántaras**  
**Isabel Molinas**  
**Héctor Odetti**  
**Andrea Pacífico**  
**Ivana Tosti**

Dirección editorial  
**Ivana Tosti**  
Coordinación editorial  
**María Alejandra Sadrán**  
Coordinación comercial  
**José Díaz**

Corrección  
**Lucía Bergamasco**  
Diagramación interior y tapa  
**Alina Hill**

© Ediciones UNL, 2024.

—  
Sugerencias y comentarios  
[editorial@unl.edu.ar](mailto:editorial@unl.edu.ar)  
[www.unl.edu.ar/editorial](http://www.unl.edu.ar/editorial)

Mejías, Néstor Darío  
Control y auditoría gubernamental:  
apuntes para el aula y la oficina /  
Néstor Darío Mejías; Carolina Galluccio.  
-1a ed.- Santa Fe: Ediciones UNL, 2024.  
Libro digital, PDF/A - (Cátedra)

Archivo Digital: descarga y online  
ISBN 978-987-749-490-7

1. Auditoría. 2. Control Administrativo.  
3. Gobierno Nacional. I. Galluccio, Carolina  
II. Título  
CDD 657.452

---

© Néstor Darío Mejías,  
Carolina Galluccio, 2024.



*A las adversidades que, a pesar de todo,  
nos empujaron a buen puerto.*

# Índice

Abreviaturas / 10

Prefacio / 13

## **APROXIMACIONES CONCEPTUALES / 17**

Alcances conceptuales / 17

Delimitación del concepto de control / 17

Delimitación del concepto de auditoría / 18

Delimitación del concepto de evaluación / 20

Control, auditoría, evaluación. Similitudes y diferencias / 21

Los principios del control. El modelo de las 6E / 25

Control integral e integrado / 26

Visión del control / 27

Momentos del control: previo, concomitante y posterior / 29

Tipos de control. Control financiero, de cumplimiento y de gestión / 31

## **MODELOS DE CONTROL / 33**

Introducción / 33

Modelo de Auditoría General / 34

Modelo de Corte o Tribunales de Cuentas / 35

Modelo de Consejos de Auditoría / 35

Modelos de control en Argentina / 36

Órganos de control en Argentina / 43

Síntesis / 45

## **PLANEAMIENTO DE LA AUDITORÍA / 47**

Introducción / 47

Niveles de planificación / 48

El plan estratégico o plan ciclo / 48

El plan anual de auditoría / 49

El plan operativo o por proyecto / 51

El riesgo como instrumento de planeamiento / 52

Síntesis / 55

**EL INFORME DE AUDITORÍA / 57**

Introducción / 57

Análisis preliminar de una auditoría / 58

Características del informe de auditoría / 58

Componentes del informe de auditoría / 59

Comunicación del informe / 66

Documentación de respaldo de la auditoría / 66

Seguimiento de las observaciones / 66

**PAPELES DE TRABAJO FÍSICO Y DIGITAL / 69**

Definición / 69

Características / 69

Requisitos básicos / 70

Clasificación / 71

Legajo corriente / 71

**SEGUIMIENTO DE AUDITORÍA / 79**

Anexo I. Modelo sugerido de informe de auditoría / 85

Anexo II. Manual de procedimientos para una dependencia de auditoría / 89

Anexo III. Instructivo para el control integral del proceso de auditoría / 101

Referencias bibliográficas / 105

Referencias bibliográficas / 107

Sobre la autora y el autor / 115

## Abreviaturas

- AGN** Auditoría General de la Nación.
- AS** Autoridad Superior.
- CAIF** Cuenta Ahorro Inversión y Financiamiento.
- COISO** Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.
- CN** Constitución Nacional.
- DEM** Departamento Ejecutivo Municipal.
- DA** Dirección de Auditoría.
- FACPCE** Federación Argentina de Concejo Profesionales en Ciencias Económicas.
- FCE** Facultad de Ciencias Económicas.
- IETEI** Instituto de Estudios Técnicos e Investigaciones.
- INTOSAI** Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores.
- ISAI** International Standards of Supreme Audit Institutions.
- LC** Legajo Corrientes.
- LDC** Legajo Digital Corrientes.
- LP** Legajo Permanente.
- LDP** Legajo Digital Permanente.
- MCIG** Manual de Control Interno Gubernamental.
- NAIG** Normas de Auditoría Interna Gubernamental.
- OC** Organismo de Control.
- OCEG** Organismo de Control Externo Gubernamental.

**ODS** Objetivos de Desarrollo Sustentable.  
**PTD** Papeles de Trabajo Digitales.  
**PE** Poder Ejecutivo.  
**PL** Poder Legislativo.  
**RR. HH.** Recursos Humanos.  
**RAE** Real Academia Española.  
**RT** Resolución Técnica.  
**SCI** Sistema de Control Interno.  
**SIGEN** Sindicatura General de la Nación.  
**SEGEF** Sindicatura General de la Provincia de Santa Fe.  
**SIGEM** Sindicatura General de la Municipalidad de Santa Fe.  
**SPTCRA** Secretariado Permanente de Tribunales de Cuentas, Órganos y Organismos. Públicos de Control Externo de la República Argentina.  
**SPN** Sector Público Nacional.  
**SPNF** Sector Público Provincial No Financiero.  
**TCP** Tribunal de Cuentas Provincial.  
**TCMSF** Tribunal de Cuentas de la Municipal de la Ciudad de Santa Fe.  
**UNL** Universidad Nacional del Litoral.  
**UAI** Unidad de Auditoría Interna.



## Prefacio

La génesis de la presente obra resultante de un proyecto de investigación de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional del Litoral (FCE–UNL) deviene de las necesidades relevadas en los años de docencia y gestión y que encuentran en una convocatoria PROMCE, el canal para abordarlo. Podemos indicar que al menos son 2 las problemáticas que dan sustento al trabajo.

La primera refiere a contar con una bibliografía propia para la enseñanza del control y auditoría gubernamental que se ajuste a las necesidades de las cátedras de pregrado y grado de la Facultad en la búsqueda de brindar «material para el aula», básica, de abordaje sencillo y complementaria a la existente, pero que complemente el saber académico con el saber hacer de la experiencia en terreno.

En segundo lugar, se da por la necesidad de brindar nuevas herramientas que faciliten la inducción de los jóvenes profesionales que se inician en el camino del control y que pueden encontrar aquí una caja de herramientas para realizar ese recorrido que no siempre es llano y solidario. Es por ello que buscamos con esta edición construir «herramientas para la oficina», explicarlas en lenguaje más accesible sin perder su rigurosidad técnica, siendo orientativo o sugestivo en muchos procedimientos, respetuosos de las particularidades institucionales a las que puede aplicarse.

La experiencia de los autores en las aulas como docentes universitarios, pero también en funciones de control de lo público, permiten acortar la distancia del contraste entre la teoría impartida desde la enseñanza áulica, con el aprendizaje basado en experiencias de gestión que se vuelcan en el libro para su mejor asimilación.

A lo largo del tiempo hemos escuchado de muchos gestores tanto en lo público como en lo privado, como así de los propios estudiantes cuando se insertan en el mundo laboral, que se necesita más conocimiento práctico, el saber hacer que se remarca como debilidad de la formación profesional. Desde la Universidad se ensayaron varias alternativas como respuestas, desde las Pasantías Externas hasta las PPS en la actualidad (Prácticas Profesionales Supervisadas). Sin dudas que este material no viene a suplir ni saldar esta distancia, sino que aporta su cuota para contribuir a este objetivo de formar profesionales técnicamente sólidos e íntegros socialmente.

Desde el rol del profesional en la oficina, la cuestión no es tan diferente, cada organismo tiene sus particularidades, desde su configuración jurídica, tipo de órgano, funciones, dependencias y hasta tipos de conducciones, la técnica tiende a ser más homogénea y en muchos casos siguiendo pautas obligatorias reguladas en leyes y ordenanzas de administración financiera y control. Este material busca brindar esas herramientas y técnicas de control necesarias para el desarrollo de las actividades propias del control, tal vez como material inductivo o tal vez como consulta puntual cuando las circunstancias ameriten repasar conceptos y procedimientos.

El libro hace un recorrido partiendo de algunos conceptos tales como control, auditoría, evaluación y de ciertos interrogantes: ¿por qué controlar? ¿Quiénes deben controlar? ¿Cómo y qué controlar? Como dijimos anteriormente se busca abordar estos interrogantes y dar respuestas desde el saber y el saber hacer.

Iniciamos con un acuerdo general; quien administra recursos públicos debe hacerlo en forma eficiente, eficaz y transparente, debiendo rendir cuenta del uso de los mismos. Esto de hecho se realiza como práctica y obligación normada en leyes y se presenta en la asamblea acompañando los balances, representando de alguna manera, una evaluación de la gestión. Para el sector privado, esto generalmente se hace a través de una memoria, informando a la sociedad sobre la afectación o destino de los mismos, si se alcanzaron los objetivos planteados y los pendientes de concretarse en menor medida, para el sector público con la presentación de la Cuenta Ahorro Inversión y Financiamiento (CAIF).

Así, para alcanzar los objetivos que expondremos, deben funcionar los mecanismos internos procesos, procedimientos, capital humano, recursos económicos, etc., que deben articularse en una eficiente asignación de roles y funciones, y es aquí donde el control interno encuentra su fundamento de existencia; el control como instrumento y como medio para garantizar con seguridad razonable de que las acciones emprendidas por la gestión se desarrollan bajo los parámetros normativos que la regulan, utilizando eficientemente los recursos, cumpliendo con las finalidades sociales comprometidas.

Pero este control interno de seguridad razonable, no es suficiente para dar garantía política y social y por ello se necesita un control de tipo externo, como mecanismo de pesos y contrapesos entre diferentes poderes, del Legislativo (PL) al Ejecutivo (PE) por ejemplo, para evitar los excesos o discrecionalidades en las decisiones públicas y brindar así a la sociedad relativa garantía del correcto accionar de la gestión pública.

El quienes controlan, se sustenta en el para qué controlar que deviene no solo en la mirada fiscalizadora de la rendición de cuentas y transparencia de la gestión, sino también en la contribución a la mejora de la misma «el

control no solo observa, sino también recomienda» y en ese valor agregado que encontramos en los informes de auditoría, están los aportes para una gestión más eficiente, eficaz, transparente y sobre todo íntegra.

Con el quién y para qué controlar, pasamos al qué y cómo controlar, desde una mirada de las técnicas y alcances, que nos llevará a diferenciar el control, de la auditoría y la evaluación. Por ello partimos en el título del libro hablando de control en su sentido abarcativo, aquel llevado adelante tanto por el personal en el cumplimiento de sus tareas, como el control por parte de profesionales que mediante técnica y normas establecidas, realizan el mismo a través de auditorías de cumplimiento, financieras, de gestión, este último identifica el «qué controlamos».

Para saber «qué controlamos», necesitamos planificación, en el sentido de determinar los proyectos, objeto, alcances, responsables, recursos necesarios para ejecutar las tareas que permitirán obtener el informe como producto final. Planificamos a mediano plazo: ciclo, corto plazo: anual y operativo: proyecto, para dar lugar con el informe final al seguimiento de las observaciones buscando verificar el cumplimiento de las acciones de mejora con el fin de retroalimentar y aportar valor a la gestión pública.

Sin el ánimo de clarificar ni dar por acabado un debate que en lo conceptual y mucho más en lo técnico, sigue dando lugar a la indagación y reflexión, los elementos aquí vertidos buscan aportar mayor claridad dentro de los límites del objetivo de este libro.



# 1 Aproximaciones conceptuales

## ALCANCES CONCEPTUALES

A lo largo de este libro, navegaremos por diferentes modelos, principios, metodologías y procedimientos que tendrán como eje transversal el uso de terminologías que en su generalidad se utilizan indistintamente. Así, términos como control, auditoría y evaluación aparecerán a lo largo de los capítulos utilizados como sinónimos pero que en realidad intrínsecamente responden a finalidades diferentes, por ello sus clasificaciones, objeto y alcances nos orientarán en su comprensión.

## DELIMITACIÓN DEL CONCEPTO DE CONTROL

Comenzaremos analizando el concepto de control para delimitar sus funciones y alcance.

El control es una «actividad dirigida a verificar el cumplimiento de los planes, programas, políticas, normas y procedimientos, detectar desvíos e identificar posibles acciones correctivas» (SIGEN, 2010b:110).

La Real Academia Española (RAE) clasifica en 9 acepciones el alcance del concepto para su comprensión. Nosotros tomaremos las tres primeras para realizar una diferenciación. El control puede ser definido entonces siguiendo tres acepciones:

- Comprobación, inspección, fiscalización, intervención.
- Dominio, mando, preponderancia.
- Oficina, despacho, dependencia, etc., donde se controla.

Para la primera acepción, William Chapman (SIGEN, 2010a:5) sostiene que la comprobación es «reunir pruebas para “verificar, confirmar la veracidad o exactitud de una cosa” pero no siempre una comprobación termina en una verificación o exactitud de algo, como se explica más adelante». En tanto que, en una inspección, «un examen puede orientarse a verificar la certeza y exactitud de algo, pero que existen obstáculos para arribar a la conclusión terminante de que algo es verdadero, cierto o exacto» (SIGEN, 2010a:12). Por

el contrario, la fiscalización «conlleva más propiamente el efecto de censura, por lo que conviene reservar su empleo para aquellos casos en que la tarea, por su naturaleza, persiga más enfáticamente la finalidad de criticar o censurar las cosas, hechos o acciones» (SIGEN, 2010a:14) al igual que el control como intervención que en el caso específico de cuentas, implica examinarlas y censurarlas con autoridad suficiente para ello.

La segunda acepción de «autoridad, mando», refiere al poder de usar y disponer de lo suyo, de dirigir, gobernar y por lo tanto administrar y por ello si se gobierna, se administra y por lo tanto se controla lo que se hace. Esto se conoce como visión material del control, en la que la autoridad superior es responsable de implementar y mantener un adecuado sistema de control, siendo a su vez responsabilidad de todo el personal su correcta ejecución.

Para la tercera acepción «donde se controla» podemos hablar de una visión orgánica del control. Se identifica así por su ubicación como órgano, oficina, dependencia en la organización. Además si es llevada a cabo por una dependencia interna a la institución, el control es interno, en tanto si se ubica fuera de ella, será externa.

Diferenciamos aquí el control interno del externo, desde lo orgánico y lo material y lo analizaremos con mayor profundidad en el capítulo próximo.

## **DELIMITACIÓN DEL CONCEPTO DE AUDITORÍA**

La RAE define auditoría bajo cuatro principios:

1. f. Revisión sistemática de una actividad o de una situación para evaluar el cumplimiento de las reglas o criterios objetivos a que aquellas deben someterse.
2. f. Revisión y verificación de las cuentas y de la situación económica de una empresa o entidad.
3. f. Empleo de auditor.
4. f. Tribunal o despacho del auditor.

La primera acepción como revisión del cumplimiento de reglas o criterios, da cuenta de la auditoría de cumplimiento o auditoría legal, es decir verificar que las acciones se desarrollen dentro del marco legal que las regula.

La segunda acepción como revisión de cuentas y situación económica, se focaliza en las auditorías de regularidad o financiera, verificando que se capten, administren, ejerzan y apliquen los recursos, acorde a los programas y montos aprobados en el presupuesto.

La tercera se circunscribe a la auditoría, como actividad o empleo profesional, llevado a cabo por el auditor, en tanto actividad que demanda conocimientos de las técnicas de auditoría y de las normas que las regula.

La última acepción es la mirada orgánica, en tanto acción desarrollada por una dependencia institucional, sea interna o externa a la misma y conformada por auditores.

Definimos entonces a la auditoría gubernamental como:

Un proceso sistemático de obtención y evaluación de evidencias, a través de la aplicación de determinados procedimientos, que le permitirán la formación de un juicio de valor para determinar si, la información producida por el ente auditado o las condiciones reales están de acuerdo con los criterios establecidos, permitiendo la emisión de una opinión y/o conclusión o de corresponder, con la abstención de la misma. (ISSAI, 100:10)

Podemos apreciar aquí en la definición, los conceptos de proceso sistemático, entendido como aquel que se encuentra regido por una serie de pasos, los cuales siguen un orden determinado de ejecución, ese paso hace alusión a procedimientos, que, siguiendo la técnica de evaluación, permite comparar las condiciones reales, con los criterios establecidos, para emitir una opinión finalmente.

Este concepto de auditoría como proceso, lo podemos ampliar si analizamos el indicado por SIGEN, que define la auditoría como «la valoración independiente de todas las operaciones de un ente, en forma analítica, objetiva y sistemática, para determinar si se llevan a cabo procedimientos aceptables; si se siguen las normas establecidas, si se utilizan los recursos de forma eficaz y económica y si los objetivos de la organización se han alcanzado» (ley 24156:51).

En este caso, la valoración independiente hace alusión al proceso bajo análisis y no a la autoridad responsable de su implementación, retoma el concepto de sistémica como proceso e incorpora lo analítico y objetivo como características de la evaluación, haciendo mención al menos a tres tipos de auditorías, los de cumplimiento/legales: normas, los financieros: recursos y los de gestión: objetivos.

La auditoría desde la visión orgánica puede ser interna o externa. Entendemos a la auditoría interna como un servicio a toda la organización y consiste en un examen posterior de las actividades financieras y administrativas de las entidades gubernamentales, realizada por los auditores integrantes de las unidades de auditoría interna. La auditoría externa, en cambio, es llevada a cabo por un cuerpo que es externo e independiente del auditado,

siendo el propósito dar una opinión o un informe sobre las cuentas de los estados financieros, la regularidad y legalidad de las operaciones, y/o el manejo financiero.

## **DELIMITACIÓN DEL CONCEPTO DE EVALUACIÓN**

La evaluación en tanto la RAE lo define como «estimar, apreciar, calcular el valor de algo», puede apreciarse que el concepto contiene intrínsecamente la subjetividad como referencia y la comparabilidad y el cálculo como técnica.

La evaluación como mecanismo subjetivo prácticamente implicaría un control de eficiencia y eficacia cuya finalidad consistiría en medir los indicadores que previamente hayan sido señalados en una política pública concreta...el evaluador según esta línea de opinión, pretende conocer si se han alcanzado los objetivos prefijados, cuáles fueron los costos con que dichos objetivos fueron conseguidos, determinando a su vez los efectos que esa política ha tenido en los individuos y colectivos sociales a los que iba destinada. (Rezzoagli, 2004:35-36)

Aparecen aquí elementos distintivos de la evaluación que nos permitirá profundizar luego en el alcance del mismo, como ser: mecanismo subjetivo, control de eficiencia y eficacia, medición, indicadores, objetivos prefijados, efectos, entre otros.

La evaluación «es el análisis sistemático de la operación y/o de los efectos de una política o programa, comparándolos con un grupo de estándares implícitos o explícitos, como medio para contribuir a mejorar el programa o la política» (Weiss, 1998:5).

En esta definición, se mantienen los mismos elementos, pero con una constante distintiva «comparando con estándares», «efecto de una política», es decir se focaliza más en el impacto, en la efectividad de la política pública, utilizando indicadores, intentando contrastar «verificar» la realidad con los estándares prefijados, actividades que no siempre necesitan ser ejecutadas por auditores.

## **CONTROL, AUDITORÍA, EVALUACIÓN. SIMILITUDES Y DIFERENCIAS**

Identificados los conceptos de control, auditoría, evaluación y desagregados sus componentes, intentaremos encontrar los puntos de similitudes y diferencias entre los mismos, a los fines de delimitar los alcances conceptuales pero centralmente focalizarnos en su instrumentación técnica.

### **2.1 Control versus auditoría**

Delimitado los conceptos de control y auditoría, nos focalizamos en determinar el alcance de cada una de ellos, buscando aproximaciones y diferencias técnicas y conceptuales.

La primera es considerar el momento de realización. Si el control es posterior, o *ex post*, y debe ser realizado por auditores, entonces hablamos de auditoría. La auditoría aquí se entiende como el control que se realiza con posterioridad a la ocurrencia del hecho sujeto a verificación. Asimismo, es importante resaltar que «una auditoría es un control posterior, pero no todo control posterior es una auditoría». La propia ley 12510 expresa el control posterior de legalidad en su art. 205 haciendo referencia a las competencias, atribuciones y deberes del Tribunal de Cuentas Provincial (TCP) donde en su inc. b) identifica al control posterior con la auditoría

Por otra parte, si el control es acorde a un proceso establecido, donde se indican responsables y tipos de autorización, siguiendo un procedimiento o manual aprobado, hablaremos de control y no de auditoría, dado que el mismo es realizado por el personal administrativo interno acorde a sus funciones y competencias, sin requerir conocimientos de técnicas y normas de auditoría, con el conocimiento del proceso y su correcta aplicación es suficiente para el desarrollo del control. Decimos aquí que la responsabilidad del control es de todos en la organización, en cambio la auditoría es más reducida e incumbe solo a los auditores.

El IETEI también identifica a la auditoría «como una herramienta de control, a través de la cual los funcionarios públicos que se desempeñan en los Órganos de Control Externo Gubernamental (OCEG) ejercerán las atribuciones y facultades de control otorgadas por sus respectivos marcos normativos» (2018:12), incluso reconoce tres tipos de control externo gubernamental y dentro de cada uno de ellos incorpora las diferentes auditorías. En esta definición la auditoría es una herramienta del control, es decir tiene un alcance mas restrictivo, menos abarcativo que el control.

Por ello es importante aclarar que todos los empleados o funcionarios de la organización deben llevar adelante las actividades de control, no así las de auditoría que requiere para ello el manejo de ciertas técnicas y formación específica, «los términos control y auditoría no son equivalentes en su extensión, sino que la idea de control responde a una concepción global, dinámica y envolvente, abarcando otros términos de contenido más restringido, como el de auditoría o el de fiscalización» (Rezzoagli, 2010:95).

Por otra parte, si consideramos la clasificación «orgánica», la auditoría diferirá del control según el personal que lo realice. En control externo se llevará a cabo por auditores independientes de la organización, en tanto el control interno se ejecutará por personal dependiente de la organización.

Como primera síntesis podemos sostener que el control sería más amplio que la auditoría, el control es responsabilidad de toda la organización, en tanto la auditoría es más específica y podría considerarse como una técnica de control, que se materializa una vez concluido un hecho o actividad «ex post», llevada a cabo por personal con formación específica, llamados auditores.

## **2.2 Control versus Evaluación**

Hintze establece una diferencia entre evaluar y controlar, sostiene que:

Evaluar se refiere más a comparaciones de tipo valorativos y proporcionan informaciones del tipo «es bueno o es malo», «es útil o inútil», «sirvió o no sirvió», en cambio en el control las comparaciones son contra patrones técnicos y proporcionan información del tipo «responde o no responde a tales características o estándares” y se observó tal o cual cantidad en tal o cual tiempo». Este tipo de controles son de calidad y cantidad y se llaman controles operativos. (2001:2)

La ley 24156 no utiliza el concepto de control cuando aborda los programas y proyectos, indica en su art. 203 inc. f) evaluar el cumplimiento de los planes, programas, proyectos y operaciones contempladas en la Ley Anual de Presupuesto o Leyes Especiales; busca aquí analizar la eficacia y efectividad de la política.

La ley diferencia así la evaluación del control porque en el mismo artículo se expresa: «Controlar las operaciones de percepción e inversión de los fondos públicos provinciales, y la gestión de los fondos nacionales e internacionales recibidos por los entes que fiscaliza (inc. e) o de controlar la aplicación de los recursos provenientes de las operaciones de crédito público» (inc.h).

Parecería que la evaluación se limita a planes, programas, proyectos para determinar el cumplimiento de los objetivos, en tanto el control se focaliza más en las operaciones, en su aplicación, ejecución, su correcto encuadre y uso económico y eficiente de los recursos. La evaluación entonces se centraría en el cumplimiento de los «objetivos estratégicos» de la organización, en cambio, el control en el ámbito más de los «procesos operativos» de la misma.

Llevado al ámbito de los programas gubernamentales, podemos afirmar que la evaluación de una política pública, consiste en estimar y apreciar el valor de la misma, atribuido por la sociedad sobre la que recae (efecto de una determinada política) mientras que el control de una política pública se limita a comprobar la sujeción de la actuación controlada con la norma (control de legalidad), con los principios contables (control financiero) y con los objetivos prefijados (control de eficacia) (Rezzoagli, 2010:112).

Desde esta óptica se entendería que el control es más objetivo que la evaluación y que esta última tendería a ser más subjetiva en sus instrumentos y conclusiones.

Si bien pareciera que la evaluación es más amplia que el control, reducen este último a la óptica del control restringido, entendido como fiscalización, supervisión, enmarcado en la «corriente latina», pero si entendemos al control en el sentido amplio, este será abarcativo de las evaluaciones, enmarcada desde la «corriente anglosajona».

### **2.3 Evaluación versus auditoría**

Si partimos de la definición de auditoría de la RAE «1. f. Revisión sistemática de una actividad o de una situación para evaluar el cumplimiento de las reglas o criterios objetivos a que aquellas deben someterse». Podemos advertir que incluye la evaluación como mecanismo, en tanto que buscando también en RAE la definición de «evaluar» se indica como «Estimar, apreciar, calcular el valor de algo. Señalar el valor de algo», no menciona por lo tanto a la auditoría como mecanismo. Una primera aproximación nos diría entonces que la auditoría contempla la evaluación como mecanismo, no así a la inversa.

La misma ley 24156 en su art. 118 inc. b) establece como función de la Auditoría General de la Nación (AGN) «Realizar auditorías financieras, de legalidad, de gestión, exámenes especiales de las jurisdicciones y de las entidades bajo su control, así como las evaluaciones de programas, proyectos y operaciones. Estos trabajos podrán ser realizados directamente o mediante la contratación de profesionales independientes de auditoría». La primera parte menciona «realizar auditorías» cuando se indican programas, proyectos

y operaciones, y se alude a «evaluaciones». Para ambas tareas, «auditorías o evaluaciones» podrá contratar «auditores», es decir que faculta a los mismos a realizar ambas tareas.

Si tomamos ahora el Informe del Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) en el cual el componente «Supervisión» en el principio 16, lo denomina «Evaluaciones» y establece que «la organización debe definir, desarrollar y ejecutar evaluaciones —de forma continua o específica— para determinar la suficiencia y adecuado funcionamiento de los componentes del control interno» y luego desagrega y clarifica la evaluación continua de la específica indicando que «las evaluaciones continuas podrán llevarse a cabo mediante actividades de monitoreo rutinarias, incorporadas en la ejecución de los procesos, mientras que las evaluaciones específicas serán llevadas a cabo ocasionalmente ya sea mediante autoevaluaciones realizadas por cada área, o bien por la unidad de auditoría interna». En las rutinarias entiende la evaluación como un control incorporado a los procesos, en tanto en las específicas, son facultativas de un órgano de control, en las primeras no es necesario contar con herramientas de auditoría, ya que las mismas lo realizan el personal de la organización, en tanto si es necesario en las segundas mediante el manejo de técnicas o títulos específicos.

Por un lado, podríamos decir entonces que las evaluaciones continuas tienen más relación con el control, en tanto las evaluaciones específicas con la auditoría, en las evaluaciones continuas se refiere al control desde la acepción «material», y las específicas desde lo «orgánico».

Por el otro, la auditoría se centra más en las prácticas de gestión, los sistemas y los procedimientos y la evaluación pone el énfasis en los resultados y el impacto de programas y políticas. La auditoría toma y debe tomar una perspectiva organizacional cuando analiza sistemas y procedimientos, dado que las prácticas auditadas ocurren dentro de la organización. La evaluación, más rutinariamente toma su programa o política como sujeto de análisis (SIGEN, 2011).

Como similitudes podemos indicar que ambas pueden ser usadas para valorar el desempeño de programas del sector público, ambas aplican procedimientos bien establecidos y sistemáticos y son practicadas por profesionales. En común comparten el énfasis puesto en las evidencias y en una adecuada recolección de datos, aunque el tipo de datos es usualmente distinto. También, las dos están asociadas a la idea de rendir cuentas, prestan atención a la adecuada difusión de los hallazgos; ambas actividades se complementan.

La evaluación busca explicar porqué las acciones se cumplen o no, cómo influyen en los objetivos, usualmente no reclama búsqueda de la verdad sino comprensión de lo sucedido, sigue parámetros fijados internamente, en tanto

la auditoría sigue estándares que tienen estatus legal o cuasi legal, definidos por organismos profesionales externos a la organización, dotándoles así de mayor objetividad en sus informes que la evaluación (SIGEN, 2011).

## **LOS PRINCIPIOS DEL CONTROL. EL MODELO DE LAS 6E**

Si partimos de un acuerdo general que el control, sea interno como externo, busca entre otros objetivos contribuir a la mejora de gestión bajo principios de economía, eficiencia, eficacia y efectividad, resulta necesario clarificar el alcance y significado de los principios enunciados, incorporando otros como la equidad y la ecología, que adquieren relevancia en este contexto y que no siempre están presentes en la bibliografía de referencia, pero que cada vez toman más fuerza buscando su prevalencia. Por ello hablamos de las 6E del control «economía, eficiencia, eficacia, efectividad, equidad y ecología». En este marco es responsabilidad del auditor identificar los riesgos que pueden afectar estos principios e impedir la consecución de los objetivos.

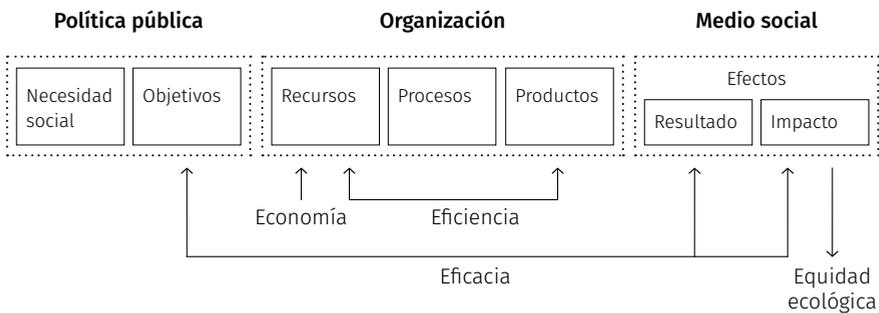
Para una mayor comprensión conceptual y a los fines de delimitar el alcance de las E en materia de control, ampliamos seguidamente el significado de cada uno de ellas.

### **3.1 Las 6E de los principios del control**

- **Economía:** significa minimizar los costos necesarios para alcanzar los objetivos, esto significa que los recursos utilizados deben estar disponibles a su debido tiempo, en cantidades y calidad apropiada y al menor precio.
- **Eficiencia:** es un concepto relacionado con la productividad, dado que implica la relación entre recursos utilizados y productos obtenidos «bienes y servicios», en términos de cantidad, calidad y oportunidad. Analiza si se han aplicado de manera óptima y satisfactoria o si se podrían haber alcanzado los mismos resultados o resultados similares en términos de calidad y tiempo con menos recursos.
- **Eficacia:** refiere al grado en que se han alcanzado los objetivos establecidos en términos de productos «bienes y servicios» en un período determinado de tiempo, está relacionada con el cumplimiento de metas y por ello resulta necesario identificarlas en su planificación.
- **Efectividad:** es la relación de causalidad entre la acción y su impacto, considerando los objetivos establecidos. Relaciona los resultados de una acción gubernamental sobre la población objetivo «efectos observados» y los objetivos deseados de dicha acción «impacto esperado».

- **Equidad:** analiza la acción considerando los criterios para la asignación de los recursos, contemplando la distribución geográfica, perfil socioeconómico de la población objetivo, necesidades básicas insatisfechas, etcétera.
- **Ecología:** refiere a que las acciones deben contemplar la búsqueda de sustentabilidad entendiendo que las mismas no deben dañar/contaminar el ambiente. Es aquí recomendable tener presente las normas que regulan los aspectos ambientales y los Objetivos de Desarrollo Sustentable (ODS).

En forma esquemática podemos abordar los principios dentro de un marco de la política pública como proceso.



## CONTROL INTEGRAL E INTEGRADO

Además de los principios enunciados del control, encontraremos otras características que mencionaremos en reiterados pasajes y que tiene que ver con que el control debe ser integral e integrado.

Cuando se menciona que el control debe ser integral completo, puede interpretarse como abarcativo de toda la Administración, todas las áreas, funciones y operaciones, considerando los distintos aspectos «presupuestario, económico, financiero, etc.» y contemplando todas las acciones y actos de gobierno. Al ser integral comprende el control de cumplimiento «legal-jurídico», de regularidad «contable y presupuestario», de economía, eficiencia, eficacia y efectividad «gestión».

Por otro lado, cuando hablamos de control integrado puede interpretarse como incorporado en los procesos, normas, reglamentos, manuales, es decir como parte del sistema de administrar, parte de un todo y que, junto a otros procesos, concurre en apoyo a la conducción superior. El control integrado «en rigor, está orientado para realizarse a través de manuales de procedimiento que esa unidad de administración activa debe utilizar en su gestión cotidiana, en el logro de los objetivos trazados» (Mertehikian, 2002:153).

Así el control integrado se encuentra «incorporado no añadido» a la infraestructura de la entidad, para influir en el cumplimiento de los objetivos y apoyar sus iniciativas de calidad.

En síntesis, cuando hablamos de control integral decimos que encierra una cadena de acciones extendida a todas las actividades, inherentes a la gestión e integradas a los demás procesos básicos de la misma, planificación, ejecución y supervisión.

## **VISIÓN DEL CONTROL**

La visión de control está relacionada con los sujetos y órganos que lo llevan adelante, esto nos permite diferenciar el control orgánico del material.

Desde la concepción «material», el control se manifiesta en cada organismo, dependencia o jurisdicción a través de un proceso preventivo, donde se entiende que es responsabilidad de las autoridades superiores la implementación de un eficiente y eficaz sistema de control interno que deberá ser integral e integrado, abarcar todos los aspectos «económico, financiero, presupuestario, legal, de gestión» estando presente en todos los procesos normativos y regulatorios que hacen a la actividad administrativa regular.

Para SIGEN (2010:109) el control interno es un conjunto de políticas y procedimientos que a través de un proceso continuo realizado por todos los niveles de la entidad, proporciona una seguridad razonable, respecto al logro de los siguientes objetivos:

- promover la efectividad, eficiencia y economía en las operaciones y, la calidad en los servicios;
- proteger y conservar los recursos públicos contra cualquier pérdida, despilfarro, uso indebido, irregularidad o acto ilegal;
- cumplir las leyes, reglamentos y otras normas gubernamentales; y,
- elaborar información financiera válida y confiable, presentada con oportunidad.

Entendida de esta manera, la responsabilidad del control interno es compartida por las autoridades superiores y el personal dependiente. En fin, la responsabilidad del control interno desde la visión material «es responsabilidad de todos» y se materializa realizando las actividades acorde a manuales y funciones que regulan el accionar dentro de la organización.

Desde la «visión orgánica del control» puede clasificarse como interno y externo.

## **Control interno**

El control interno como órgano se constituye dentro de la organización, jerárquicamente dependiendo de una autoridad superior, compuesto por un equipo de auditores, quienes realizarán sus tareas de control emitiendo informes de auditoría como producto de su labor. Generalmente se denominan Unidades de Auditoría (UAI) o Sindicatura General.

El control desde esta concepción constituye un mecanismo de seguridad con el que cuenta la autoridad superior para estar informada, con razonable certeza, sobre la confiabilidad del diseño y funcionamiento de su sistema de control interno (SIGEN, 2016).

El control bajo la dependencia de una autoridad superior permite a esta seguir los actos de toda la administración, siendo necesarios para alcanzar los objetivos establecidos. Para ello cuenta con un cuerpo de auditores que se ocuparán mediante técnicas de control denominada auditorías, de verificar si esas acciones son llevadas en forma económica, eficiente y eficaz y darle razonable seguridad de que se están haciendo las cosas dentro del marco que las regula y por lo tanto el objetivo es plausible de ser alcanzado. Entendemos por lo tanto que los desvíos o incumplimientos se informan a la autoridad superior para poder corregirlas en tiempo y forma y reencauzar las acciones previstas. El control es entendido así con carácter preventivo y correctivo.

En Argentina, a nivel nacional, desde la visión orgánica, el control interno está representada por la Sindicatura General de la Nación (SIGEN) y por las Unidades de Auditoría Interna (UAI), en la Provincia de Santa Fe por la Sindicatura General Provincial (SIGEP) y a nivel Municipal por la Sindicatura General Municipal (SIGEM).

## **Control externo**

Desde lo orgánico, el control externo se da por su ubicación fuera de la organización bajo control, dispone de independencia funcional y orgánica de la misma, con autonomía y autarquía para dictar sus normas y disponer de sus recursos. Sus equipos se conformarán con auditores que emitirán informes y que generalmente son remitidos al órgano legislativo del cual dependen.

A nivel nacional el control externo está a cargo de la AGN y a nivel provincial y municipal, de los Tribunales de Cuentas.

## **MOMENTOS DEL CONTROL: PREVIO, CONCOMITANTE Y POSTERIOR**

En esta clasificación el control puede ser control previo o preventivo, control concomitante o control posterior.

### **Control previo/preventivo**

Entendemos que el control previo es el que se ejecuta antes de la emisión del acto administrativo que dará inicio a las actividades. El control previo puede implicar aprobación del acto «si este se ajusta a derecho» u observación legal «cuando se incumple o viola la norma», trayendo efecto suspensivo del mismo.

Se puede utilizar también el concepto de control preventivo que, a diferencia del control previo, se da en actos ya dictados pero pendientes de ejecución.

### **Control concomitante**

Es aquel que se da en forma paralela al desarrollo de la actividad, también denominado de ejecución, contemporáneo o permanente, tiene como objeto la prevención, ante riesgos o hechos que pueden generar un posible daño o perjuicio al erario público.

Se considera, además, como una variante del control previo, dado que se realiza antes o previamente a la autorización, aprobación o durante la ejecución del acto.

### **Control posterior**

El control posterior o también conocido como ex post, se realiza con posterioridad a la ocurrencia del hecho sujeto a verificación y su objetivo principal es posibilitar la corrección de errores formales, evitando su repetición y su corrección mediante observaciones y recomendaciones.

El control posterior se impone con la sanción de la ley 24156 dejando al control previo para casos de excepcionalidad, generalmente por pedidos específicos de los órganos legislativos.

En síntesis, se puede decir que la clasificación del control según el momento de realización puede ser: previo, antes de emitir el acto; preventivo, antes

de ejecutar el acto; concomitante, durante la ejecución del hecho y posterior, luego de producido el hecho sujeto a verificación.

### **6.1. Reflexiones en torno a su oportunidad**

El momento para realizar el control es un debate permanente dentro de los auditores y gestores. La pregunta que siempre ronda: ¿cuál es el momento recomendado para llevarlo a cabo el control? ¿Antes, durante o después del acto?

Los defensores del control previo sostienen que permitía verificar la legitimidad de los actos, evitar que se sustancien las acciones con vicios o violatorios de las normas y por lo tanto serán preventivas de actos que contradigan los principios de transparencia, ética, integridad. Sus opositores argumentaban que este control implicaba una forma de cogobierno con el Ejecutivo (PE) al paralizar la realización de las actividades hasta tanto este no apruebe el mismo e implica, a su vez, la distracción de grandes recursos y una administración paralela burocrática con facultades de paralizar la gestión gubernamental.

Los críticos del control posterior por su parte sostienen que este se ejecuta sobre actos ya consumados y por lo tanto poco o nada puede corregirse, su detección no implica mejora y solo queda el canal de la sanción como medida disuasiva o sancionatoria «juicio de cuentas o juicio de responsabilidad como medida resarcitoria». Como positivo se resalta que el objetivo no es cogobernar como lo hace el control previo, sino prevenir y contribuir con las recomendaciones a la mejora de la gestión.

### **TIPOS DE CONTROL. CONTROL FINANCIERO, DE CUMPLIMIENTO Y DE GESTIÓN**

Si bien podríamos identificar tres tipos de auditorías como las más representativas (auditorías de estados financieros, auditorías de cumplimiento y auditorías de desempeño), queremos remarcar que el (IETEI, 2019) los identifica como tres tipos de Control a) Control financiero b) Control de Cumplimiento y c) Control de Gestión. Si bien entendemos que el control es más amplio que la auditoría, utilizaremos aquí este último concepto para clasificarlas.

- Auditoría de desempeño «o de gestión»: tiene por objeto el examen sistemático de los comportamientos sustantivos relacionados con la economía, eficacia, eficiencia de las operaciones en el conjunto de una organización, o

en una función, programa, proceso o segmento de la actividad pública. Su alcance también incluye el análisis de la calidad de los bienes y servicios producidos y la satisfacción del ciudadano, así como la forma en que se cumplieron los diversos tipos de responsabilidades, pudiendo incorporar la evaluación como mecanismos buscando medir la efectividad de las políticas, la equidad y la ecología, identificando desvíos y sugiriendo mejora de la gestión.

- Auditoría financiera: se enfoca en determinar si la información financiera de una entidad se presenta en conformidad con el marco de referencia de emisión de información financiera y regulatorio aplicable. Esto se logra obteniendo evidencia de auditoría suficiente y apropiada que le permita al auditor gubernamental expresar un dictamen acerca de si la información financiera está libre de representaciones erróneas de importancia relativa debido a fraude o error (ISSAI 100:12). Su finalidad es comprobar la regularidad, eficiencia y eficacia del uso de los recursos públicos.
- Auditoría de cumplimiento: las auditorías de cumplimiento se llevan a cabo para evaluar si las actividades, operaciones financieras e información, cumplen en todos los aspectos significativos, con las regulaciones, normas o disposiciones que regulan la actividad de la entidad auditada. Estos criterios pueden incluir reglas, leyes y reglamentos, resoluciones presupuestarias, políticas, códigos establecidos, términos acordados o los principios generales que rigen una administración financiera gubernamental sana y la conducta de los funcionarios públicos (ISSAI 100:12).

#### Otros tipos de auditorías

- Auditoría ambiental: su objetivo es evaluar el impacto ambiental de la política bajo control. Busca resguardar la seguridad de los recursos naturales, verificando el cumplimiento normativo en torno a la preservación del medio ambiente y administración de los recursos naturales. Evalúa las actividades con impacto ambiental, buscando el cumplimiento de las metas fijadas en torno a la sustentabilidad.
- Auditoría forense: se focaliza en una combinación de controles contables y jurídicos como mecanismos para combatir la corrupción.
- Auditoría de regularidad: verifica que se capten, administren, ejerzan y apliquen los recursos, acorde a los programas y montos aprobados en el presupuesto. Comprende controles financieros, de obras públicas, inversiones físicas, de legalidad y sistemas.
- Auditoría de sistemas TIC: evalúa que los sistemas y procedimientos utilizados sean los adecuados y confiables en su diseño y operación, que

garanticen la exactitud, confiabilidad «integridad» de la información y funciones sus controles internos. Además de su revisión, su propósito es apoyar el mejoramiento de los procesos informáticos de los organismos auditados.

- Auditoría de seguimiento: verifica y constata las acciones y gestiones realizadas por el organismo auditado, para dar respuesta en tiempo y forma a las acciones comprometidas para regularizar las observaciones emitidas en los informes de auditoría.

## 2 Modelos de control

Acorde a las diferenciaciones conceptuales analizadas en el capítulo 1, el concepto de control, según la cultura latina, es «verificación o examen», que permite constatar la desviación entre lo previsto y lo realizado. En la cultura anglosajona es «guía, impulso correctivo, en la que subyace la idea de acción correctora inmediata. Esta última, como puede apreciarse, tiene una inclinación positiva, dado que existe la noción de proactividad, en el contexto de prevenir, más que de juzgar hechos pasados» (Cartes, 2003:3).

Cada modelo conlleva una historia y también un entendimiento de las funciones del control, por ello puesto a consideración el sentido implícito de los conceptos de control, auditoría y evaluación, resulta necesario abordar seguidamente los Modelos de Control para delimitar su alcance y finalidad para entender su adecuación en Argentina.

### INTRODUCCIÓN

A nivel global, los modelos de control pueden agruparse en tres grandes corrientes, Auditorías Generales, Tribunales de Cuentas y Consejos de Auditoría.

En términos históricos, el modelo de Tribunal de Cuentas, resulta el más antiguo, que si bien no puede establecerse una relación directa, el control económico-financiero de las cuentas públicas ya existía en la edad media, pero sería en la etapa posterior cuando se adopta la denominación. En 1807 por Ley Napoleón Bonaparte crea el «Cour de Comptes o Corte de cuentas» y en España en 1851 se aprueba la Ley Orgánica del «Tribunal de Cuentas». Por ello el Modelo de Tribunal o Corte de cuentas representan el modelo «Europeo Continental» y que luego se traslada a los diferentes Virreinos en América durante la colonización, por lo que también se denomina «Europeo Latino».

Por su parte el Modelo Anglosajón está más ligado a las auditorías.

El Modelo Anglosajón, sus orígenes se remontan al Siglo XV, cuando las empresas navieras holandesas ante la inseguridad en las embarcaciones y los constantes saqueos piratas debieron delegar el control de la actividad en personas especializadas en la revisión de cuentas que mediante el control sobre los reportes que presentaban los administradores de las embarcaciones al final del viaje. (CTCP, 2008:8)

El Modelo de Auditoría General o Contraloría General, utiliza el mecanismo selectivo, mediante técnicas de auditoría, de control posterior y con informes dando cuenta de la razonabilidad de la información presentada.

El modelo asiático por su nula o escasa ascendencia en el proceso de organización de los Estados-Nación en América y de sus reformas posteriores, incluyendo en la actualidad no dejó su impronta en los modelos de control en América ni en Argentina en particular.

Esta clasificación sobre la base de la ubicación continental no es tan directa, sino más bien referencial ya que dentro de un mismo continente o región, podemos encontrar diferentes modelos e incluso dentro de un mismo país.

Cada uno de estos modelos representa una construcción que responde a determinadas características históricas, culturales, políticas, que si bien podemos ordenarlas siguiendo determinados parámetros basados en similitudes, es posible que encontremos modelos híbridos que conjugan características identitarias de más de uno de ellos.

A continuación, se exponen algunas ideas de las características de cada modelo para facilitar el análisis comparativo posterior.

## **MODELO DE AUDITORÍA GENERAL**

Actúan como órganos técnicos del Poder Legislativo (PL), responden generalmente a cierta comisión parlamentaria o son coordinados por esta.

- Están presididas por una autoridad superior, generalmente denominado Auditor General, cuyo mandato puede oscilar entre los cuatro o seis años acorde a los períodos de duración legislativos o ejecutivos.
- Si bien son independientes de los organismos auditados, poseen autonomía funcional, es decir organizan y disponen de sus propias estructuras y recursos. El financiamiento es aprobado por el PL, quien además designa sus autoridades superiores. Pueden contar además con recursos propios por servicios externos prestados.
- En materia jurisdiccional no poseen facultades de aplicar juicios de cuentas o juicios de responsabilidad, debiendo notificar a órganos externos «Poder

Judicial, Fiscalía, Ministerio Público, etc.» cualquier incumplimiento que pueda generar un perjuicio hacendal o en los deberes de funcionario público.

- Las observaciones y recomendaciones emanadas de los Informes de auditoría, no son imperativas o vinculantes, por lo que depende de la voluntad política de las autoridades superiores adoptar las recomendaciones y comprometer acciones de mejora.

## **MODELO DE CORTE O TRIBUNALES DE CUENTAS**

- Generalmente son entidades con personería jurídica propia
- Gozan de autarquía administrativa y financiera dependiendo del presupuesto aprobado del PL.
- Sus integrantes son designados por el PL y su funcionamiento y toma de decisiones generalmente es colegiado con composición impar, reservada a profesionales de las Ciencias Económicas y del Derecho. El presidente es elegido entre sus pares Vocales, que rotan anualmente. La duración del mandato puede variar en designaciones vitalicias o por períodos determinados con reelecciones indefinidas o limitadas.
- Cuentan con funciones jurisdiccionales, por lo cual están facultados para establecer multas, disponer juicios de responsabilidad y juicios de cuentas.
- Realizan controles de tipo posterior, pudiendo hacerlo en forma preventiva para casos puntuales requeridos por el PL.

## **MODELO DE CONSEJOS DE AUDITORÍA**

- Funcionan como una mezcla de control interno y externo, dado que generalmente responden a directivas del PE.
- Sus funciones se enfocan en acciones puntuales contra la corrupción o perjuicio hacendal.
- Poseen facultades de sanción pecuniaria.
- Su composición es colegiada y su duración es por períodos limitados.
- Realizan actividades de fiscalización preventiva y de desempeño y cuentan con facultades interpretativas sobre la normatividad.
- Tienen mayor preminencia de fiscalización y menos de Auditoría.

Seguidamente se presenta un cuadro comparativo que resume las características de cada uno de los tres modelos abordados:

<b>Modelo/ Característica</b>	<b>Auditorías generales</b>	<b>Tribunales de cuentas</b>	<b>Consejos de auditoría</b>
Reporte	Reporta al Congreso	Es libre de informar al Congreso	Reporta al Ejecutivo
Composición	Cuenta con un titular (Presidente)	Autoridad colegiada con presidencia rotativa	Actuación colegiada y Consejo por presidencia rotativa
Mandato	6 años	Entre 4 y 6 años	Limitada al periodo de gobierno
Autonomía	Autonomía técnica y de gestión	Autonomía técnica y de gestión	Dependencia técnica y de gestión
Dependencia	Órgano Legislativo	Órgano Legislativo	Órgano Ejecutivo
Tipo de Control	Énfasis en la calidad del gasto	Énfasis en el cumplimiento y regularidad	Énfasis en el combate a la corrupción
Momento del control	Posterior	Posterior y pudiendo ser previo en casos especiales	Preventivo y concomitante
Facultades sancionatorias	Sin funciones jurisdiccionales	Con funciones jurisdiccionales: Juicios de cuentas y de Responsabilidad	Sin funciones jurisdiccionales. Sanciones pecuniarias

## **MODELOS DE CONTROL EN ARGENTINA**

Desarrollaremos aquí los diferentes modelos y órganos implementados a nivel nacional, provincial y local, recorriendo el marco normativo que lo regula y el articulado específico que lo contempla, buscando características que puedan enmarcarlos o referenciarlos con los Modelos de Control tratados anteriormente.

## 5.1 Control Nacional

A nivel nacional el control se encuentra regulado por la ley de administración financiera y control gubernamental 24156, que organizó la administración financiera nacional, estableciendo sistemas, órganos rectores, competencias y funciones desde una mirada sistémica. Esta ley entra en vigencia el 1º de enero de 1993, derogando la Ley de Contabilidad de la Nación, que tenía a su cargo el control interno, eliminando a su vez las figuras de Tribunal de Cuentas de la Nación y Sindicatura General de Empresas.

El modelo de control anterior, basado en la Ley de Contabilidad 23354 de 1956, como control interno y el Tribunal de Cuentas nacional como externo, puede enmarcarse por sus características, en el modelo Europeo Continental por su mayor énfasis en el control previo, de cumplimiento, financiero, de carácter sancionatorio, punitivo. La nueva ley de administración financiera 24156 de 1992 busca darle un nuevo sentido y forma al control y en su articulado define dos sistemas, ambos ex post: la Sindicatura General de la Nación (SIGEN) como responsable del control interno y la Auditoría General de la Nación (AGN), como órgano de control externo.

En cuanto al «control interno», pasa del control de tipo legal, financiero, con enfoque más tradicional, a un control de tipo integral dotando de facultades para evaluar la gestión, no en el sentido punitivo o sancionatorio, sino contributivo para la mejora continua. El control interno visto desde esta óptica tiene un fuerte sesgo de control como proceso de apoyo a la conducción superior de cada organismo y no como mecanismo de sanción de los actos que infringían las normas o procesos.

En el contexto actual esta acepción del control interno se ha vuelto obsoleta; y no porque el control ya no deba atender al principio de legalidad, faltaría más, sino porque debe atender también a otros principios. Podríamos decir que la función de control se ha vuelto multidimensional y multidisciplinar. En efecto, la función de control interno no puede seguir obviando por más tiempo el análisis y evaluación de los resultados e impactos de la acción pública, sino que, por el contrario, debe revalorizarse, incorporando valor añadido propio de nuestra actual sociedad del conocimiento (Parrez García, 2010:32).

En el mensaje del PE, que remitió al Congreso el proyecto de ley 24156, afirmaba que: el modelo de Control Interno no promueve el ejercicio de un control de tipo represivo por parte del sistema de control interno. El órgano de control represivo es el Ministerio público, que incluye en su estructura a la Fiscalía Nacional de Investigaciones administrativas. Actúan además en ese rol los fiscales ordinarios, que ejercen la acción penal. La determinación de conductas delictivas y su castigo es naturalmente un cometido de los jueces.

Divide en este sentido los roles de administrar, controlar y juzgar.

En cuanto al control externo la ley 24156 sostiene la necesidad de la existencia de un órgano supremo de control, situado en línea de dependencia técnica y financiera con el Congreso, que efectúe el control ex post de la utilización de todos los recursos del Estado, la evaluación de la economía y eficiencia con que se desarrollen las actividades del sector público y los resultados que se obtengan con los grandes programas y proyectos de la Nación.

La (AGN) como órgano de control externo, independiente del PE, incluye entre sus funciones la de dictaminar sobre los informes de carácter financiero y operacional de los organismos del Sector Público Nacional (SPN) y dar cuenta de lo actuado a la comisión mixta revisora de cuentas del Congreso Nacional, por lo que dichas funciones son más propiamente de fiscalización.

A diferencia del control interno a cargo de SIGEN, la creación de un órgano de control externo está establecido en la Constitución Nacional (CN) en su artículo 85 indica que:

El control externo del sector público nacional en sus aspectos patrimoniales, económicos, financieros y operativos, será una atribución propia del Poder Legislativo. El examen y la opinión del Poder Legislativo sobre el desempeño y situación general de la administración pública estarán sustentados en los dictámenes de la Auditoría General de la Nación.

El mismo artículo regla a su vez su constitución orgánica y funcional, otorgando la presidencia del mismo al partido de la oposición con mayor número de representantes en el Congreso y dotándolo de amplias facultades que además de los trámites relacionados a la aprobación o rechazo de las cuentas de percepción e inversión de los fondos públicos, incorpora la auditoría de gestión. La conducción por parte de la oposición en el control externo busca darle mayor independencia al órgano, a diferencia del control interno que es dependiente de la autoridad superior, dando cuenta así de las finalidades bien definidas de ambos órganos.

## **5.2 Control Provincial**

Respecto al ámbito de la Provincia de Santa Fe, en materia de control, el mismo está regulado en la ley 12510, que en su Título V, crea el control interno orgánico del Poder Ejecutivo Provincial, en la figura de la Sindicatura General de la Provincia (SIGEP).

En cuanto a sus facultades y dependencia, en su artículo 183 establece que la SIGEP es un ente con autarquía administrativa y financiera, subordinado en su relación jerárquica al titular del PE.

El modelo de control que aplique y coordine la Sindicatura General, deberá ser integral e integrado e implica concebir a la jurisdicción o entidad como una totalidad que cumple funciones, logra resultados, realiza procesos y funda sus decisiones en criterios de economía, eficiencia y eficacia. Abarca los aspectos presupuestarios, económico, financiero, patrimonial, normativo y de gestión, la evaluación de programas, proyectos y operaciones.

El control interno como función de la conducción, comprende normas y procedimientos destinados a lograr, por medio de una efectiva planificación, el ejercicio eficiente de la gestión administrativa y financiera, dirigido todo a la consecución de los fines de la organización.

La ley en cuanto al momento, entiende a la auditoría interna como un servicio a toda la organización que consiste en un examen posterior de las actividades financieras y administrativas de las jurisdicciones y entidades sujetas a su control, realizado por auditores integrantes de la Unidad de Auditoría Interna respectiva.

La independencia lo aborda no respecto a una autoridad superior, sino respecto a las actividades bajo control, así en su artículo 185 dice «con el fin de garantizar la autonomía de criterio de los auditores, sus funciones y actividades deben mantenerse desligadas de las operaciones sometidas a su análisis».

Este último párrafo refiere a la actividad del auditor y es por ello que quien coordine la dependencia de Control Interno —Síndico o Auditor Interno— debe reunir además de las condiciones de idoneidad técnica y objetividad, el de independencia, pero no entendida en este caso de la autoridad superior, ya que es quien lo designa, sino independencia de las actividades sujetas a su control.

En cuanto a su conducción, sostiene que estará a cargo de un funcionario denominado Síndico General de la Provincia, asistido por un Síndico Adjunto, quien lo sustituye en caso de ausencia o impedimento. Son designados y removidos por el Poder Ejecutivo Provincial y dependen directamente del Gobernador de la Provincia, deben acreditar idoneidad y estarán equiparados al rango del Secretario de Estado y Subsecretario, respectivamente. Para ser Síndico General y Adjunto de la Provincia, se requiere poseer título universitario en Ciencias Económicas y como mínimo cinco años de antigüedad en el título (art. 189).

El control externo, por su parte, está contemplado en el capítulo 6, donde establece que el control externo posterior del Sector Público Provincial No

Financiero (SPNF) será ejercido por el Tribunal de Cuentas de la Provincia (TCP), de acuerdo con las atribuciones que le fija el artículo 81° de la Constitución Provincial (CP) y las que se determinen legalmente. El Tribunal de Cuentas contará con personería jurídica, autonomía funcional, autarquía administrativa y financiera para los fines de su creación.

Es competencia del Tribunal de Cuentas ejercer el control externo posterior del SPNF, mediante:

- El control de legalidad de los actos administrativos que se refieren o estén vinculados directamente a la hacienda pública,
- la auditoría y control posterior legal, presupuestario, económico, financiero, operativo, patrimonial, y de gestión y el dictamen de los estados financieros y contables del Sector Público Provincial No Financiero.
- Se incluye a las unidades ejecutoras de proyectos financiados por organismos internacionales de crédito, entes reguladores de servicios públicos, entes privados adjudicatarios de procesos de privatización o concesión, en lo que respecta a las obligaciones emergentes del contrato de concesión y con las limitaciones previstas en el artículo 5° de la presente, entidades públicas no estatales en cuya dirección o administración tenga responsabilidad el Estado,
- el examen de las rendiciones de cuentas, de percepción e inversión de fondos públicos que efectúen los responsables sometidos a tal obligación y la sustanciación de los juicios de cuentas a los mismos, conforme a lo previsto por la presente ley y demás normas aplicables,
- la determinación de la responsabilidad administrativa y patrimonial de los agentes públicos mediante la sustanciación de juicios de responsabilidad, en las condiciones fijadas por la presente ley y demás normas aplicables.

En su composición, se integra con cinco vocales, uno de los cuales será su presidente. Tres deben poseer título de Contador Público y dos deben poseer título de Abogado. Durante su gestión gozarán de iguales prerrogativas que los magistrados judiciales y solo podrán ser removidos mediante juicio político.

En cuanto a los responsables u obligados a rendir cuentas y, por lo tanto, sujetos a control del TCP, el artículo 213 identifica a los agentes y funcionarios del sector público provincial o entidades sujetas al control del Tribunal, a quienes se les haya confiado en forma permanente, transitoria o accidental, el cometido de recaudar, percibir, transferir, custodiar, administrar, invertir, pagar o entregar fondos, valores, especies o bienes del Estado. La obligación se extiende a la gestión de los créditos del Estado, e implica responsabilidad por las rentas que se dejan de percibir, las entregas indebidas de bienes

a su cargo o custodia o la sustracción o daño de los mismos, salvo que se compruebe inexistencia de culpa o dolo. Asimismo, el artículo 214, extiende también la obligación de rendir cuentas a toda persona de existencia física o ideal que, sin pertenecer al Estado, reciba de este fondos, valores o especies, cualquiera fuere el carácter de la entrega y siempre que la misma no constituya contraprestación, indemnización o pago de bienes o servicios, es un responsable ante la administración y está obligado a rendir cuenta de su gestión. La obligación de rendir cuentas por parte del funcionario que cesa en sus funciones, no queda liberada de la jurisdicción del Tribunal de Cuentas, hasta tanto haya sido aprobada la rendición de cuentas de su gestión.

### **5.3 Control Local/Municipal**

La ley orgánica de municipalidades 2756 sostiene que, dentro de las atribuciones y deberes de los Concejos Municipales en lo relativo a la Administración, les corresponde dictar una ordenanza de contabilidad, estableciendo la forma en que deben hacerse constar los egresos e ingresos municipales y demás normas vinculadas al régimen contable y de control.

En materia de control municipal, en la provincia de Santa Fe existen dos Municipios dotados de organismos de control desde la óptica orgánica: las ciudades de Santa Fe y la ciudad de Rosario, ambas consideradas Municipios de primera por su cantidad de habitantes.

En la ciudad de Santa Fe, el control se encuentra regulado por las ordenanzas 10610 «Sistemas de Administración Financiera y Control Interno del Sector Público Municipal de la Ciudad de Santa Fe de la Vera Cruz» y la Ord. 11558 «Control del Sector Público Municipal de la Ciudad de Santa Fe de la Vera Cruz».

La ordenanza 10610 en su Título III establece que el sistema de control interno estará conformado por la Sindicatura General Municipal (SIGEM), órgano normativo de supervisión y coordinación y por las Unidades de Auditoría que se podrán crear en caso que el Departamento Ejecutivo Municipal (DEM) lo considere conveniente, de acuerdo con las necesidades y características de la estructura orgánica de la administración municipal.

El Sistema de Control Interno (SCI) será un servicio a la organización municipal y consistirá en un examen posterior de las actividades financieras y administrativas de las entidades municipales. Es materia de su competencia el control interno de las jurisdicciones que componen el DEM, los Organismos Descentralizados e Instituciones de Seguridad Social que dependan del mismo.

Los propósitos del SCI son:

- Lograr el cumplimiento de las metas y objetivos fijados;
- salvaguardar los bienes y otros recursos del Municipio;
- suministrar información suficiente, confiable y oportuna sobre la gestión hacendal;
- promover la eficacia, eficiencia y economía en la aplicación de los recursos;
- asegurar el cumplimiento de las ordenanzas y normas en vigor, que rigen para cada actividad;
- alentar la adhesión a las políticas operacionales y administrativas.

Por su parte, el control externo municipal está regulado por la ordenanza 11558 que establece que será ejercido por el Tribunal de Cuentas de la Municipalidad de la Ciudad de Santa Fe (TCMSF) mientras que, el control interno, será ejercido por la Sindicatura General Municipal creada en el artículo 106 de la ordenanza 10610. Se trata de un modelo de control integral e integrado que abarca los aspectos presupuestarios, económicos, financieros, patrimoniales, de legalidad y de gestión, la evaluación de programas, proyectos y operaciones y está fundado en los principios de economía, eficiencia y eficacia. Comprende el control interno y externo del sector público, que opera de manera coordinada en la elaboración y aplicación de sus normas.

El TMSF, según ordenanza 11558 artículo 17, es un órgano con independencia funcional y técnica cuya competencia es ejercer el control externo posterior mediante:

- La auditoría y control posterior de carácter legal, presupuestario, económico, financiero, operativo, patrimonial y de gestión.
- Las auditorías y el control integral, previo y posterior, de los actos de relevante significación económica y/o institucional, que sean solicitados por el Honorable Concejo Municipal.
- La auditoría y emisión del dictamen de la cuenta de inversión y/o los estados financieros y contables del sector público de la Municipalidad de la Ciudad de Santa Fe. Las auditorías y el control integral previo y posterior de los actos de relevante significación económica y/o institucional, que sean solicitados por el Honorable Concejo Municipal.
- El examen de las rendiciones de cuentas, de percepción e inversión de fondos públicos que efectúen los responsables sometidos a tal obligación, estén o no ligados a su administración, y la sustanciación de los juicios de cuentas a los mismos, conforme a lo previsto por la presente ordenanza y demás normas aplicables.

- La sustanciación de juicios de responsabilidad, en las condiciones fijadas por la presente ordenanza y demás normas aplicables para la determinación de la responsabilidad administrativa y patrimonial de los agentes públicos.

En la ciudad de Rosario, por su parte, el control externo se encuentra regulado por la ordenanza 5689 que crea el Tribunal de Cuentas Municipal. Las ordenanzas 5728, 6199 y 7767, que modifican y complementan a aquella, establecen que corresponderán al Tribunal de Cuentas Municipal, como órgano externo y de control posterior, las siguientes funciones:

- a. Realizar el control y evaluación de la gestión administrativa municipal en relación con las operaciones financiero-patrimoniales de la administración central, Honorable Concejo Municipal y entes descentralizados creados o a crearse,
- b. dictaminar ante el Honorable Concejo Municipal sobre la cuenta de inversión de la renta municipal y balance de organismos descentralizados y autárquicos,
- c. dictaminar ante el Honorable Concejo Municipal sobre las cuentas de percepción de las acreencias municipales,
- d. efectuar el control de legalidad de los actos administrativos con posterioridad a su ejecución, dictados por el Departamento Ejecutivo, Honorable Concejo Municipal y entes descentralizados,
- e. realizar el juicio de cuentas y el juicio de responsabilidad ejecutiva y formular los respectivos cargos cuando corresponda,
- f. fiscalizar la inversión de los fondos otorgados en carácter de subsidios, subvenciones y otros actos análogos.

## **ÓRGANOS DE CONTROL EN ARGENTINA**

El siguiente cuadro expone los diferentes órganos de control y denominación en Argentina, identificados según sean de Nación, Provincias y Municipios. Se exponen aquí los órganos que conforman el Secretariado Permanente de Tribunales de Cuentas, pudiendo existir otros órganos no adheridos, como ser Unidades de Auditorías Internas, Contadurías Generales y Sindicaturas Generales de Municipios, en su mayoría órganos de control internos.

Nación		Provincias			Municipios
Auditoría General	Sindicatura General	Auditoría	Sindicatura General	Tribunales de Cuentas	Tribunales de Cuentas
Nación	Nación	Ciudad de Buenos Aires Salta Jujuy (#)	Ciudad de Buenos Aires Salta Santa Fe	Misiones Río Negro Entre Ríos La Pampa La Rioja Córdoba Santa Cruz Buenos Aires Santiago del Estero Santa Fe Chaco San Juan Catamarca Tierra del Fuego Corrientes San Luis Mendoza Chubut Mendoza Formosa Neuquén Tucumán	Santa Fe Rosario Salta San Francisco Trelew La Rioja San Luis Villa Mercedes Santiago del Estero Termas de Río Hondo Añatuya La Banda Bariloche Río Grande Comodoro Rivadavia Río Cuarto Villa Carlos Paz Virasoro Dina Huapi El Bolsón General Roca Viedma Ushuaia

Fuente: elaboración propia, en base al Secretariado Permanente de Tribunales de Cuentas de la República Argentina, 2023.  
 (#) Jujuy en 2023 con la reforma de la Constitución el control externo pasa a denominarse Auditoría General.

## **SÍNTESIS**

Podríamos sostener que en Argentina conviven el Modelo Europeo Continental, basado en controles de regularidad y legalidad, con funciones jurisdiccionales de juicio de cuentas y responsabilidad que pueden observarse en los alcances de los Tribunales de Cuentas en los niveles provinciales y municipales, con el Modelo Anglosajón de las Auditoría General y Sindicaturas, con un alcance más contributivo, de auditorías integrales y de gestión, sin funciones sancionatorias.

La concepción de la ley 24156 buscaba incorporar la tradición del modelo anglosajón, por cuanto entiende al control como «un medio de comunicación que debe realimentar permanentemente al sistema operativo mediante el aporte de intervenciones que posibiliten la rectificación oportuna de las conductas o decisiones inadecuadas y coadyuven a la consecución de los objetivos propuestos por una organización» (Barido, 2010:1).

Los cambios de leyes que comienzan en 1992 redefiniendo los modelos de administración financiera y control, no lograron imponer el modelo anglosajón como en su esencia buscaban. Las autonomías provinciales y municipales de alguna manera resistieron esos cambios y mantuvieron los modelos existentes, adoptando sí el control posterior y relegando el control previo como momento y condición para la autorización de las ejecuciones de las acciones bajo control. Las auditorías de gestión por su parte siguen siendo un tema por desarrollarse en los organismos de control.



## 3 Planeamiento de la auditoría

### INTRODUCCIÓN

Una vez que fuimos clarificando los interrogantes relacionados a quién controla, en qué momento, por qué y para qué controlar, debemos adentrarnos en el cómo hacerlo. La primera respuesta a este interrogante es que no podremos realizar el control, en forma eficiente y eficaz, sin pensarlo en forma integral desde una correcta planificación del mismo, es decir partimos con un plan.

Entendemos que la planificación es una actividad dinámica, orientada a establecer los objetivos que se pretenden alcanzar, haciendo énfasis en la oportunidad de su realización y los recursos que se aplicarán para su consecución. Asimismo, la planificación debe abordarse en forma sistémica, garantizando un orden secuencial, estableciendo objetivos, metas, indicadores de referencia, respaldando el proceso realizado.

Es por ello que los planes estratégicos resultan imprescindibles en los organismos de control, considerando los objetivos determinados y que no solo se vinculan a los temas de control, proyectos a auditar o programas a evaluar, sino también y tal vez tan relevante como el control, implica prever los recursos humanos y materiales necesarios para garantizar el cumplimiento del plan. Tener un plan ambicioso que luego no pueda realizarse va en contrasentido de los principios del control buscado.

Llevar adelante las actividades de control que garanticen economía, eficiencia, eficacia y efectividad, no podrán garantizarse sin los equipos suficientes, calificados e interdisciplinarios y sin las tecnologías apropiadas. Del mismo modo, contar con planes estratégicos, sin planes operativos o sin la correspondiente articulación y permanente revisión, resulta solo un hecho expositivo, de vidriera del deber ser, que no impactará en la organización tal como plantea en su esencia la planificación.

Auditar solo es una parte del proceso integral de la gestión del control y constituye en su caso la materialización, pero que necesita antes de su ejecución un proceso de planificación ordenada y sistemática. Por ello la planificación es parte de la Auditoría, pero también es un proceso que la trasciende, la configura, condiciona y retroalimenta.

## **NIVELES DE PLANIFICACIÓN**

El proceso de planeamiento de la auditoría incluye al menos tres niveles:

- Plan Estratégico o Plan Ciclo: que permite abarcar en un período razonable de tiempo el universo de temáticas objeto de control. Debe facilitar la obtención y análisis de la información del organismo sujeto a control, sus componentes, la determinación y evaluación de riesgos, la selección de los proyectos de auditoría, la previsión de los recursos y tiempos estimados de ejecución.
- Cuando decimos tiempos razonables, entendemos que el plan estratégico podrá extenderse por más de un ejercicio, siendo deseable que no exceda de los cinco años.
- Planificación anual: es una etapa del plan global cuyo fin es determinar los proyectos del ejercicio, identificando los objetivos, alcance y criterios a considerar en su ejecución, como así también los plazos y responsables de las tareas mínimas a desarrollar. La planificación en esta instancia debe compatibilizar los proyectos con los recursos disponibles.
- Planificación por proyecto: se trata de la organización secuencial de las tareas relativas a un determinado proyecto, siguiendo las pautas fijadas en el Plan Ciclo y Plan Anual. La planificación del proyecto permite identificar plazos de inicio y fin, principales procedimientos a ejecutarse, delimitar concretamente el alcance, la muestra, equipo de auditores afectados, para dar así respuesta al objetivo definido.
- Es en este sentido un ciclo óptimo de planificación del control, debe integrar el Plan Ciclo, el Plan Anual, los Proyectos Específicos, el Seguimiento y la Evaluación para la retroalimentación, así el ciclo cierra en una armonía y coherencia que otorga sustentabilidad y valor al control.

## **EL PLAN ESTRATÉGICO O PLAN CICLO**

El plan ciclo comprende al conjunto de proyectos de auditoría identificados para el organismo previstos ser alcanzados en un período de tiempo que comprende entre los cuatro o cinco años y que debe revisarse periódicamente, al menos una vez al año, en momento de la planificación anual.

La totalidad de las actividades sustantivas y de apoyo del organismo debe ser alcanzada por algún proyecto de auditoría, por lo menos una vez dentro del ciclo, lo que permitirá dar previsibilidad al control y certidumbre a las autoridades respecto a los temas y momentos de realización.

Asimismo, el plan debe contemplar la fundamentación de los temas incluidos y el orden dado, acorde a los riesgos determinados, limitando así las arbitrariedades en una proporción significativa. La medición del riesgo en esta etapa resulta insoslayable a los fines de establecer un esquema de prioridades y frecuencia, atendiendo a la probabilidad e impacto posible de las políticas públicas y actividades de apoyo.

El plan ciclo si bien intenta ser integral y se proyecta sobre la base de los «riesgos» determinados al momento de su confección, pueden surgir durante el desarrollo de los planes anuales ciertas particularidades no previstas, que ameritan ser evaluados y en su caso incorporarlos al plan y por lo tanto alterar parcialmente el plan ciclo, ya sea por hechos que merezcan atención a criterio de los auditores, por solicitud específica del PL. «Concejo Deliberante en caso de Municipios» y/o por pedido de organismos o redes con las que el Organismo de Control tenga convenios de compromiso con alcance en la definición de temas a incluir. Toda alteración del plan ciclo debe fundamentarse atendiendo a criterios objetivos que validen los cambios planteados.

El plan ciclo determina así los proyectos a incluirse en los Plan Anuales y puede ser revisado de forma parcial al momento de confección de este último.

## **EL PLAN ANUAL DE AUDITORÍA**

El plan anual debe contemplar un conjunto de elementos o componentes al momento de su elaboración, que permita una mirada integral del organismo sujeto a control. Sugerimos aquí una estructura, siguiendo las pautas de SIGEN (2022) y que consideramos responde a un modelo integral, que fácilmente puede adaptarse en cualquier organismo, permitiendo suprimir o agregar componentes que contribuyan a un mejor desarrollo del mismo.

Mencionamos y describimos seguidamente los principales componentes.

Identificación del organismo y su estructura: la información mínima a incluir en la presentación del plan:

- Actividad o finalidad básica u objeto social del organismo.
- Principales niveles de la estructura organizativa.
- Principales programas presupuestarios.
- Personal total del organismo, diferenciando cargos de gestión y planta permanente, contratos de locación y otros cargos transitorios.
- Distribución geográfica del organismo, identificando órganos descentralizados, delegaciones, presupuestos y personal de cada uno.

Esta información debe presentarse preferentemente en un cuadro comparativo anual para facilitar su seguimiento y evaluación.

Identificación de Sistemas (TIC): efectuar una síntesis que, a criterio del órgano de control, permita ilustrar acerca de los principales sistemas existentes en la organización, indicando el grado de informatización alcanzado en que se gestiona la tecnología de la información, etc. Esto nos permitirá visualizar el impacto de las TICs, riegos y auditorías de sistemas necesarios.

Conformación presupuestaria que facilite identificar:

- las aperturas presupuestarias por incisos «en valores absolutos y relativos».
- los programas presupuestarios.
- las metas físicas determinadas por programa.
- Empresas, sociedades o entidades financieras: los ingresos por segmento de negocios y operaciones, centros de costos en caso de corresponder y gastos significativos según consta en la planilla anexa a los Estados Contables requerida por el art. 64 inc. b) de la ley 19550. En caso de no poseer balance aprobado, brindar información extracontable.

Estructura del organismo auditado: la estructura debe contener la totalidad de las dependencias, organismos, empresas y/o sociedades sujetas a control, personal discriminado por finalidad y función y por inciso detallado en permanente, no permanente, contratado, etcétera.

Evaluación de riesgos: a los efectos de realizar el análisis de riesgos del organismo, jurisdicción, entidad, empresa o sociedad del estado, se recomienda aplicar la metodología matricial basada, preferentemente, en un enfoque por procesos, con estimación de Impacto y Probabilidad.

Definición de la estrategia de auditoría

- Objetivos del órgano de control: aquí debería seguirse los objetivos fijados en el Plan Estratégico/Plan Ciclo, principales normas que regulan el control, manuales de procedimientos, instructivos, acuerdos marcos existentes.
- Componentes del plan: se considerarán como informes: los proyectos de auditoría, los proyectos especiales, las constataciones, las tareas de seguimiento. A su vez, los mismos se deberán exponer indicando el objeto, el alcance, principales procedimientos, plazos, equipo de auditores a cargo y destinatarios.
- Carga horaria: se deberá identificar el total de horas disponibles para proyectos que resultará de la diferencia de días hábiles anuales, menos capacitación, licencia del personal y actividades de conducción y administrativas. Del total de horas disponibles es recomendable afectar entre

- el 70 y 80 % a proyectos identificados en el Plan Ciclo y el resto reservar para proyectos imprevistos o no planificados.
- Equipo de auditoría: composición actual de la dirección o área de auditoría, identificando especialidad, condición laboral, carga horaria correspondientes a la dotación de auditores al momento de presentar la planificación. Se recomienda detallar con un nivel de desagregación que permita una mejor comprensión de las capacidades existentes para el desarrollo del plan.

## **EL PLAN OPERATIVO O POR PROYECTO**

El plan operativo delimita el objeto, el o los objetivos y el alcance de la auditoría, define criterios y procedimientos y estima los recursos y plazos para su realización. Esta etapa contempla el análisis preliminar de la entidad donde se ejecutará el proyecto, que permita identificar, estructuras, proceso, recursos y su relevancia al momento de establecer los procedimientos, alcance y significatividad del mismo.

Es por ello que la planificación operativa debe interactuar con el plan anual, contemplando el objeto y alcance allí establecido y debe ser vista como un proceso interactivo de formulación y revisión de ideas sobre el objeto de la auditoría. La elaboración del plan debe ser lo suficientemente flexible para considerar aquellos aspectos que puedan surgir en el proceso de la auditoría.

Para una correcta planificación del proyecto es recomendable considerar las siguientes preguntas orientadoras:

- ¿Cuál es el objetivo del proyecto a ejecutar? Esto nos permitirá focalizarnos en las tareas a ejecutar, siguiendo el alcance y los criterios.
- ¿Cuáles son los criterios a aplicar?: describir los parámetros de desempeño del deber ser respecto de lo que se examina.
- ¿Qué información es necesaria?: identificar la información necesaria para responder a la pregunta de auditoría.
- ¿Dónde buscar esa información?: identificar la fuente de la que se obtendrá la misma.
- ¿Cómo obtener esa información?: refiere al método o procedimiento para recopilarla. Aquí es importante contar con una persona de contacto designada por el auditado que oficie de nexo o facilitador para el acceso a la información.
- ¿Cómo analizar esa información?: determinar los procedimientos de análisis «técnicas a utilizar».

- ¿Existen restricciones o limitaciones?: en caso afirmativo, identifica aquellas relacionadas al acceso a las personas y los datos, calidad e integridad de la información, condiciones operativas para el desarrollo de las tareas, etc. Buscar alternativas para sortear las restricciones y en caso de mantenerse, evaluar el impacto en el proyecto y su correcta exposición en el informe.

Es importante remarcar que los auditores deben planear y llevar a cabo la auditoría con independencia de criterio, ejerciendo su juicio profesional durante todo el proceso, realizando evaluaciones críticas, cuestionándose la suficiencia y pertinencia de la evidencia obtenida, aplicando su conocimiento y experiencia para tomar decisiones acertadas durante el desarrollo de la misma.

## **EL RIESGO COMO INSTRUMENTO DE PLANEAMIENTO**

El riesgo es un instrumento que se debe utilizar en todas las etapas de la auditoría, tanto en el planeamiento como en la ejecución. El «riesgo» puede considerarse como una contingencia o evento que de materializarse puede dificultar o impedir las funciones de la organización y por lo tanto el cumplimiento de los objetivos establecidos.

Riesgo es la probabilidad de obtener conclusiones incorrectas o incompletas, brindando información equivocada. Esto es que, como consecuencia del trabajo de control, cualquiera sea su naturaleza y tipo, no se proporcione la conclusión que merece la información generada por el auditado o bien, no se pueda proveer de recomendaciones útiles que contribuyan a mejorar el desempeño en términos de economía, eficacia y/o eficiencia. Deberán planificarse procedimientos que permitan reducir o administrar el riesgo de llegar a conclusiones inapropiadas (AGN, 2018:15).

En términos generales, puede decirse que el riesgo comprende:

- Riesgo inherente: asociado a la naturaleza del ente auditado u objeto de control y a las actividades que desarrolla. Es la posibilidad de que ocurran errores o irregularidades significativas, asumiendo que no existen controles internos asociados que lo minimicen.
- Riesgo de control: aunque existen controles, estos pueden ser vulnerables, por lo que es posible que se presenten errores o irregularidades y por lo tanto no puedan ser detectados por los controles existentes, o bien, que no se hubieren previsto o detectado el riesgo y, por lo tanto, no se hubieren corregido oportunamente, pudiendo ocurrir una aseveración errónea.

- Riesgo de detección: es aquel derivado de la aplicación de los procedimientos de auditoría seleccionados y que estos no lleguen a detectar un error significativo, originado tanto por error como por fraude, pese a procurar aplicar el análisis sobre una base razonable que permita alcanzar conclusiones válidas y suficientes.

El grado en que el auditor considera cada uno de estos componentes depende de las características del proyecto, en particular de la naturaleza del objeto procurando minimizar el «riesgo residual», que es aquel que permanece después que se desarrollen las actividades de respuesta al riesgo.

La metodología para determinar los riesgos podemos identificar en al menos dos, que fueron utilizadas por los organismos de control (SIGEN y AGN), una basada en el «enfoque de puntaje o *scoring*» y la otra basada en un enfoque por procesos con estimación de «impacto y probabilidad».

- a. *Scoring*: es un método cuantitativo, basado en la asignación de puntaje a un conjunto de criterios definidos, que permite ordenar los proyectos por riesgo, en base al puntaje final obtenido en su evaluación. Las técnicas para analizar el riesgo según *scoring* incluyen:
  - Definir los factores o criterios de riesgo.
  - Determinar el peso de esos factores o criterios.
  - Determinar la gradación de cada factor de riesgo.
  - Determinar la lista de trabajos de auditoría (proyectos).
  - Evaluar los factores de riesgo y su gradación para cada trabajo de auditoría.
  - Establecer las prioridades de los trabajos en virtud de los riesgos evaluados.
  - Modelo de aplicación.
- b. El de Probabilidad e Impacto: este método es el resultante de la estimación de probabilidad de ocurrencia de un hecho incierto «riesgo» por el impacto que puede generar en los objetivos de la organización en caso de materializarse.  
El impacto y la probabilidad para medirlo utilizamos cuatro categorías, aunque podamos desagregar más, si queremos contar con mayor precisión en la categorización del riesgo.

#### *Probabilidad*

Improbable = 1

Poco probable = 2

Probable = 3

Muy probable = 4

*Impacto*

No significativo = 1

Menor = 2

Moderado = 3

Alto = 4

Por lo tanto, podemos concluir que el riesgo resulta del producto de la probabilidad de ocurrencia del evento por el impacto que produce sobre los objetivos.

$\text{Riesgo} = \text{Probabilidad} \times \text{Impacto}$
---

*Riesgo*

(B) Bajo: 1-3

(M) Moderado: 4-7

(S) Significativo: 8-11

(A) Alto: 12-16

Con la obtención de los valores del riesgo como producto de la probabilidad e impacto, se construyen los mapas de riesgos a los efectos de poder tomar decisiones sobre los proyectos a seleccionar. A mayor riesgo «alto o significativo» deberemos realizar con mayor frecuencia o periodicidad auditorías sobre ese tema y tomar muestras significativas para asegurar la razonabilidad de las conclusiones.

Como ejemplo: una probabilidad «muy probable» = 4 y un «impacto moderado» = 3, el valor del riesgo es = 12. Este es un «riesgo alto» ya que se ubica en el rango de 12-16, según la escala anterior.

Probabilidad	Impacto			
	1	2	3	4
4	M	S	A	A
3	B	M	S	A
2	B	M	M	S
1	B	B	B	M

- A: Alto
- S: Significativo
- M: Moderado
- B: Bajo

## **SÍNTESIS**

A modo de cierre, en todo trabajo de control, no puede iniciarse sin una planificación previa, respaldada en la evaluación del riesgo. Un plan de auditoría sin considerar una metodología para identificar y medir los riesgos puede no ser efectiva y caer en subjetividades a la hora de identificar los proyectos que lo conforman.

Las diferentes etapas de la planificación deben estar relacionadas atendiendo a que responden a una secuencia que en diferentes momentos expresan el mismo objetivo «Ciclo–Anual–Proyecto».

La planificación permite no solo organizar el trabajo en términos de recursos, tiempos y prioridades, sino también dotarla de mayor independencia al preestablecer los proyectos con criterios técnicos.

Ejecutar proyectos de auditoría en un organismo de control, sin los lineamientos del plan anual y plan ciclo, parten de una debilidad sustancial, que aunque pueda contar con rigurosidad técnica, las atraviesa cierta arbitrariedad en su determinación y adolecerá además de una visión integral de la organización, de sus objetivos y fines, que limitarán el valor agregado que un informe pretende aportar.



## 4 El informe de auditoría

### INTRODUCCIÓN

Iniciamos este capítulo recordando que un proceso de auditoría se compone de diferentes fases o etapas: planeamiento, ejecución, conclusión y seguimiento, hablamos de etapas, porque entendemos que constituyen un proceso interrelacionado, secuencial, no aislado ni estanco que nos permite abordar el control como un círculo virtuoso de retroalimentación para la mejora continua.

La primera etapa de este círculo el planeamiento fue desarrollada en el capítulo anterior que refiere al plan estratégico, el plan anual y finalmente la planificación operativa.

Estas etapas están interrelacionadas, dado que el plan ciclo me determinará los proyectos anuales, el plan anual los proyectos en orden de ejecución, plazos, recursos, objetos y alcance y la planificación operativa tomará los lineamientos de los planes estratégicos y anuales y siguiendo ciertos procedimientos, técnicas de revisión, recolección, constatación, cálculos, etc., expondrá en el informe los hallazgos/observaciones determinadas y sugerencias de mejora.

La redacción del informe conlleva adoptar una estructura para su exposición que si bien existen diferentes modelos acorde a organismos internacionales o nacionales de referencia, el objetivo final es que exprese técnicamente las actividades realizadas, objetivos claros y comprensibles por parte del destinatario.

En este capítulo sugerimos una estructura y explicamos sus componentes a los fines de dotar de elementos que facilite su adopción en el organismo y dé respuesta así a la finalidad de un informe de auditoría.

El proceso inicia con el acto de aprobación del proyecto que habilita al equipo de auditores a realizar las actividades establecidas y contactarse con el auditado para la ejecución de las tareas.

Seguidamente exponemos el análisis preliminar como primera etapa, luego de contar con el acto de inicio formal, para continuar con el informe como producto y sus componentes para su correcta exposición y seguimiento.

## **ANÁLISIS PRELIMINAR DE UNA AUDITORÍA**

Toda ejecución de un proyecto de auditoría comienza con un análisis preliminar cuyo propósito es obtener el conocimiento necesario de la materia a auditar, identificar riesgos y puntos críticos, de forma tal de asegurarse, en primer lugar, que la auditoría pueda llevarse a cabo de acuerdo con las normas técnicas y así luego utilizar ese conocimiento para formular el objeto, los objetivos, las preguntas de auditoría y el alcance.

Para ello, de acuerdo con el juicio del auditor y del enfoque de auditoría adoptado se deben relevar antecedentes, tales como:

- Marco normativo vigente aplicable al organismo y período bajo alcance.
- Trabajos anteriores sobre la temática: informes anteriores del organismo y de otros organismos de control vinculados.
- Planeamientos, misión, visión, objetos, indicadores de gestión, metas.
- Presupuesto y su ejecución.
- Estructura/organigrama.
- Manuales de funciones y procedimientos.
- Actividades, procesos, productos, prestaciones, servicios.
- Normas profesionales y principios de control interno.
- Limitaciones internas y externas.
- Contratos, convenios, acuerdos, vigentes.
- Contexto y partes interesadas «stakeholder».
- Informes de gestión y rendición de cuentas.
- Información disponible en WEB sobre el ente o proyecto
- Procedimientos formales y no formales «como buenas prácticas y experiencias en la materia».

## **CARACTERÍSTICAS DEL INFORME DE AUDITORÍA**

Se trata del producto principal de la auditoría. Es el instrumento técnico formal por intermedio del cual se comunican los resultados obtenidos a los destinatarios del mismo. Es importante que el informe logre impartir confianza a los destinatarios y para ello debe sustentarse en evidencias suficientes y apropiadas sobre las cuestiones y aspectos examinados.

Un informe de auditoría debe reunir las siguientes características:

- íntegro: en el sentido que el auditor haya considerado toda la evidencia relevante de la auditoría antes de la emisión del informe;
- completo: debe incluir toda la información necesaria para abordar el objeto, los objetivos y las preguntas de auditoría, siendo lo suficientemente

- detallado para proporcionar una comprensión de la materia en cuestión, los hallazgos/observaciones y la conclusión. Mínimamente el informe debe contener los siguientes elementos: objeto, objetivos, alcance, limitaciones al alcance, hallazgo/observaciones, recomendaciones, conclusión;
- objetivo: debe ser imparcial en la expresión de las observaciones que respaldan las evidencias obtenidas, como así también, en la formulación de sus recomendaciones y conclusiones. El auditor debe aplicar el juicio y escepticismo profesional para garantizar que todos los informes sean correctos y que los hallazgos/observaciones y conclusiones se presenten de manera significativa y equilibrada;
  - oportuno: debe elaborarse en el tiempo debido. El informe debe estar disponible para su uso por parte de los funcionarios de la administración, gobierno, legisladores y otros usuarios, en una fecha lo más próxima posible a la que refiere la información o en que se hayan producido los acontecimientos;
  - convincente: debe estar lógicamente estructurado y presentar un claro vínculo entre el objeto, los objetivos, los criterios, los hallazgos/observaciones, la conclusión y las recomendaciones. Refiere también a la presentación de los hallazgos en forma persuasiva, incorporando todos los argumentos relevados;
  - Comprensible: el lenguaje utilizado debe ser sencillo y conciso en la medida que la materia lo permita, claro, unívoco, sin ambigüedades, que ayude a evitar confusiones y malentendidos entre los hechos y la conclusión.
  - Contrastable: refiere a que cada una de las afirmaciones, hallazgos/observaciones y conclusiones debe contar con el debido respaldo. Implica, además, verificar la exactitud de los hechos con la entidad auditada e incorporar las respuestas de los funcionarios responsables, según corresponda.

Sin importar su formato, el informe debe estar completo, ser preciso, objetivo, convincente y tan claro y conciso como la materia lo permita.

## **COMPONENTES DEL INFORME DE AUDITORÍA**

### **2.2.1 Objeto**

Será el resultante del conocimiento logrado en la etapa preliminar. Refiere a la finalidad que persigue la auditoría indicando su objetivo, generalmente descripto a través de una acción verificar, determinar, evaluar.

En esta instancia se deberán fundamentar las razones por las que se sugiere un determinado objeto y enfoque respecto de aquel definido en la etapa de selección de la misma.

### **2.3 Alcance**

El alcance es una manifestación clara del enfoque y los límites de la auditoría, identifica la materia y los criterios que los auditores gubernamentales utilizarán para desarrollar la tarea, de acuerdo con el objetivo de la auditoría.

La definición del alcance de la auditoría puede estar delimitado por el mandato o la legislación aplicable a cada organismo de control. Estará determinado en el plan anual y en caso de existir modificaciones en los elementos de riesgo, se puede ampliar o reducir el mismo, fundamentando los motivos que ameritan el cambio.

En todos los casos, debe establecerse expresamente el período objeto de examen y el tipo de informe que se pretende emitir.

### **2.4 Limitaciones al alcance**

Se utilizará en el caso que no puedan ejecutarse las tareas previstas en el alcance, lo que determina su limitación para el desarrollo, debiéndose dejar indicado las consecuencias que puede generar en la labor de auditoría.

La indicación de este apartado limita la responsabilidad del auditor respecto de aquellas circunstancias que no fueron abordadas «información no suministrada, entrevistas no brindadas, procedimientos no ejecutados, accesos no permitidos, etcétera».

Es importante diferenciar una limitación de un hallazgo, dado que la limitación afecta la consecución de las tareas y por ende las conclusiones finales, en tanto el hallazgo refiere a un hecho puntual verificado entre «el ser y el deber ser» y que no impide el desarrollo de las tareas y por ende no limita la conclusión final.

Se recomienda asimismo que antes de incluir la limitación se insista en el requerimiento, se acuda a autoridades superiores anticipando los hechos que impiden el desarrollo de las tareas y se adviertan de los riesgos y consecuencias de su inclusión en el informe final.

## 2.5 Marco de referencia

Este apartado involucra información del ente o programa a auditar con el objeto de facilitar la comprensión de las consideraciones expuestas en el informe. Esto incluye, la comprensión de sus objetivos, entorno regulatorio, fuentes de financiamiento, organización, servicios que presta, operaciones que realiza, controles internos, sistemas de información financiera y de otra índole, métodos de procesamiento de información, documentos publicados en relación con el mismo, incidencia de otros entes o programas en su funcionamiento, limitaciones tecnológicas por falta de recursos o de otro orden que pudieran afectarlo, como así también todo otro aspecto relevante dentro del contexto.

El marco de referencia debe:

- Orientar en la búsqueda, en la etapa de planificación, donde se definen los procedimientos a ejecutar para la recolección de evidencias
- Proveer el contexto para la evaluación de la evidencia y la determinación de los hallazgos.
- Ayudar a estructurar las observaciones y su posterior comprensión.
- Brindar una base de entendimiento común dentro de la organización.

## 2.6 Hallazgos/Observaciones

Podemos definir al hallazgo «como las situaciones que llaman la atención del auditor y que, en su opinión, deben comunicarse a la entidad, ya que representan deficiencias relevantes que podrían afectar en forma negativa, su capacidad para registrar, procesar, resumir y reportar información confiable y consistente, en relación con las aseveraciones efectuadas por la administración» (SIGEN, 2019:2). En tanto que, para el IETEI, son «las desviaciones resultantes de la comparación de la realidad con los criterios preestablecidos por el auditor gubernamental, de conformidad con la normativa aplicable en cada entidad» (2019:48).

En síntesis, es la resultante de la comparabilidad entre el ser «la realidad» con el deber ser «criterio», siendo este último una norma, un registro, un procedimiento. Esta comparabilidad «entre el ser y el deber ser» nos lleva a registrar el mismo como hallazgo o como observación. Aquí es importante remarcar una diferenciación no solo conceptual, sino de concepción entre ambos. El «hallazgo» es más restrictivo que la observación y refiere a un desvío, inconsistencia, incumplimiento con fines más punitivos. La observación es más abarcativa y propositiva y si bien refiere a una situación real

respecto al deber ser, su sentido no es buscar el desvío o incumplimiento solo para resaltar o sancionar, sino con el objeto de revertir para mejorar.

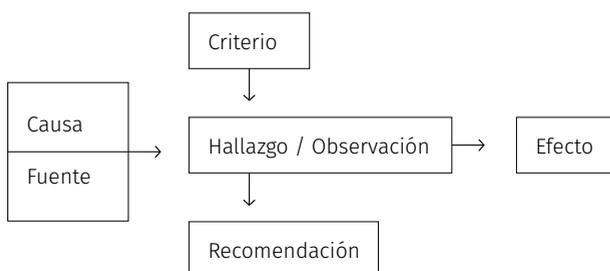
El concepto de hallazgo está relacionado al modelo Europeo Continental, de Tribunales de Cuentas, con funciones jurisdiccionales de juicio de cuentas y responsabilidad, en tanto las observaciones se vinculan al modelo anglosajón de tipo preventivo y de mejora continua y utilizada en Auditorías Generales. El uso de uno y otro concepto, dependerá del organismo de control.

En la redacción del mismo hallazgo u observación, se debe comenzar con el título que lo identifique o sintetice y posteriormente desagregarlo a los fines de asegurar consistencia y suficiencia, el que deberá contemplar:

- Criterio: «el deber ser», patrón utilizado para determinar el grado de desempeño esperado del objeto de auditoría.
- Situación encontrada: lo que es, se refiere a la condición actual encontrada por el auditor al examinar un área, actividad, función u operación.
- Causas que lo produjeron: el por qué se produjo tal condición, qué ocasionó el mismo.
- Fuente: «lo que me respalda», la observación que se informa.
- Efecto: consecuencias posibles u observables a raíz de las causas determinadas. El efecto me determina el impacto.
- Recomendaciones: soluciones posibles a la situación detectada.

Es recomendable que se indique en cada hallazgo/observación, si el mismo se repite respecto a informes anteriores o resultan de nuevas comprobaciones, a los fines de facilitar el seguimiento y evaluar el ambiente de control.

#### Esquema simplificado del hallazgos/observaciones



## **2.7 Importancia de la determinación de la causa y efecto**

Identificar la causa implica sustentar la misma con evidencia cierta. La causa es la base de las recomendaciones posteriores.

Los efectos, por su parte, pueden advertirse desde lo que ya ha ocurrido al momento del desarrollo de la auditoría o como el producto del lógico devenir de las cosas en las situaciones encontradas en caso de no tomarse ninguna acción.

Los efectos ya ocurridos ayudan a demostrar las consecuencias de las causas identificadas y en general, proveen evidencia de las medidas necesarias a recomendar.

Los efectos potenciales implican algún grado de proyección, por lo que deben utilizarse con las prevenciones del caso.

## **2.8 El impacto del hallazgo/observación**

Es importante clasificar a cada hallazgo/observación en al menos tres categorías: «Alto, Medio, Bajo», que nos permita determinar el ambiente de control, los riesgos y las prioridades de seguimiento de las mismas.

- Impacto alto: cuando se verifican irregularidades, incumplimientos, desvíos, que exponen a la entidad a riesgos considerables, con posible efecto hacendal e incumplimientos de objetivos.
- Impacto medio: cuando afecten la economía, eficiencia, eficacia y legalidad de las actividades del ente con riesgo moderado.
- Impacto bajo: cuando se trata de errores, fallas, omisiones, desvíos que no ponen en riesgo las actividades del ente y principios del control.

## **2.9 Opinión del auditado**

La opinión del auditado constituye la instancia previa a la emisión del informe definitivo. El informe preliminar con los hallazgos se remite al auditado a fin que pueda realizar comentarios a los mismos, aportando nuevas evidencias en caso de no coincidir con los dichos que los hallazgos/observaciones exponen.

Los comentarios efectuados por el auditado deben formar parte de los papeles de trabajo de manera de respaldar cualquier modificación o validación de los mismos, de forma de brindar transparencia respecto a las causas o no, de modificaciones al informe preliminar.

Cuando el auditado provea junto con esos comentarios, otra información y/o documentación respaldatoria no suministrada con anterioridad y relevante respecto de los hallazgos/observaciones, deberá evaluarse siguiendo los procedimientos aplicables a la evidencia de auditoría.

Es importante contar con opinión por cada hallazgo/observación o una opinión general del informe y como instancia para obtenerla es recomendable coordinar un encuentro donde se exponga el informe preliminar, se analicen las causas, riesgos, recomendaciones y acciones de mejora y se deje asentado en una minuta que documente los temas abordados, principales conclusiones y compromisos asumidos.

De no materializarse la reunión o no poder acordarse la minuta y el auditado solicita remitirlo mediante un escrito, deberá otorgarse un plazo no mayor a cinco días a los fines de no quitarle oportunidad al informe final, pudiendo extenderse a solicitud del auditado por pedido formal y fundado. Dicho plazo además oficia de referencia para el cierre del proyecto, es decir, que en caso de no responder en dicho plazo «sea original o prorrogado», el informe se cierra, confirmándose los hallazgos/observaciones elevadas.

## **2.10 Recomendaciones**

Las recomendaciones constituyen posibles soluciones a los hallazgos/observaciones obtenidos. La identificación de las causas de los mismos debe servir de base para el desarrollo de las medidas correctivas que den lugar a las recomendaciones.

Las recomendaciones deben inferirse lógicamente y analíticamente de los hechos y argumentos presentados, es decir, el lector debe ser capaz de vincular qué se auditó, que se halló, cuál fue el efecto y cómo se puede abordar la debilidad identificada.

La recomendación no debe ser tan general ni tan detallada, debe ser de cumplimiento razonable y posible. Es dable recordar que la recomendación no es vinculante, es decir no compromete al auditado a implementarla, como su denominación lo indica es una sugerencia dentro del alcance del organismo de control de contribuir a la mejora de la gestión. Si bien no es obligatoria su adopción, es importante que el auditado tome alguna acción que regularice el hallazgo/observación del informe.

## **2.11 Conclusión**

La conclusión representa el cierre del informe y por lo tanto se emite con el informe final. Luego de evaluar si la evidencia es suficiente y apropiada, dado el nivel de seguridad de la auditoría, el auditor debe considerar la mejor manera de formular las conclusiones a la luz de la evidencia. Ante contradicciones en las evidencias o dudas sobre la misma, el auditor deberá realizar modificaciones o adicionar procedimientos a fin de resolver la materia en cuestión, evaluando asimismo las implicancias en otros aspectos de la auditoría que podría generar.

La conclusión debe ser:

- **Relevante:** en términos de dar respuesta suficiente al objeto, los objetivos y satisfacer el alcance determinado.
- **Coherente:** con los objetivos y preguntas de auditoría y acorde a los procedimientos aplicados, los hallazgos/observaciones determinados y las respuestas del auditado.
- **Pertinente:** en relación con la calidad de la evidencia, es decir, su relevancia, validez y confiabilidad.
- **Suficiente:** en términos de la cantidad de evidencia requerida. Mientras más grande sea el riesgo, es probable que se requiera más evidencia y cuando mayor sea la calidad de la misma menor evidencia se requerirá.

La conclusión se incorpora en el informe final, una vez que los hallazgos/observaciones determinados queden firmes, se cuente con la opinión del auditado y se pueda hacer un balance general de las debilidades y fortalezas del ente, proceso o actividad alcanzada.

En anexo 1, se desarrolla un modelo de informe de auditoría que contempla los contenidos mínimos sugeridos.

## **2.12 Firma**

Deberán consignarse los nombres completos de los auditores intervinientes, identificando código de agente o matrícula profesional de corresponder, cargo y título profesional, debiendo contar con la firma ológrafa o digital.

## **2.13 Lugar y fecha**

Se consignará la fecha y el lugar donde se firma el informe, pudiendo diferenciarse las fechas de culminación de las tareas de campo y la de emisión

del informe a los fines de resguardar de hechos posteriores que puedan alterar los hallazgos/observaciones y conclusiones arribadas como así también las responsabilidades del auditado y el auditor.

## **COMUNICACIÓN DEL INFORME**

Esta etapa representa la culminación del trabajo de auditoría, da por finalizado el proceso y por lo tanto el cumplimiento de los objetivos trazados.

La comunicación podrá ser remitida en copia impresa a la dependencia o digital al correo institucional designado en la comunicación inicial del proyecto y a su máxima autoridad.

El informe debe formar parte de la resolución aprobatoria por parte de las autoridades máximas del organismo de control y deberá procurarse su publicación en los medios institucionales disponibles, en concordancia con las normas que regulan la transparencia y acceso a la información pública, a los fines de facilitar el acceso de las diferentes partes interesadas y público en general.

## **DOCUMENTACIÓN DE RESPALDO DE LA AUDITORÍA**

La tarea efectuada por el auditor debe documentarse en papeles de trabajo. La documentación debe prepararse en el momento adecuado y debe explicar claramente los criterios empleados, el alcance de la auditoría, los juicios hechos, la evidencia obtenida y las conclusiones a las que se arribó.

El auditor debe preparar la documentación relevante de la auditoría antes de emitir el informe y conservarla durante un periodo de tiempo razonable.

Es importante resaltar que los papeles si bien tienen carácter de reservado y confidencial, no son propiedad reservada del auditor, sino que constituyen documentos públicos que pertenecen al organismo de control. Deben resguardarse bajo procedimientos normados de ser posible y asegurarse que solo sean accesibles para personal autorizado.

Para ampliar sobre el tema, se remite al capítulo 5: Documentación de la auditoría.

## **SEGUIMIENTO DE LAS OBSERVACIONES**

El proceso de seguimiento facilita la implementación eficaz de la acción correctiva y proporciona una retroalimentación valiosa a la entidad auditada, a los usuarios del informe de auditoría y al auditor para la planeación de auditorías futuras.

Se profundiza el tema en el capítulo 6: Seguimiento de auditoría.



## 5 Papeles de trabajo físico y digital

### DEFINICIÓN

La documentación respaldatoria de una auditoría o conocida también como papeles de trabajo, refiere a todo soporte de información de respaldo físico o electrónico elaborada por el auditor u obtenida del organismo a auditar o de terceros vinculados, que constituye el elemento de prueba de las conclusiones alcanzadas y de la realización del trabajo de auditoría conforme a las normas aplicables.

Adicionalmente, asiste al auditor y al equipo en las tareas de planeamiento, ejecución y supervisión y permite la inspección del trabajo de manera de cumplir con los requerimientos de calidad correspondientes.

### CARACTERÍSTICAS

La información contenida en los papeles de trabajo, aunque no se presente en formato físico, deberá ser suficiente, competente, relevante y útil para proporcionar una base sólida a las observaciones y recomendaciones de la labor. SIGEN (2022b) lo define como:

Suficiente: implica que es real, adecuada y convincente, de modo tal que una persona prudente e informada pueda llegar a las mismas conclusiones que el auditor.

Competente: significa información confiable y la mejor que pueda conseguirse con el uso apropiado de las técnicas de trabajo.

Relevante: es la que sirve de soporte a las observaciones y recomendaciones y es coherente con los objetivos del trabajo.

Útil: es aquella que asiste a la organización a lograr sus metas. Esta característica de «utilidad», abarcará en el caso de los papeles de trabajo, aquellos aspectos que hacen al cumplimiento de los objetivos del informe de auditoría, control, o de otro tipo.

En caso que se obtenga o confeccione utilizando soportes electrónicos deberán adoptarse medidas adecuadas para garantizar su autenticidad, integridad y disponibilidad.

La documentación debe permitir que un profesional, sin conocimiento previo de la auditoría, pueda comprender la naturaleza, la oportunidad y los resultados de los procedimientos ejecutados y a partir de las evidencias reunidas, llegar a observaciones y conclusiones similares a las del equipo que las preparó. Debe facilitar su análisis sin necesidad de aclaraciones complementarias de los auditores a cargo.

## **REQUISITOS BÁSICOS**

Los papeles de trabajo deben ser suficientemente completos y detallados como para proporcionar una comprensión global de la auditoría, por ello la documentación deberá:

- Ser confeccionada en forma simultánea a la tarea realizada.
- Evitar la transcripción de información que conste en registros propios del organismo a auditar.
- Contener todos los datos pertinentes y necesarios y en su caso, cálculos exactos y correctos.
- Ser concisa, clara y completa y cumplir con los siguientes lineamientos en su formato:
  - Incluir un encabezado que identifique: ente, nombre del proyecto, código asignado a la documentación y título de la planilla.
  - Contener un enunciado breve y concreto del trabajo ejecutado y su conexión con los hallazgos, recomendaciones y conclusiones.
  - Incluir fechas y responsables.
- Permitir que se verifique la ejecución de todos los procedimientos incluidos en el programa de trabajo.
- Cuando se trate de documentación de propia elaboración, debe estar inicialada por los auditores intervinientes y especificar las fechas pertinentes.
- Cuando sea obtenida del organismo a auditar o de terceros, debe indicar el responsable que la proporcionó, la fecha a la que refiere la información y la de su entrega a los auditores.
- Cuando el análisis se realice sobre un expediente solicitado al organismo u otra repartición y sea necesario dejar respaldo de la evidencia, se digitalizará dicha documentación y se incluirá en el legajo que corresponda.

## CLASIFICACIÓN

La documentación deberá ser archivada sobre una base razonablemente sistemática y se agrupará en legajos o carpetas que, de acuerdo con sus características, se clasificarán en Legajo Permanente (LP) y Legajo Corriente (LC). Para el caso de Papeles de Trabajo Digitales (PTD) se denominará Legajo Digital Permanente (LDP) y Legajo Digital Corriente (LDC) y contendrá los mismos componentes que se detallan para el legajo papel (4.1 y 4.2), con las particularidades de su proceso de digitalización.

Se toma de referencia para su conformación el Manual de Control Interno Gubernamental (SIGEN, 2010a:161) y la Res. 300/22 «Papeles de trabajo digitales» de SIGEN, pudiendo por lo tanto constituirse además como legajos digitales, en caso de contar con los elementos necesarios a tales fines.

### Legajo permanente

El LP contendrá toda la información que por sus características resulte de utilidad para las tareas de control permanente y en la ejecución, en años sucesivos, de proyectos de auditoría específicos.

Se sugiere conformarlo con la documentación que se detalla seguidamente y que no es taxativa, por lo que la inclusión de algunos de los registros mencionados dependerá del tipo de trabajo realizado.

#### LEGAJO PERMANENTE

CÓDIGO LEGAJO: 0.0

Elaborado por:

Fecha de inicio:

Fecha de última modificación:

Nro.	Detalle	Identificación
	Carátula	
1	Identificación del ente	0.1
2	Normativa institucional	0.2
3	Manuales de procedimiento – Rendiciones de cuenta	0.3
4	Planes estratégicos, operativos y de acción	0.4
5	Evaluación de riesgos	0.5
6	Indicadores de gestión	0.6
7	Recursos humanos	0.7

Continúa en pág. siguiente

8	Presupuesto	0.8
9	Estados contables	0.9
10	Principales programas en ejecución	0.10
11	Principales proveedores y contratos	0.11
12	Sistemas de registro	0.12
13	Resoluciones, disposiciones, actas, etcétera	0.13
14	Bienes registrables	0.14
15	Estructura de RR. HH. de la Dirección de Auditoría	0.15
16	Informes	0.16
17	Planeamiento anual	0.17
18	Otros	0.18

**Supervisó/Fecha:**

1. Identificación del ente: nombre exacto, jurisdicción a la que pertenece, domicilio real y legal, dispersión geográfica.
2. Normativa institucional: incluye normativa de creación y sus modificaciones, estatutos, objetivos, misiones y funciones, estructura organizativa y adecuaciones y toda aquella normativa principal regulatoria de la actividad.
3. Manuales de procedimiento – Rendiciones de cuenta: detalla las normas y procedimientos administrativos, operativos y de sistemas y la fecha y acto administrativo que los puso en vigencia.
4. Planes estratégicos, anual y por proyecto: incluye, en forma sintética, los datos de los informes que contienen dichos planes, en tanto que sus archivos formarán parte de la carpeta digital correspondiente.
5. Evaluación y nivel de aceptación de los riesgos: refiere a los antecedentes y metodología empleada por el organismo para su elaboración. Incluye, en forma resumida, los datos de los informes que contienen dichas evaluaciones, en tanto que, sus archivos formarán parte de la carpeta digital correspondiente.
6. Indicadores de gestión para los programas administrados por el ente y su metodología de confección.
7. Recursos humanos: resumen de planta aprobada y ocupada, personal transitorio y contratado al inicio del ejercicio, régimen salarial vigente, etcétera.
8. Presupuesto asignado según ley/ordenanza de presupuesto y distribución según decisión administrativa a nivel de inciso y programa, preferentemente comparativo de los últimos cinco ejercicios.
9. Estados contables comparativos contenidos en la Cuenta de Inversión de los últimos cinco ejercicios: se incluye una síntesis identificativa de dichos estados, en tanto que, los archivos formarán parte de la carpeta digital correspondiente.
10. Principales programas en ejecución: de corresponder, se indicará el crédito aprobado y sus modificaciones, monto de preventivo, comprometido, devengado y pagado y su participación sobre las partidas presupuestarias.
11. Principales proveedores y contratos indicando tipo, monto y concepto. Es recomendable ordenar dichos conceptos según porcentaje de significatividad obtenido sobre partidas presupuestarias según sea el tipo de contrato, proveedor, fuente de financiamiento.

12. Sistemas de registro: enumeración y descripción de los sistemas de registro «presupuestarios, contables, patrimoniales, etc.» exigidos por las normas contables, presupuestarias y legales aplicables.
13. Resoluciones, disposiciones, actas, etc. de las autoridades que sean relevantes en función de las decisiones adoptadas o que puedan tener efecto potencial sobre la marcha del organismo.
14. Bienes registrables: inventario y detalle de las escrituras de dominio de inmuebles, así como también constancias de dominio de otros bienes. Cuando se trate de bienes de significación, se deberán incluir copias de tales documentos.
15. Estructura de RR. HH. de la DA.
16. Informes: refiere a informes previos de auditorías o constataciones efectuadas al organismo. Incluye un resumen que indica normativa de aprobación, tema y descripción y una referencia a su ubicación, en caso de informes anteriores en soporte papel, o al «legajo corriente digital» cuando se trate de informes actuales.
17. Planeamiento anual: últimos tres planeamientos efectuados, incluyendo antecedentes de elevación, aprobación y modificaciones.
18. Otros: toda otra documentación no contenida en los puntos que anteceden y que se considere de interés a los fines del «legajo permanente».

## LEGAJO CORRIENTE

Legajo «corriente o del ejercicio», incluirá las evidencias relacionadas con la ejecución de cada proyecto y se conformará de un legajo «principal y auxiliares» como sea necesario para una racional organización de la documentación. Podrá contener tantas carpetas como proyectos de auditoría se encuentren en ejecución y se identificará a cada una de ellas con el número y nombre del proyecto.

El legajo principal incorporará toda la documentación relacionada en el orden que se expone a continuación, no obstante, la inclusión de algunos de los registros mencionados dependerá del tipo de trabajo realizado.

Para el caso de LDC «cada informe tendrá asociado un conjunto de documentos o carpeta con archivos respaldatorios del trabajo, que podrán contener una combinación de documentos escaneados, archivos de office, correos electrónicos, bases de datos, etc., todos firmados digitalmente por los/as responsables del proyecto» (SIGEN, 2022b).

<b>LEGAJO CORRIENTE PRINCIPAL</b>
<b>CÓDIGO LEGAJO: 1.0</b>

Proyecto:

Año:

Elaborado por:

Fecha de inicio:

Fecha de finalización:

Continúa en pág. siguiente

Nro.	Detalle	Identificación
	Carátula legajo	
1	Índice contenido del legajo	1.1
2	Planificación del proyecto de auditoría	1.2
3	Obtención de evidencias de auditoría	1.3
4	Conclusiones e informes	1.4
5	Detalle del equipo de auditoría interviniente	1.5
6	Sugerencias para futuros exámenes	1.6

**Supervisó/Fecha:**

1. Índice de contenido del legajo.

2. Planificación del proyecto de auditoría, comprensivo de la planificación preliminar y del diseño de los programas de trabajo detallados, que a su vez se incluye: Antecedentes del origen del proyecto, tales como «plan de auditorías y constataciones especiales» para el período correspondiente, requerimientos de organismos externos o informes relacionados que surjan de las tareas de control habituales. En su caso, sería conveniente referenciar la sección del LP en que están contenidos dichos antecedentes, considerando lo expuesto en 0.17.

Identificación del objeto y alcance del trabajo.

Normativa específica del proyecto: refiere a aquella que solo es de utilidad para el proyecto actual, ya que en caso contrario debería incluirse en el LP.

Relevamiento preliminar efectuado sobre los sistemas de información, control y operaciones, necesario para la evaluación de los riesgos y la planificación del proyecto de auditoría. Esta etapa incluirá, adicionalmente, el análisis de riesgos de los procedimientos, programas o áreas a auditar y la confección de la Matriz de Exposición.

Diseño de los programas de trabajo específicos y detallados, los que en la etapa de siguiente (3.) deberán identificar la referenciación a los papeles de trabajo donde se verifique la ejecución de la tarea y el responsable.

Esta sección incluirá, además, documentación que respalde la determinación de la población o universo comprendido en la acción de la auditoría, el criterio de selección y las muestras resultantes.

3. Obtención de evidencias de auditoría recolectadas durante la ejecución de las tareas de campo, la que comprende:

3.1 Correspondencia y comunicaciones generadas con motivo del proyecto: nota de inicio y de requerimientos de auditoría, actas de reunión y de constatación, correos electrónicos que sirven de evidencia, los que deberán ser archivados en formato PDF en la carpeta digital correspondiente con indicación de la fecha, en formato AAAA MM DD y remitente.

3.2 Se incluirán, además, todos los archivos con las diferentes planillas utilizadas para la ejecución de los procedimientos incluidos en los programas de trabajo detallados, con las consideraciones expuestas sobre requisitos básicos de la documentación y colocación de referencias para relacionar información vinculada en un mismo papel o en diferentes.

4 Conclusiones e informes, contiene:

4.1 Hallazgos/observaciones y conclusiones obtenidas durante la ejecución del proyecto, debidamente referenciadas con las evidencias que le sirven de base.

4.2 Nota de solicitud de opinión al auditado y la respuesta del mismo.

4.3 Informes: incluye tanto el preliminar como el definitivo. En una primera instancia, se incluirán dichos archivos en su formato original en Word y en PDF. Concluidas las diferentes etapas y aprobado el informe, corresponde incluir su digitalización, tal como consta en el expediente generado.

5. Equipo de auditoría interviniente en el proyecto, el que incluye la identificación de cada miembro mediante nombre, apellido y número de legajo y un detalle del cargo que ocupa y las funciones asignadas en el equipo de trabajo.

6. Sugerencias para futuros exámenes: resumen confeccionado por el auditor respecto a los principales temas relacionados con la auditoría practicada que puedan brindar una visión global de su ejecución y finalización, resumir las conclusiones significativas alcanzadas durante el examen y facilitar la consideración de la administración del trabajo.

La estructura de este legajo depende de cada proyecto en particular, puesto que a veces bastará solamente con una síntesis de los hechos más salientes referenciada con los papeles de trabajo, mientras que en otras comprenderá un detalle más extenso de los distintos aspectos que comprendidos en el legajo corriente.

## **ENSAMBLE Y CONSERVACIÓN**

Con el propósito de asegurar el valor probatorio de los papeles de trabajo y demás documentación de respaldo, es conveniente otorgar un tiempo límite luego de la emisión del informe para concluir con el ensamble final de los legajos. Transcurrido dicho plazo, no se deberá borrar, alterar, ni descartar la documentación y quedará inalterable hasta finalizar el período de retención de los papeles de trabajo. En tal sentido, las Normas de Control Externo Gubernamental del IETEI (2019) establecen que los papeles de trabajo deben conservarse en un soporte adecuado a las circunstancias por el plazo que fijen las normas legales, o por diez años, el que fuera mayor.

Es importante remarcar que la conservación de los papeles debe tomarse de lo indicado por los organismos de referencia o normativa aplicable, así la Resolución Técnica (RT 37) de la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas (FACPCE) indica: «El contador debe conservar, en un soporte adecuado a las circunstancias y por el plazo que fijen las normas legales o por diez años, el que fuera mayor, los papeles de trabajo, una copia de los informes emitidos...».

Para el caso de «papeles digitales» el período de conservación no podrá ser menor a 10 años y en caso que alta criticidad o en gestión judicial podrá resguardarse por un período mayor.

El tiempo límite para concluir con el ensamble final de los papeles de trabajo es determinado por el organismo de control correspondiente, si bien se recomienda realizarse concomitantemente con la realización de las tareas, podrá fijarse un plazo de tolerancia no mayor a 10 días desde la emisión del informe final.

Para el resguardo de los archivos digitales deberán considerarse las siguientes medidas de seguridad (SIGEN, 2022b):

- Disponibilidad (las evidencias deben poder ser accedidas en caso de resultar necesario).
- Confidencialidad (el acceso debe restringirse al personal autorizado).
- Integridad (debe mantenerse la exactitud de los datos —sin modificaciones, agregados y/o faltantes).

Los PTD que corresponden al LDC, asociados a un informe en particular, se deberán registrar digitalmente mediante la herramienta que a tal efecto se disponga. Deberá utilizarse firma digital en todos los casos que sea aplicable y para todos los documentos electrónicos que respalden la labor realizada (SIGEN, 2022b). Es importante remarcar aquí que los documentos que requieran ser escaneados para su archivo electrónico, deberán ser firmados digitalmente por el responsable actuante.

## **CODIFICACIÓN, REFERENCIACIÓN Y MARCAS**

La documentación de auditoría es susceptible de normalización a través de la aplicación de técnicas apropiadas, las que podrán incluir la codificación, referenciación y el uso de tildes o marcas.

La codificación consiste en la asignación de códigos mediante un grupo de dígitos numéricos separados por puntos y numerados correlativamente de 1 a n. El primer grupo identifica el legajo donde se encuentra el documento, el segundo al conjunto de información y los siguientes, los distintos niveles de apertura hasta llegar al documento específico. A fines de ejemplificar, puede utilizarse la siguiente codificación: el legajo permanente lleva el número cero (0), cada legajo Principal el uno (1) y los Auxiliares del número dos (2) en adelante.

Vemos unos ejemplos:

El número de codificación 0.2.5 correspondería al documento 5) de la normativa institucional «anexo 2» del legajo permanente (o).

El número 1.2.2 al documento (2) de los antecedentes del proyecto «tema 2» del legajo principal de un proyecto (1).

El número 3.4.2.11 al documento 11 del subtema 2 del relevamiento «tema 4» que se encuentra en el Legajo Auxiliar 3.

La codificación de los papeles de trabajo deberá constar a la derecha del encabezado, donde se indica «legajo» en las hojas modelo de papeles de trabajo o circuladas si no se usa una hoja modelo de papel de trabajo.

La «referenciación» de los papeles de trabajo consiste en relacionar dos o más informaciones vinculadas, en un mismo papel o con otro. Dichas referencias se reflejan, mediante la asignación de un código, en un espacio adecuado y especialmente reservado dentro de cada papel de trabajo.

Por último, la utilización «tildes o marcas» refiere a símbolos empleados en las tareas de auditoría que demuestran los alcances dados a las mismas y los elementos que fueron objeto de la aplicación de los procedimientos.

Siguiendo las pautas de (SIGEN, 2010a:176) se recomiendan las siguientes tildes.

- √ *Cotejo de documentación, entre documentos y registros, entre originales y copias.*
- √† *Cotejo con registros específicos: contables, presupuestarios, etcétera.*
- Cc *Control de cálculos.*
- c/c *Control cruzado con otro elemento de juicio.*
- V *Aplicación de un procedimiento del Programa de trabajo.*
- Λ *Controlado con papeles de trabajo de una tarea similar realizada sobre este aspecto, durante el último proyecto.*
- < *Aspecto no significativo (ANS o AT), no se propone su inclusión en el informe.*
- Rc *Referencia cruzada entre conceptos similares dentro de la misma hoja.*
- ∅ *Aspecto relevante (> o AR), se propone incluirlo en Informe Ejecutivo.*
- α *Aspecto normal (AN), se propone incluirlo en Informe Analítico.*
- PS *Aspecto relevante de auditorías anteriores (ARa), pendiente de regularización.*
- Pd *Aspecto normal de auditorías anteriores (ANa), pendiente de regularización.*

Para la codificación de PTD «se deberán utilizar referencias entre los puntos del informe y sus evidencias. Se utilizará a tal fin una copia del informe denominada “Informe con referencias” o similar, sobre la cual el/la

supervisor/a o responsable del equipo de auditoría agregará sobre cada hallazgo los comentarios con las referencias pertinentes» (SIGEN, 2022b).

## **REVISIÓN DE LA DOCUMENTACIÓN**

Con el objeto de garantizar la calidad de la auditoría es necesario que el supervisor responsable efectúe una revisión completa de la documentación elaborada por los miembros del equipo, dejando constancia de su intervención mediante la colocación de sus iniciales y la fecha en que fue efectuada.

La importancia de este proceso radica en que se proporcione seguridad acerca de:

- el análisis de la congruencia de toda la documentación obtenida y/o elaborada, con los objetivos del examen, los hallazgos y las conclusiones,
- el cumplimiento de las normas de auditoría pertinentes,
- la existencia de evidencia válida y suficiente que respalde la labor de auditoría y los informes emitidos.

## 6 Seguimiento de auditoría

### INTRODUCCIÓN

Desde la mirada sistémica, el seguimiento es la última etapa del proceso de la auditoría y tal vez el más importante en términos del valor agregado del informe y de la relevancia de su consideración por parte de las autoridades en la implementación de las mejoras sugeridas.

El seguimiento implica la verificación de acciones que corrijan, enmienden, reduzcan los hallazgos/observaciones remitidos en los informes y es por ello que cobra relevancia la función del auditor en esta tarea, tanto por ser quien emite las recomendaciones y tiene por lo tanto la legitimidad para acompañar el proceso de mejora o marcar la falta de implementación de las mismas.

La función de la auditoría sin el seguimiento de las recomendaciones, pierde legitimidad en su objetivo principal.

En este apartado se efectúa una diferenciación entre el seguimiento interno, relacionado al cumplimiento del plan de auditoría por parte del organismo auditor y el seguimiento externo, relacionado al cumplimiento de los planes de mejora por parte del organismo auditado.

Los principios de económica, eficiencia y eficacia son evaluados en esta instancia en el cumplimiento de los objetivos del órgano de control, por ello el seguimiento no solo debe referirse a las acciones de mejora presentadas por el organismo auditado, sino también en el cumplimiento de los planes y proyectos en torno a plazos, productos, usos de recursos, mejoras, etcétera.

### SEGUIMIENTO EXTERNO

El seguimiento externo refiere al proceso de auditoría destinado a verificar el cumplimiento de las acciones presentadas por el auditado para dar respuesta a las observaciones y recomendaciones plasmadas en los informes.

Cabe recordar que el proceso de auditoría incluye la preparación de un informe para comunicar los resultados de auditoría a las partes interesadas

«hallazgos/observaciones» y también contribuir a la mejora de la gestión mediante las recomendaciones incorporadas a tales fines. «Si bien el auditor no es el responsable de tomar las acciones para mejorar los controles y/o superar los incumplimientos normativos, su actuación debe propender a la modificación de conductas y por ello el seguimiento se constituye en una instancia relevante como acompañamiento en la implementación de las mejoras» (SIGEN, 2002:35).

Las acciones de mejora por lo tanto son el compromiso del auditado tendiente a regularizar los hallazgos/observaciones plasmadas en los informes de auditoría. A tal fin, se incorporarán en el planeamiento anual, un «proyecto específico» de seguimiento de las acciones de mejora presentadas que permita:

- Verificar el grado de cumplimiento de las acciones de mejora comprometidas por el auditado.
- Constatar la efectividad de las decisiones adoptadas por la entidad para corregir deficiencias planteadas por el auditor en su informe.
- Promover actividades de control a efectos de lograr una alta eficacia de la auditoría.
- Evaluar el impacto de las recomendaciones implementadas en relación con las observaciones realizadas.
- Proporcionar una retroalimentación valiosa a la entidad auditada, a los usuarios del informe de auditoría y al auditor, para la planeación de auditorías futuras.

## **ALCANCE DEL SEGUIMIENTO EXTERNO**

El planeamiento del seguimiento puede efectuarse sobre todos los hallazgos/observaciones o a partir algunas de ellas, en función de la oportunidad y la significatividad de las mismas. Para ello se deberá reunir información sobre las medidas que se han puesto en práctica para solucionar la misma, como así también el estado actual y el efecto de las acciones.

En determinados casos puede ser suficiente una revisión de la documentación, sin necesidad de llevar a cabo procedimientos de auditoría. En otros casos se puede requerir aplicar procedimientos de auditoría que se enfoquen en la evaluación de las medidas adoptadas respecto de los hallazgos/observaciones y las recomendaciones seleccionadas.

En ciertas situaciones, los procesos de seguimiento pueden revelar aspectos significativos para una revisión más amplia, dando lugar a una nueva

auditoría que deberá incluir como insumo los hallazgos/observaciones, las recomendaciones efectuadas, las medidas adoptadas, así como los nuevos aspectos a evaluar.

## **LA PLANIFICACIÓN DEL SEGUIMIENTO EXTERNO**

La planificación de la acción de seguimiento de la auditoría debe contemplar las siguientes instancias:

- Tiempo del que dispone el auditado para aplicar dichas acciones.
- El momento para efectuar el seguimiento.
- Tiempo para la ejecución de la tarea.
- Recursos afectados al proyecto.
- Objetivos y alcance del seguimiento, dando prioridad a la verificación de aquellas recomendaciones que producen un mayor impacto.
- Metodología de revisión a aplicar y criterios de evaluación.
- Variables e indicadores de gestión que deben ser tomados en cuenta para corroborar la mejora en la gestión de la entidad, en el caso que estén definidos.

Como planteamos anteriormente, lo ideal sería realizar el seguimiento de la totalidad de acciones comprometidas, no obstante, de no ser posible por razones de tiempo o recursos, se priorizarán aquellas recomendaciones que implican mayor riesgo y de mayor impacto ante su falta de implementación.

## **EL INFORME DE SEGUIMIENTO EXTERNO**

Finalizada la ejecución del seguimiento, se deberá estar en condiciones de informar sobre:

- el grado de cumplimiento de las acciones correctivas y los logros más importantes obtenidos con las medidas adoptadas,
- las acciones pendientes para el caso de recomendaciones parcialmente implantadas,
- las acciones no implementadas, detallando por cada una de ellas las causas que lo justifican, el impacto que ocasiona, el riesgo, etcétera.

Es por ello que podemos elaborar el informe siguiendo las siguientes categorías atendiendo al cumplimiento de las recomendaciones y acciones comprometidas:

- Regularizada: cuando pudo verificarse por parte del auditor, que la implementación de la acción ha subsanado el hallazgo/observación determinado.
- En proceso. Cuando pudo verificarse por parte del auditor, la implementación de la acción comprometida sin que llegue a regularizar el hallazgo/observación determinado.
- Sin acción: cuando no fuera remitida la acción al momento del requerimiento «sea como acción u opinión del auditado» o no se verifica ningún avance en la implementación de la acción de mejora. Ante estas situaciones, el auditor deberá analizar y concluir sobre las causas y efectos de tales circunstancias y los cursos de acción que se establezca de acuerdo con el marco legal aplicable.
- Reformuladas: cuando por circunstancias especiales, no pueda concretarse la acción comprometida originalmente y necesite ser reformulada. La reformulación implica una nueva acción y debe tener conformidad del auditor titular quien deberá analizar y concluir sobre las causas y efectos de tales circunstancias y los cursos de acción que se establezca de acuerdo con el marco legal aplicable.
- No regularizable: cuando la acción por circunstancias verificadas por el auditor no pueda regularizarse «cambio de normativa, disolución del programa/actividad, etc.». Ante estas situaciones, el auditor deberá analizar y concluir sobre las causas y efectos de tales circunstancias y los cursos de acción que se establezca de acuerdo con el marco legal aplicable.

### **3. SEGUIMIENTO INTERNO DEL PLAN**

El seguimiento interno tiene que ver con el cumplimiento del plan establecido en el órgano de control. A los fines de evaluar el grado de avance en la planificación, es recomendable el seguimiento periódico en etapas, considerando un alcance trimestral, semestral y anual, estableciendo un plazo de cumplimiento y los controles a efectuar en cada una de ellas.

## **INFORMES DE SEGUIMIENTO**

- Informe trimestral: con alcance para cada uno de los trimestres del año calendario y con cumplimiento al mes siguiente al de la finalización del trimestre correspondiente. Por ejemplo, para el caso del primer trimestre del año «enero a marzo» el plazo para el cumplimiento es el mes de abril.

Los controles incluyen:

- Progresos alcanzados en función de las actividades realizadas durante el trimestre según el plan anual.
- Avances en los proyectos establecidos acorde al plan anual.
- Ejecución del presupuesto en función del plan.
- Ejecución de horas hombre en función del plan.
- Informe semestral: con plazo de cumplimiento en el mes de julio, que incluya los meses de enero a junio.

En este caso, los controles contemplan:

- Progreso general alcanzado en función del plan anual que considere la presentación de informes por objetivos vinculados con metas estratégicas.
- Evaluación de la implementación.
- Explicación de los motivos ante cualquier desvío del plan.
- En su caso, esquema de los cambios al plan anual en los próximos seis meses.
- Reseña de los recursos financieros y humanos.
- Informe anual: abarcativo de los meses de enero a diciembre y con plazo de cumplimiento dentro del primer trimestre del año siguiente.

Los controles, en este caso, incluyen:

- Progresos alcanzados anualmente en función de objetivos estratégicos: cumplimiento de las actividades planificadas en función del plan anual.
- Cumplimiento y desvíos de los indicadores establecidos: horas, recursos, proyectos, actividades, etcétera.
- Descripción narrativa que explique el desempeño logrado y los principales factores o elementos subyacentes, lo que incluye la materialización de riesgos.
- Resumen de los principales resultados de auditoría.
- Reformulación para la incorporación en el plan siguiente.



## **Anexo I.**

### Modelo sugerido de informe de auditoría

Tomando de base los contenidos mínimos sugeridos por el IETEI (2019), se propone un modelo que incorpora otras secciones y comentarios aclaratorios, con el objeto de presentar toda la información que se considera necesaria para dotar al informe de un nivel de detalle suficiente.

No obstante, el auditor gubernamental, de acuerdo con su juicio profesional, podrá adicionar otros contenidos teniendo en cuenta el marco legal del órgano de control o suprimir secciones que no considere que aporte elementos de análisis a la auditoría.

El modelo de informe que se propone consta, en primer lugar, de dos títulos o secciones: una para el informe ejecutivo y otra para el informe analítico. El primero de los mencionados refiere a un documento extractado del informe detallado, que presenta un panorama general del trabajo realizado y contiene la información cuyo destinatario es la autoridad superior «auditado», para facilitar su lectura con los elementos centrales. El informe ejecutivo no es una síntesis, sino un extracto del informe analítico para facilitar su análisis y toma de decisiones en los órganos superiores.

#### **MODELO DE INFORME EJECUTIVO**

1. Objeto: identifica el objetivo perseguido por la labor, el ente o programa a auditar y el período que comprende la auditoría.
2. Alcance: indica el marco normativo, los criterios identificados, la fecha de finalización de los trabajos de campo, el universo auditado, la muestra seleccionada y la metodología para su selección. En caso de existir, se incluirán las limitaciones que impidan la aplicación de procedimientos de auditoría, dejando asentado si la restricción fue impuesta por el organismo auditado o si es consecuencia de otras circunstancias.
3. Hallazgos/observaciones y recomendaciones: incluye los títulos de cada una, sin mayores desagregados, las que se describirán en el informe analítico adjunto.

4. Conclusión: expresa la opinión del auditor gubernamental sobre la materia en cuestión o bien su abstención de emitir opinión, con base en los resultados del trabajo de auditoría.
5. Lugar y fecha, firma y sello: se debe indicar el lugar de emisión del informe y fecha de finalización, indicando el o los auditores responsables, cargos y títulos.

## **MODELO DE INFORME ANALÍTICO**

- Título: identifica el tipo de trabajo de que se trata.
- Destinatario: en primer lugar, identifica a la autoridad superior del auditor gubernamental, que tendrá a su cargo la resolución pertinente, cuando así lo prevea la normativa de cada entidad de control, también denominado destinatario primario. En segundo lugar, identifica al usuario final al cual va dirigido el informe o destinatario final.

Según el caso, el destinatario será:

- La máxima autoridad del ente/programa a auditar.
- Otras autoridades de la administración que tengan bajo su órbita el control o supervisión del ente/programa a auditar.
- Autoridades judiciales, en el marco de procesos jurisdiccionales que involucren el ente/programa a auditar.
- Autoridades legislativas, que requieran información para el cumplimiento de sus funciones.
- Descripción de las responsabilidades: explicación breve de la responsabilidad del controlado y de la que le corresponde al órgano de control respecto al objeto.
- Objeto de auditoría: determina en forma clara y precisa el objeto de la auditoría, el ente/programa auditado y período que abarca el trabajo de auditoría.
- Alcance del trabajo de auditoría: indica cuál es la información o condición real a auditar y las normas de auditoría aplicadas para la realización del trabajo, consignando la siguiente información:
  - Fecha de finalización de las tareas de campo: deberá hacerse mención a la fecha en que se culminó el trabajo de campo, la cual limita la responsabilidad del auditor gubernamental por los hechos ocurridos con posterioridad a la misma.
  - Criterios identificados: expone los criterios, puntos de referencia o parámetros que se utilizarán para evaluar la materia o asunto en cuestión y se

citarán las fuentes de los mismos «leyes, reglamentos, actos administrativos, protocolos, disposiciones emitidas por organismos de expertos, etc.». Se efectuará, además, cualquier aclaración que pueda resultar útil para la interpretación y aplicación de los mismos.

- Universo auditado y muestra: identifica conforme al alcance definido e indica la metodología utilizada para la selección de la muestra.

Limitaciones que pudieran haber existido durante el desarrollo del proceso y análisis de su materialidad y efectos.

- Tarea realizada: especifica las tareas realizadas, según el nivel de detalle deseado y plazo que demandó la ejecución de las mismas, las que podrán referirse a inspecciones oculares, observaciones, indagaciones, confirmaciones, etc. Los procedimientos aquí enumerados deben ser consistentes con los enumerados en el plan anual de auditoría.
- Marco de referencia: incluye, de ser conveniente, información resumida relacionada con el organismo, área, actividad o programa con el objeto de facilitar la comprensión de las consideraciones expuestas en el informe.
- Hallazgos/observaciones: considera las desviaciones resultantes de la comparación de la realidad, con los criterios preestablecidos por el auditor, de conformidad con la normativa aplicable en cada entidad. Recordemos los componentes de un hallazgo/observación:
  - Criterio: «el deber ser», patrón utilizado para determinar el grado de desempeño esperado del objeto de auditoría.
  - Situación encontrada: «lo que es» se refiere a la condición actual encontrada por el auditor al examinar un área, actividad, función u operación.
  - Causas que lo produjeron: «el por qué» se produjo tal condición, qué ocasionó el mismo.
  - Fuente: «lo que me respalda» el hallazgo/observación que se informa.
  - Efecto: «consecuencias» posibles u observables a raíz de las causas determinadas. El efecto me determina el «impacto» de cada hallazgo/observación el que podrá clasificarse como «alto, medio o bajo».
  - Aclaraciones previas a la opinión: contempla todas aquellas cuestiones que, a juicio del auditor gubernamental, resulten relevantes para interpretar los resultados de la auditoría y/o que sean pasibles de merecer una investigación o estudio posterior.

En los casos en que, por la naturaleza del trabajo a realizar, fuera necesario contar con la participación de especialistas en otras disciplinas, el auditor gubernamental podrá mencionar en este acápite la limitación de su responsabilidad, destacando la posibilidad o imposibilidad de evaluar la metodología técnica utilizada por el experto.

- Recomendaciones: para todo hallazgo/observación deberá consignarse las recomendaciones, o en su caso, las propuestas de acciones correctivas cursadas por el auditor. Sin recomendaciones, el informe pierde valor contributivo de mejora para la gestión.
- Respuestas del auditado: consignará las aclaraciones del auditado en relación con los hallazgos/observaciones indicadas en el informe. Se recomienda que se solicite una manifestación escrita del auditado dando conformidad o en su caso diferencia con informado, fundamentando en este último caso.
- Comentarios sobre las respuestas del auditado: incluirá los comentarios del auditor sobre cada una de las respuestas dadas por el auditado a los hallazgos/observaciones elevadas. Si los descargos y la evidencia aportada se consideran válidos, el auditor podrá modificar su informe. Por el contrario, si el auditor no lo considera suficiente, deberá exponer en el informe las razones que motivan su no aceptación.
- Conclusión: consignará la opinión del auditor gubernamental sobre la materia en cuestión, o bien su expresa abstención de emitir opinión, con base en los resultados del trabajo de auditoría.
- El formato de acuerdo con el cual se expondrá el dictamen o la abstención, dependerá del tipo de auditoría del que se trate.
- Otras cuestiones a considerar: a criterio del auditor cuando considera resaltar otros asuntos observados.
- Firma: ológrafa o electrónica, con expresa aclaración del nombre del auditor, cargo y título profesional, de conformidad con la normativa operativa de cada organismo.
- Fecha y lugar: incluirá la fecha y lugar en el que se firma el informe. De acuerdo con la normativa aplicable en cada caso, se podrá incluir la fecha en que culminaron las tareas de campo y la fecha de emisión del informe.
- Anexos: incluirá en ellos cualquier información suplementaria que resulte de interés a juicio del auditor gubernamental. Los anexos también deberán contar con la firma ológrafa o electrónica del auditor gubernamental y expresa aclaración de su nombre, cargo y título profesional.

## **Anexo II.**

### Manual de procedimientos para una dependencia de auditoría

#### **OBJETIVOS Y MARCO DE REFERENCIA**

La formulación de este manual apunta a normalizar los procedimientos y métodos de trabajo para la ejecución de auditorías en un organismo de control cuyo fin es la elaboración de un informe que contenga los resultados derivados de su ejecución y su seguimiento para la mejora continua.

Este procedimiento es aplicable al desarrollo de auditorías llevadas a cabo por el equipo de profesionales, en cumplimiento del plan anual de tareas y/o de proyectos.

Los procedimientos aquí contenidos revisten el carácter de tareas mínimas a cumplimentar por el equipo de auditores, para recolectar los elementos de juicios válidos y suficientes que fundamenten sus opiniones, conclusiones y recomendaciones. No obstante, de acuerdo con las características del ente y de las funciones específicas encomendadas, se podrán flexibilizar las pautas establecidas, cuando necesidades operativas así lo justifiquen.

Se asumen como objetivos de este manual:

- Unificar criterios en la aplicación de procedimientos.
- Disponer de una herramienta que facilite el desarrollo de auditorías en diferentes dependencias del sector público.
- Disponer de un medio de inducción y formación para el personal que se incorpora a las tareas de auditoría.
- Promover la calidad de los trabajos de auditoría.

Se utilizará como marco de referencia las Normas de Control Externo Gubernamental del Instituto de Estudios Técnicos e Investigaciones (IETEI, 2019).

#### **PREMISAS BÁSICAS**

El ámbito de desarrollo de las tareas por parte del organismo de control, incluye al sector público, el que comprende: la administración central, los

organismos descentralizados y/o autárquicos e instituciones de la seguridad social, sociedades y empresas del estado creadas o a crearse.

Los organismos de control cuentan con independencia funcional y técnica y dentro de sus competencias se encuentran la de ejercer el control posterior mediante:

- a. la auditoría y control posterior de legalidad, presupuestario, económico, financiero, operativo, patrimonial y de gestión;
- b. auditorías y dictamen de la cuenta de inversión en los plazos determinados por la normativa;
- c. el control previo y posterior y auditoría de los actos de relevancia económica y/o institucional, que sean solicitadas por los órganos competentes;
- d. el examen de las rendiciones de cuentas, de percepción e inversión de fondos públicos;
- e. la sustanciación de juicios de cuentas y juicios de responsabilidad contemplados en la norma que regula la actividad de controlar, en caso de control externo de tribunales de cuentas.

## **TERMINOLOGÍA UTILIZADA**

En el marco de este manual se utilizará la denominación de organismo de control (OC) para hacer referencia a aquel que detenta las competencias establecidas en leyes, ordenanzas que establecen y regulan el sistema de control Tribunales de cuentas, Unidades de Auditoría, Auditoría General, Sindicaturas, etcétera.

Se utiliza el término autoridad superior (AS) para referirse al cuerpo colegiado —vocalía— o individual —auditor o síndico general— establecido en la normativa correspondiente, que ejerce tanto el gobierno interno del organismo como su representación en sus relaciones con terceros.

La dirección de auditoría (DA) refiere al área responsable de las funciones de ejecución de auditorías sobre los asuntos de su competencia en las distintas jurisdicciones o entidades bajo su control y el examen y evaluación del control interno de los mismos.

El término director se utilizará para representar al máximo responsable del área a cargo de la DA, sea en su carácter de titular o agente a cargo de la coordinación general en forma interina, conforme a la estructura de cada organismo y de otras funciones específicas encomendadas.

El término auditado se empleará para representar al área o funcionario sujeto a control comprendido dentro del objeto y alcance de la auditoría.

Por último, en los términos que se definen y describen en este manual, el vocablo auditoría es aplicable tanto a las auditorías contables, financieras, de cumplimiento o de gestión.

## **ENTRADAS DEL PROCESO DE AUDITORÍA**

Constituyen entradas al proceso de desarrollo de auditorías: el plan estratégico, el plan anual, auditorías requeridas por el órgano legislativo, organismos nacionales con competencias y/o del criterio de la autoridad superior, por situaciones no previstas en los planes anuales como resultado de riesgos identificados en las tareas de control.

## **SALIDAS DEL PROCESO DE AUDITORÍA**

Constituyen salidas del proceso de desarrollo de auditorías: los actos administrativos que disponen el inicio, el desarrollo y la finalización de la auditoría, sean en forma de comunicaciones formales al auditado «inicio de la auditoría, requerimientos de documentación, finalización de las tareas» como los Informes de auditoría en sus versiones preliminar<sup>1</sup> y definitivo.<sup>2</sup>

## **METODOLOGÍA**

Este apartado describe las etapas fundamentales de todo proceso de auditoría entendido como «ciclo de auditoría»: planificación, ejecución, conclusión, plan de acción de mejoramiento y seguimiento, papeles de trabajo, revisión final, ensamble y archivo.

---

<sup>1</sup> Ejemplar remitido al organismo auditado para la emisión de su opinión sobre los hallazgos/observaciones y recomendaciones formuladas.

<sup>2</sup> Versión final del informe en la que el auditor, luego de analizar las opiniones del sector auditado, adiciona sus comentarios y enuncia la conclusión final de la labor de auditoría.

## **Planificación de la auditoría**

### **Plan ciclo de auditoría**

1. El plan ciclo se inicia en la DA, donde se relevan de las diferentes áreas y direcciones del organismo, los temas a incorporar como proyectos, que luego se utilizarán para la construcción de la matriz de riesgo y que como resultante se obtendrán los temas, prioridades y frecuencias para la elaboración del plan respectivo.
2. El plan ciclo contendrá como mínimo un detalle de los proyectos a ejecutar identificando: año, frecuencia, número de proyecto, título, objeto y alcance y se elevará a la AS con no menos de 60 días previo a la finalización del plan ciclo vigente.
3. Elevada la propuesta del plan por parte de la DA, la AS podrá realizar adecuaciones o ampliaciones, disponiendo posteriormente su aprobación final mediante acto administrativo respectivo.
4. Anualmente la AS evaluará el plan ciclo, disponiendo su readecuación en caso de alteraciones en los riesgos iniciales, justificando y documentado los mismos.

### **Plan anual de auditoría**

1. Siguiendo los lineamientos establecidos en el plan ciclo aprobado, la DA confecciona el plan anual que elevará para su consideración a la AS, antes del 30 de noviembre del año anterior a su ejecución.
2. El plan anual podrá adicionar aquellos trabajos de auditoría que, sin haber sido programados, derivan de requerimientos de las autoridades correspondientes o del criterio de la dirección como resultado de la evaluación de riesgos efectuada como consecuencia de las tareas de control habituales.
3. El plan anual puesto a consideración, podrá ser reformulado por la AS, fundamentando los cambios de proyectos y tareas.
4. El plan anual contemplará un 80 % de las horas totales disponibles a proyectos acorde al plan ciclo y un 20 % para actividades no planificadas o imprevistas que pudieran surgir en el desarrollo del plan.
5. La AS aprueba mediante acto administrativo el plan anual antes del 30 de diciembre del año anterior a su ejecución.

6. El plan anual se deberá cargar en el sistema informático indicando: número de resolución de aprobación, número de expediente, proyecto incluidos desagregando en cada uno, número y nombre del proyecto, objeto, alcance, coordinador y equipo responsables de su ejecución, fecha de inicio y fin.

### **Ejecución de auditoría**

1. La ejecución de los proyectos no podrá iniciarse sin previa aprobación del plan anual.
2. Por cada proyecto o actividad a ejecutarse, la AS dicta el acto administrativo que así lo dispone.
3. Con el acto administrativo de aprobación del inicio del Proyecto, DA carga número del acto y fecha en el sistema, número de expediente o registro interno y toda modificación del proyecto respecto al plan anual relativo al objeto y alcance, que deberá estar indicando en el acto administrativo de aprobación con los fundamentos respectivos.
4. El coordinador del equipo de auditores, en conjunto con el DA elabora el «memorando de planificación», que contendrá como mínimo la siguiente información:
  - Fecha de inicio de la auditoría; según acto administrativo de inicio.
  - Objeto de la auditoría: según acto administrativo de inicio.
  - Alcance de las tareas: según acto administrativo de inicio.
  - Normativa inicial aplicable.
  - Procedimientos de auditoría: indicando a un mínimo de procedimientos a ejecutar para recolectar elementos de juicios válidos y suficientes que fundamenten las opiniones, conclusiones y recomendaciones.
  - Recursos humanos y materiales necesarios para desarrollar un trabajo de auditoría económico, eficiente y eficaz.
  - Fechas previstas para la elevación del informe preliminar y definitivo. Según acto administrativo de inicio.

### **Relevamiento preliminar y programa de trabajo**

1. La actividad «desarrollo de la auditoría» continúa con la remisión por parte de la AS de la nota al auditado, comunicando el inicio de las tareas.

2. La nota en su contenido debe indicar el nombre del proyecto, objeto, alcance y auditor responsable y debe facilitar el relevamiento preliminar del organismo con el objeto de tomar conocimiento de su estructura, actividades, legislación y regulaciones, sistemas de información y control y todo otro aspecto que se considere necesario para conocer el ambiente de control y desarrollar las acciones previstas en el programa. Deberá además solicitar un personal de contacto con jerarquía suficiente para facilitar la información requerida y responder los requerimientos del auditor responsable.
3. La información remitida como respuesta del auditado debe constituir los antecedentes para elaborar el «plan de trabajo detallado».
4. El plan de trabajo debe establecer el equipo a cargo, tiempos de inicio y fin, los procedimientos a aplicar para recolectar evidencia válida y suficiente sobre el objeto de la auditoría. Dicho plan podrá modificarse atendiendo a nuevos elementos que surjan en el desarrollo de las tareas y que se consideren necesarias para cumplir el objetivo del mismo.
5. Como parte de este relevamiento debe consultarse en el sistema o registros internos o externos, expedientes, etc., si existen proyectos relacionados con el objeto del proyecto a ejecutar y acciones pendientes de regularización, a los fines de incluirlos en los procedimientos específicos para el seguimiento de las mismas.

## **Ejecución del proyecto**

1. El desarrollo de las tareas de auditoría se ejecuta bajo supervisión del director/a de auditoría.
2. El equipo de auditoría debe realizar el trabajo de campo siguiendo las instrucciones indicadas en el programa de trabajo detallado y la normativa aplicable.
3. El equipo de auditoría aplica los procedimientos, técnicas y prácticas a efectos de la obtención de los elementos de juicio que permitan sustentar el contenido posterior del informe.
4. Las tareas ejecutadas y la documentación relevada se constituyen en los papeles de trabajo que respaldarán el informe respectivo debiendo conformarse los legajos permanentes y corrientes respectivos (ver capítulo 5).
5. El/la director/a realizará el seguimiento de los avances del proyecto y cumplimiento del plan de trabajo, realizando reuniones periódicas con los equipos asignados a los proyectos, confeccionando la

correspondiente minuta al finalizar cada encuentro, en conformidad con los auditores presentes.

### **Redacción del informe**

- 1 *Finalizadas las tareas de campo, el equipo de auditoría procede a redactar el informe preliminar en el que dan a conocer su opinión profesional.* Este informe debe bastarse a sí mismo, ser producto de las tareas desarrolladas y estar respaldado en los papeles de trabajo.
2. El informe preliminar se emite en original y copia. El original se eleva al/la director/a de auditoría para su consideración y análisis, junto con el legajo corriente confeccionado a tal efecto. El informe preliminar es redactado siguiendo las pautas del modelo de informe vigente.

### **Análisis por el/la director/a de auditoría**

1. El/la director/a analiza el informe preliminar remitido, cotejando con el legajo corriente en relación con la competencia, suficiencia y relevancia de las evidencias recolectadas y verifica el cumplimiento del programa de trabajo.
2. El/la director/a puede realizar modificaciones al mismo, fundamentando los cambios e incorporando el acto, en los papeles de trabajo respectivos.
3. El informe remitido a la AS será el emitido por el/la director/a y deberá estar fechado y firmado.
4. El informe preliminar y el legajo corriente debe elevarse a la AS con 10 días de anticipación al vencimiento estipulado en el acto administrativo de inicio.

### **Comunicación del informe**

1. Analizado el informe preliminar y de no mediar modificaciones por parte de la AS, se notifica mediante nota formal al auditado.
2. La notificación debe establecer un plazo no mayor a 10 días para emitir opinión y contemplar la posibilidad de coordinar, dentro de dicho plazo, una reunión, a fines de expresar los términos del informe preliminar.

3. La notificación del informe preliminar, se realiza a los efectos de recabar la opinión del auditado, requiriendo en caso de conformidad, el detalle de las acciones a ejecutar para subsanar los hallazgos/observaciones informadas.

### **Recepción de la opinión del auditado**

1. Recibidas las respuestas del auditado u obtenido el acta o minuta de reunión con las firmas respectivas, el equipo de auditoría analiza las mismas, a fin de confirmar, modificar o desestimar los hallazgos/observaciones formulados oportunamente.
2. El análisis por parte del equipo de auditores de las respuestas recibidas, se efectúa dentro de un plazo de 10 días de recepcionadas, que podrá extenderse por un lapso igual de tiempo, en caso de solicitarlo de manera fundada.
3. En caso de discrepancias con la opinión del auditado, se deja constancia de las mismas en el apartado «opinión del auditor», debiendo transcribir en forma literal la «opinión del auditado» en el apartado respectivo del informe.
4. Recibido del equipo de auditores el informe final, el director procede a la revisión de toda la documentación a fin de:
  - Determinar si el trabajo se condujo de conformidad con el plan y el programa de auditoría previsto, las normas profesionales y demás requerimientos aplicables.
  - Minimizar el riesgo de omisión de documentación de las evidencias reunidas que respaldan los procedimientos ejecutados.
5. Por último y como parte de las tareas de control de calidad de la auditoría, efectúa la evaluación de los informes emitidos en lo que respecta a su contenido, títulos o secciones que involucra, claridad, congruencia y precisión de lo expuesto. Dichos controles deben quedar adecuadamente respaldados.

### **Informe definitivo**

1. Concluidas las tareas correspondientes a las secciones 1.5 y 1.6 anteriores y de no surgir diferencias en los controles y compartir lo actuado, el director puede suscribir el informe en conjunto con los auditores responsables del proyecto o en caso de surgir inconsistencias en el control realizado o no compartir lo actuado, puede devolver al equipo

de auditores para realizar las adecuaciones sugeridas o realizar directamente las modificaciones y emitir el informe conforme al modelo de elaboración de informe definitivo de auditoría, el que incluirá las recomendaciones definitivas y la conclusión final de la tarea realizada.

2. Si el organismo auditado no llegase a emitir opinión en el plazo estipulado de 10 días sobre el informe preliminar, no solicitare ampliación o no se aprobare esta excepción, este se convertirá en el informe definitivo.

### **Resolución de aprobación y comunicación del informe definitivo**

1. El informe definitivo de auditoría se somete a conocimiento y consideración de la AS.
2. En caso de compartir lo actuado, la AS dicta resolución aprobatoria del informe definitivo de auditoría.
3. De no compartir lo actuado, el mismo queda sujeto a consideración de la AS, que puede solicitar un nuevo análisis o ampliación de la misma o emitir un nuevo informe fundamentando en los considerandos de la resolución, los puntos discordantes.
4. El informe definitivo se notifica al organismo auditado y a otros poderes y autoridades indicadas por normativa, adjuntando resolución aprobatoria del mismo.
5. A criterio de la AS, se publicará el informe final en la web institucional con el objetivo de promover la transparencia y el acceso a la información pública.

### **Papeles de trabajo. Ensamble. Archivo**

1. Luego de la emisión del informe final y con el propósito de asegurar el valor probatorio de los papeles de trabajo y demás documentación de respaldo, el equipo de auditores responsable del proyecto debe concluir con el ensamble final de los legajos, en un plazo que no podrá exceder de los 15 días contados desde la resolución de aprobación.
2. Transcurrido dicho plazo, no se podrá borrar, alterar, anexas, ni descartar la documentación de la auditoría.
3. Cuando se trate de papeles de trabajo digitales deberán ser firmados digitalmente siguiendo el esquema de responsabilidades establecido en los procedimientos vigentes.

4. El/la coordinador/a procede al archivo de los papeles de trabajo conforme a pautas de ordenamiento, codificación y referenciación establecidas, debiendo además generarse un archivo digital del mismo.

### **Memoria del auditor**

1. El/la coordinador/a del proyecto de auditoría elabora la memoria correspondiente, dentro de los 15 días de la fecha de emisión del informe final.
2. Dicho documento constituye una hoja de ruta que expone en forma sintética y sistematizada, según el criterio del/la coordinador/a, las principales tareas realizadas, limitaciones encontradas, instrumentos y estrategias utilizadas y todas aquellas sugerencias, sobre la temática analizada, que considere pertinente para su consideración en futuras auditorías.

### **Plan de acción de mejoramiento**

1. El área auditada es responsable de definir un plan de acción de mejoramiento que contenga las medidas a adoptar como consecuencia de los hallazgos/observaciones formuladas, el que debe ser presentado conjuntamente con las respuestas al informe preliminar.
2. Dicho plan será elevado por el secretario o director del área auditada y precisará:
  - la observación/hallazgo expresada por el equipo auditor,
  - la recomendación propuesta,
  - el detalle de las acciones a implementar,
  - cronograma de plazo de ejecución,
  - el/la responsable de la implementación.
3. Recibida la respuesta, el coordinador de auditoría evaluará si el plan está completo y es pertinente, en cuyo caso considera que la observación posee «acción correctiva».
4. Si el plan no es adecuado, la observación se considera «sin acción correctiva» y las actuaciones se restituyen al organismo auditado explicando las diferencias de criterio entre lo recibido y lo recomendado y otorgándole un nuevo plazo para la reformulación o adecuación de las acciones correspondientes. Idéntica calificación corresponde en caso que el auditado no remita ninguna acción de mejora sobre el hallazgo/observación informada.

## Seguimiento de observaciones y recomendaciones

1. El proceso de seguimiento iniciará de acuerdo con el plan anual de auditorías. Para el caso de auditorías que se repiten durante el ciclo, el seguimiento se realizará concomitante al desarrollo del proyecto, acorde al plan de trabajo específico.
2. El área de auditoría efectúa el seguimiento de las auditorías realizadas y analiza el cumplimiento de las recomendaciones, con el fin de obtener mejoras en los niveles de eficacia, eficiencia y economía en la gestión del auditado y contribuir al fortalecimiento del sistema de control. Tendrá bajo su responsabilidad el seguimiento del cumplimiento de los planes de acción que fueron elevados, debiendo incluir en sus informes de seguimiento a ejecutar en el año, el estado de situación de las observaciones cuyos planes finalicen en el ejercicio.
3. El director de auditoría define cuál/cuáles observaciones estarán alcanzadas por el seguimiento específico y lo elevará a la AS para su consideración. Los criterios para el análisis no son taxativos y pondrán basarse en su significatividad, antigüedad, impacto en la actividad propia del organismo, programa auditado, etc. Las observaciones que, por criterio selectivo, no se encuentren alcanzadas por el seguimiento se clasifican como «no sujetas a control» y deberán ser incorporadas en el seguimiento del próximo plan.
4. Una vez efectuado el relevamiento correspondiente, se verifica el grado en que se han implementado las acciones correctivas, corroborando que las mismas estén respaldadas en documentación válida y suficiente y que hayan sido eficaces para la corrección de los hallazgos/observaciones.
5. Concluida la tarea anterior, el/la coordinador/a evalúa la suficiencia del grado de implementación de la acción correctiva frente a la recomendación formulada y diferenciará a las observaciones, según su estado, en: «regularizada, sin acción correctiva y con acción correctiva». En caso que la observación por acontecimientos posteriores a su determinación no pueda subsanarse, se cargará como «no regularizable».
6. Para casos específicos en los que el área auditada efectúe modificaciones a las acciones planteadas inicialmente, se incorpora la categoría «observación con acción reformulada», la que será admitida siempre que los motivos del cambio sean pertinentes conforme a su criterio.
7. El informe final de seguimiento lo eleva el director de auditoría a consideración de la AS, que con la aprobación por acto administrativo, convalida el estado final de los hallazgos/observaciones.



## Anexo III

# Instructivo para el control integral del proceso de auditoría

### INTRODUCCIÓN

El presente instructivo permite realizar un control por parte del Director, sobre el cumplimiento de la planificación, ejecución, seguimiento y documentación de un proceso integral de auditoría, a los fines de contar con seguridad razonable que se cumplieron todas tareas, plazos, componentes y se encuentran respaldadas y debidamente justificadas cada una de ellas.

Es recomendable que conformen los papeles de trabajo una vez listado el cumplimiento del mismo.

### COMPONENTES

Organismo:

Título del proyecto:

Fecha de emisión de informe final:

Auditor coordinador del proyecto:

Director responsable del control:

CONTROL DE AUDITORÍA	SI	NO	N/A	ACLARACIONES
<b>INICIO DEL PROYECTO</b>				
¿La fecha de inicio del proyecto coincide con lo estipulado con el plan anual?				
¿El inicio del proyecto se formalizó mediante acto administrativo?				
¿El objeto del informe es coincidente con el establecido en el plan anual?				
En caso de no coincidir, ¿se encuentra justificado y formalmente aprobado por la autoridad competente?				
¿El alcance definido en el informe es acorde al establecido en el plan anual?				
En caso de no estar acorde al mismo, ¿resulta suficiente para alcanzar el objeto definido?				

Continúa en pág. siguiente

La modificación ¿se encuentra justificada y formalmente aprobada por autoridad competente?				
Los procedimientos mínimos realizados ¿están contemplados en el plan anual?				
En caso de no estar contemplados, ¿fueron suficientes para alcanzar el objeto del proyecto?				
¿Los actos administrativos fueron cargados al sistema?				

#### **EJECUCIÓN DEL PROYECTO**

¿Se notificó al auditado el inicio del proyecto mediante acto formal de autoridad competente?				
¿En la notificación se identificó objeto, alcance y equipo de auditores a cargo?				
¿En la notificación se establecieron plazos para la remisión de respuestas?				
¿Se solicitó personal de contacto autorizado a responder los requerimientos y facilitar la documentación requerida?				
En caso de realizarse reuniones con el auditado, ¿las mismas están documentadas?				
¿Las actas/minutas de reuniones se encuentran incluidas en los papeles de trabajo?				

#### **ELABORACIÓN DEL INFORME**

¿El informe se realizó siguiendo las pautas de confección acorde al modelo aprobado por el organismo?				
¿Los puntos del programa de trabajo se cumplieron?				
De existir limitaciones al alcance, ¿las mismas son atribuibles al auditado?				
¿Cada hallazgo/observación identifica un título y describe el mismo?				
¿El título es representativo del desarrollo del hallazgo/observación?				
Los hallazgos/observaciones en su redacción permiten identificar, criterio, riesgo, efecto, buenas prácticas.				
¿Cada hallazgo/observación conlleva una recomendación asociada?				
¿Las recomendaciones fueron socializadas con el auditado?				
¿Las recomendaciones son pertinentes y factibles de implementar?				

Continúa en pág. siguiente

¿Se identifica en el informe si existen hallazgos/observaciones que se repiten en informes anteriores?				
Los hallazgos/observaciones no incluidos, modificados o suprimidos, ¿se encuentran justificados y firmados en los papeles de trabajo?				
¿La opinión del auditado se recibió en los plazos establecidos?				
¿La opinión está respaldada formalmente?				
¿La conclusión da respuesta al objeto del proyecto?				
¿El informe está firmado por el equipo de auditores a cargo?				
En caso de verificarse un perjuicio patrimonial, ¿se recomendó iniciar las acciones contempladas en la normativa aplicable?				
¿Se notificó formalmente al auditado el informe preliminar y final?				

**SEGUIMIENTO DE LOS HALLAZGOS/  
OBSERVACIONES**

¿Se solicitó el de plan acción de mejora con la remisión del informe preliminar?				
¿Se verificó con la recepción de la opinión del auditado, el plan de acción para cada uno de los hallazgos/observaciones determinados?				
¿El plan de acción es pertinente e identifica responsable y plazos de cumplimiento?				
¿Se realizó el seguimiento de los hallazgos/observaciones identificados en informes anteriores relacionados al mismo objeto?				

**PAPELES DE TRABAJO**

¿Se confeccionó el legajo permanente y corriente?				
¿Los legajos se encuentran identificados y con el índice respectivo?				
¿El informe referencia cada opinión, hallazgo/observación, limitación, etc., con los papeles respectivos?				
¿Los papeles donde se encuentra la evidencia, referencian cada opinión, hallazgo/observación, limitación, etc., identificando número, título o página para una fácil relación?				
¿Los papeles cuentan con los tildes y referencias que dan cuenta de los controles realizados?				

Continúa en pág. siguiente

¿Sus hojas se encuentran foliadas o referenciadas para garantizar su integridad?				
Se verificó la completitud del legajo que debería contener <ul style="list-style-type: none"> <li>• Nota de inicio</li> <li>• Programa de trabajo</li> <li>• Nota de comunicación de informes</li> <li>• Minutas de reuniones</li> <li>• Informe preliminar</li> <li>• Informe final</li> <li>• Evidencia de cada hallazgo/observación</li> <li>• Opinión del auditado</li> <li>• Plan de acción elevado por el auditado</li> </ul>				

---

**SEGUIMIENTO INTERNO**

---

¿Se realizó el seguimiento de plazos estipulados para el proyecto?				
¿Se analizaron las causas de los desvíos entre lo planificado y ejecutado?				
¿Se documentó el análisis de las causas?				
¿Se incorporó en los papeles de trabajo?				
¿Se notificó formalmente el informe final a las partes interesadas?				
En caso de haberse notificado mediante un encuentro con el auditado, ¿se confeccionó el acta o minuta respectiva?				

## Referencias bibliográficas

- BARIDO, RAÚL** (2010). Reflexiones sobre el control y la formación de sus agentes. PTS 02. Publicaciones técnicas SIGEN. <http://www.sigen.gob.ar/revista-sigen.asp>
- CARTES, TOLEDO JUAN EDUARDO** (2003). El control interno de la administración: modernización de los sistemas como una emergencia. *VIII Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública*. Panamá, 28–31.
- HINTZE, JORGE** (2001). Control y Evaluación de Gestión y Resultados. *Documentos y Aportes en Administración Pública y Gestión Estatal*, 1. Ediciones UNL.
- MERTEHIKIAN, EDUARDO** (2002). *Revista Argentina del Régimen de la Administración Pública*. 8va. Edición.
- PARRES GARCÍA, ALEJANDRO** (2010). El modelo de control interno que induce al desarrollo del gerencialismo público: la experiencia de canarias. *Auditoría pública*, n° 50, 33–46.
- REZZOAGLI, BRUNO** (2010). *Los tribunales de cuentas en la República Argentina. Fiscalización y Jurisdicción*. Librería Cívica.
- WEISS, CAROL H.** (1998). *Evaluation. Methods fo studying programs and policies*. Pretience Hall.

### Fuentes

- AGN** (2018). Normas de control externo gubernamental. [https://www.agn.gob.ar/sites/default/files/files/Normas %20NCEG/Normas %20de %20Control %20Externo %20Gubernamental.pdf](https://www.agn.gob.ar/sites/default/files/files/Normas%20NCEG/Normas%20de%20Control%20Externo%20Gubernamental.pdf)
- COSO** (2013). Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission USA.
- CTCP** (2008). Concejo Técnico de la Contaduría Pública. Orientación profesional. Ejercicio profesional de la revisoría fiscal. Ministerio de la Industria, Comercio y Turismo. Bogotá DC. <https://www.ctcp.gov.co/conceptos/2008>
- IETEI** (2019). Normas de Control Externo Gubernamental. Instituto de estudios técnicos e investigaciones. Secretariado Permanente de Tribunales de Cuentas, Órganos y Organismos de Control Externo de la República Argentina.

- ISSAI 100** (2023). Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores emitidas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). [www.issai.org](http://www.issai.org)
- ISSAI 100**. Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público. <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-100>
- SIGEN** (2002). Resolución 152/2002. Normas de Auditoría Interna Gubernamental.
- SIGEN** (2010a). Manual de Control Interno Gubernamental.
- SIGEN** (2010b). Análisis terminológico y conceptual del control gubernamental instituido por la Ley 24156. Publicaciones Técnicas 03.
- SIGEN** (2011). Presentación del Taller de capacitación para Auditores Internos. Jornadas Técnicas SIGEN.
- SIGEN** (2016). Normas Generales de control Interno para el Sector Público Nacional.
- SIGEN** (2020). Manual de Control Interno Gubernamental.
- SIGEN** (2022). Modificación del Instructivo para la elaboración de los Planeamientos Anuales de trabajo UAI-EX\_2022-85300790-AN-SIGEN- Derogación Res. 176/2018.
- SIGEN** (2022b). Resolución 300/2022. Papeles de trabajo digitales.

## **Leyes y ordenanza**

- LEY 12510** de Administración, Eficiencia y Control del Estado.
- LEY 24156**. Administración financiera y de los sistemas de control del sector público nacional y su reglamentación.
- ORDENANZA 11558**. Sistemas de Control del Sector Público Municipal de la Ciudad de Santa Fe de la Vera Cruz. [https://www.concejosantafe.gov.ar/wp-content/uploads/Ordenanza/Ordenanza\\_11558.pdf](https://www.concejosantafe.gov.ar/wp-content/uploads/Ordenanza/Ordenanza_11558.pdf)

## **Páginas web**

- [Http://www.sigen.gob.ar/normativa/pdfs/ngci.pdf](http://www.sigen.gob.ar/normativa/pdfs/ngci.pdf)
- [Https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/manual\\_cig.pdf](https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/manual_cig.pdf)
- [Https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/manual\\_cig.pdf](https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/manual_cig.pdf)
- [Https://www.economia.gob.ar/hacienda/cgn/otrosdoc/ley24156\\_mod\\_diciembre2016.pdf](https://www.economia.gob.ar/hacienda/cgn/otrosdoc/ley24156_mod_diciembre2016.pdf)
- [Https://www.santafe.gov.ar/index.php/web/content/view/full/206816](https://www.santafe.gov.ar/index.php/web/content/view/full/206816)

# Glosario

## A

**Actividad de control:** Las actividades de control son políticas y procedimientos establecidos para enfrentar los riesgos y lograr los objetivos de la entidad. Los procedimientos que una organización ejecuta para tratar el riesgo se llaman actividades de control interno. Las actividades de control interno son una respuesta al riesgo en tanto que son diseñadas para contener la parte poco certera del resultado que ha sido identificado (ISSAI).

**Actividad financiera:** Acción que el Estado desarrolla a los efectos de procurarse los medios necesarios que se requieren para afrontar los gastos públicos, para atender las necesidades colectivas y en general, para la satisfacción de su propio fin.

**Acceso a la información pública:** Se considera información pública, todo documento en cualquier formato, que se encuentre en poder de las instituciones públicas y de las personas jurídicas a las que se refiere esta Ley, contenidos, creados u obtenidos por ellas, que se encuentren bajo su responsabilidad o se hayan producido con recursos del Estado. (RTA)

**Administración pública:** Actividad administrativa que desarrolla el Estado para satisfacer sus fines y que constituye el sistema técnico y logístico para las decisiones del nivel político.

**Administración de riesgos:** Adopción de medidas para reducir los riesgos hasta un nivel aceptable, a través de la actuación sobre los elementos que influyen en la probabilidad y/o mitigan el impacto. Para la administración de riesgos es necesario reconocer los elementos que originan el riesgo identificando aquellos que pueden ser modificados (SIGEN).

**Análisis de riesgo:** Uso sistemático de la información disponible para establecer el nivel de riesgo. En general, consiste en determinar con qué frecuencia o probabilidad puede ocurrir un evento y la valoración del impacto de sus consecuencias (SIGEN).

**Auditoría:** Revisión de las actividades de una organización y de las operaciones para asegurar que estas están siendo ejecutadas o están funcionando de acuerdo con los objetivos, el presupuesto, las reglas y normas. El objetivo de esta revisión es identificar, en intervalos regulares, desviaciones que pudieran necesitar una acción correctiva (ISSAI).

**Auditoría gubernamental:** Proceso sistemático de obtención y evaluación de evidencias, a través de la aplicación de determinados procedimientos, que le permitirán la formación de un juicio de valor para determinar si, la información producida por el ente auditado o las condiciones reales están de acuerdo con los criterios establecidos, permitiendo la emisión de una opinión y/o conclusión o de corresponder, con la abstención de la misma (ISSAI).

**Audidores internos:** Examinan la efectividad del sistema de control interno y recomiendan mejorías pero no tienen responsabilidad primaria por implantarlo o mantenerlo (ISSAI).

**Auditoría interna:** Es un servicio a toda la organización y consiste en un examen posterior de las actividades financieras y administrativas de las entidades gubernamentales, realizada por los auditores integrantes de las unidades de auditoría interna (SIGEN).

**Auditoría externa:** Auditoría llevada a cabo por un cuerpo que es externo e independiente del auditado, siendo el propósito dar una opinión o un informe sobre las cuentas de los estados financieros, la regularidad y legalidad de las operaciones, y/o el manejo financiero (ISSAI).

**Auditoría transversal:** Auditoría que abarca uno o más procesos vinculados a una determinada meta de gobierno a cuyo logro contribuye más de una entidad (SIGEN).

**Auditoría horizontal:** Auditorías encaradas paralelamente en dos o más jurisdicciones o entidades del SPN, sobre una misma materia. Se generan informes que reflejen las conclusiones alcanzadas en cada jurisdicción y entidad comprendida, permitiendo asimismo formular apreciaciones generales respecto de la materia considerada (SIGEN).

## C

**Control:** Actividad dirigida a verificar el cumplimiento de los planes, programas, políticas, normas y procedimientos, detectar desvíos e identificar posibles acciones correctivas (SIGEN).

**Control interno:** El control interno es un proceso integral efectuado por la gerencia y el personal, y está diseñado para enfrentarse a los riesgos y para dar una seguridad razonable de que en la consecución de la misión de la entidad, se alcanzarán los siguientes objetivos gerenciales:

- Ejecución ordenada, ética, económica, eficiente y efectiva de las operaciones.
- Cumplimiento de las obligaciones de responsabilidad.
- Cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables.
- Salvaguarda de los recursos para evitar pérdidas, mal uso y daño (ISSAI).

**Control de detección:** Un control diseñado para descubrir un hecho o un resultado no intencionado (en contraste con el control preventivo) (COSO).

**Control preventivo:** Un control diseñado para evitar hechos o resultados no intencionados (contrastar con control de detección) (COSO).

**Corrupción:** Mal uso de la autoridad pública para beneficio privado.

## D

**Datos:** Hechos e información que pueden ser comunicados o manipulados.

**Deficiencia:** Una falla percibida, potencial o real de control interno, o una oportunidad para fortalecer el control interno para dar una mayor probabilidad de que los objetivos de la entidad son alcanzados (COSO).

## E

**Economía:** Minimizar el costo de los recursos utilizados para una actividad, poniendo cuidado en la calidad apropiada (INTOSAI).

**Efectivo:** Se refiere al cumplimiento de los objetivos o al grado al que los resultados de una actividad cumplen con los objetivos o con los efectos para los que se realizó una actividad (ISSAI).

**Eficacia:** Se refiere al logro de los objetivos o al grado en el que los resultados de una actividad cumplen con el objetivo o los efectos previstos de dicha actividad.

**Eficiencia:** Se refiere a los recursos utilizados para lograr los objetivos. Significa poner el mínimo de recursos para lograr una cantidad y calidad de resultados, o lograr los máximos resultados con una determinada calidad y cantidad de recursos.

**Efectividad:** El grado al que los objetivos son logrados, y la relación entre el impacto deseado y el impacto verdadero que recibe la entidad (INTOSAI).

**Ente:** Una organización de cualquier tamaño establecida con un propósito particular. Una entidad, por ejemplo, puede ser una empresa de negocios, una organización sin fines de lucro, una organización gubernamental o institución académica. Otros términos usados como sinónimos son organización o departamento (COSO).

**Entidad Fiscalizadora Superior (EFS):** La organización pública de un Estado que, sin importar su diseño, constitución u organización, ejerce por ley, la más alta función pública de auditoría de ese Estado (INTOSAI).

**Entorno de control:** El entorno de control establece el tono de una organización, influyendo en la conciencia de control de su personal. Es el fundamento para todos los componentes del control interno, el que da disciplina y estructura (ISSAI).

**Entrada:** Cualquier información introducida a una computadora o el proceso de ingresar datos a la computadora (ISSAI).

**Estado:** Es la Persona Jurídica de derecho público constituida por los habitantes de un territorio determinado, organizada de acuerdo con sus propias normas para el cumplimiento de sus fines específicos.

**Ético:** Relacionado con principios morales (ISSAI).

**Evaluación de riesgo:** La evaluación de riesgos involucra un proceso dinámico e interactivo para identificar y analizar riesgos que afectan el logro de objetivos de la entidad, dando la base para determinar cómo los riesgos deben ser administrados (coso).

## F

**Firma digital:** Se entiende por firma digital al resultado de aplicar a un documento digital un procedimiento matemático que requiere información de exclusivo conocimiento del firmante, encontrándose esta bajo su absoluto control. La firma digital debe ser susceptible de verificación por terceras partes, tal que dicha verificación simultáneamente permita identificar al firmante y detectar cualquier alteración del documento digital posterior a su firma (SIGEN).

**Firma Electrónica:** Se entiende por firma electrónica al conjunto de datos electrónicos integrados, ligados o asociados de manera lógica a otros datos electrónicos, utilizado por el signatario como su medio de identificación, que carezca de alguno de los requisitos legales para ser considerada firma digital. En caso de ser desconocida la firma electrónica corresponde a quien la invoca acreditar su validez (SIGEN).

## G

**Gobierno:** Parte del Estado que asume la dirección política y administrativa del mismo, define los objetivos, tiene un ciclo (político–electoral) y es definido por el sistema de partidos e instrumenta los medios y mecanismos para dichos fines.

**Gobierno abierto:** Modelo de gobierno que fundamenta su funcionamiento en los principios de transparencia, participación y colaboración, aprovechando las oportunidades que ofrecen las Tecnologías de la Información y la Comunicación, con el objetivo general de mejorar la calidad democrática y el funcionamiento de los gobiernos y las instituciones públicas. (RTA)

## H

**Hacienda pública:** Coordinación económica activa de personas y de bienes económicos, establecida por los habitantes afincados en un territorio, con la finalidad de satisfacer las necesidades de orden colectivo o común que los individuos no podrían atender aisladamente.

## I

**Impacto:** Estimación de la importancia/trascendencia del riesgo. Magnitud de las consecuencias de un evento si ocurriera. Para el análisis global del SPN, se asocia a los efectos del eventual incumplimiento de los objetivos de cada organismo o entidad (SIGEN).

**Integridad:** La calidad o el estado de un importante principio moral; rectitud, honestidad y sinceridad; el deseo de hacer las cosas correctamente, profesar y vivir de acuerdo con ciertos valores y expectativas (coso).

**INTOSAI:** Organización Internacional de Instituciones fiscalizadoras superiores. INTOSAI es la organización profesional de las instituciones fiscalizadoras superiores (EFS) en los países que pertenecen a las Naciones Unidas o a sus agencias especializadas.

## M

**Mapa de riesgo:** Una mirada conjunta o matriz de los riesgos clave que enfrenta una entidad o una unidad que incluye el nivel de impacto (ejemplo: alto, medio, bajo) junto con la probabilidad de que el evento ocurra (ISSAI).

## N

**Nación:** Conjunto de individuos establecidos en un territorio determinado y ligados por costumbres e intereses comunes.

## O

**Objetividad:** Es una actitud mental que permite que los auditores externos e internos de las EFS realcen su actividad de tal manera que crean de honesta en su trabajo y que tengan compromisos con otros en detrimento de la calidad del

mismo. La objetividad requiere que los auditores no subordinen su juicio sobre temas de auditoría a la de otros (ISSAI).

## P

**Papeles de trabajo:** Documentación que respalda la tarea efectuada para la emisión de un informe, sea este de auditoría, de control, de evaluación o de otro tipo. Los papeles de trabajo documentan las evidencias y respaldos de las conclusiones y demás resultados del informe (SIGEN).

**Papeles de Trabajo en Formato Electrónico:** Archivos de papeles de trabajo en cualquiera de los formatos electrónicos (PDF, Word, Excel, correos electrónicos, base de datos, etc.) (SIGEN).

**Papeles de Trabajo Digitales Firmados Digitalmente:** Archivos de papeles de trabajo en cualquiera de los formatos electrónicos, sobre los cuales el responsable firmante, ha procedido a incorporar su firma digital (SIGEN).

**Probabilidad:** Frecuencia estimada o conocida con que podría ocurrir el hecho incierto. Para el análisis global del SPN, se asocia a la probabilidad del incumplimiento de los objetivos de cada organismo o entidad, en base a la madurez de su sistema de control interno (SIGEN).

**Proceso:** Actividades relacionadas que se combinan para satisfacer objetivos específicos. Constituye lo que la organización «hace» y «cómo lo hace» (SIGEN).

## R

**Responsabilidad:** Es el proceso en el que las organizaciones públicas y los individuos que las integran se hacen responsables por sus decisiones y acciones, incluyendo su salvaguarda de recursos públicos, imparcialidad, y todos los aspectos de su desempeño (ISSAI).

**Responsabilidad pública:** Las obligaciones de personas y entidades, incluyendo a empresas públicas y corporaciones, a las que se les confían los recursos públicos para que estos respondan a las responsabilidades fiscales, gerenciales y programadas que les hayan sido conferidas, y para reportar ante quienes les han conferido estas responsabilidades (INTOSAI).

**Riesgo:** La posibilidad de que ocurra un evento adverso que afecte el logro de los objetivos (coso). Todo evento contingente que, de materializarse, puede impedir o comprometer el logro de los objetivos (SIGEN).

**Riesgo inherente:** El riesgo que tiene una entidad de que en la ausencia de acciones gerenciales pueda mitigar la probabilidad del riesgo o su impacto (coso).

**Riesgo aceptable:** La cantidad de riesgo a la que una entidad está preparada para exponerse antes de que una acción se juzgue necesaria. Una base amplia de riesgo que una compañía o entidad está dispuesta a aceptar en la búsqueda de su misión o su visión (coso).

**Riesgo residual:** El riesgo que permanece después de que la gerencia dé respuesta al riesgo.

## S

**Sector público:** Unidad contable macroeconómica, a la que corresponde imputar el patrimonio y los flujos de riqueza bajo control del estado, a través de los diversos organismos que lo componen (gobierno, administración pública, entes descentralizados, empresas públicas, etc.). Involucra tanto los procesos de decisiones políticas y administrativas, como la prestación de servicios administrativos y económicos y aún la producción de bienes, todo bajo la nota común del control estatal.

**Seguridad razonable:** El concepto de que el control interno, sin importar su buen diseño y operación, no puede garantizar que los objetivos de la entidad sean alcanzados, se debe a limitaciones inherentes de todos los sistemas de control interno (coso).

**Sistema de control interno (o proceso, o arquitectura):** Un sinónimo de control interno, aplicado en una entidad (coso).

**Segregación de funciones:** Para reducir el riesgo de error, desperdicios, acciones equivocadas y el riesgo que conlleva no detectar estos problemas, un solo individuo o equipo no deben controlar todas las fases clave (autorización, procesamiento, archivo y revisión) de una transacción o evento (ISSAI).

## T

**Tolerancia al riesgo:** Es la cantidad de riesgos a la que una entidad está preparada a exponerse antes de juzgar que una acción deba ser tomada (ISSAI).

**Técnicas de auditoría:** Métodos que el auditor emplea para realizar las verificaciones planteadas en los programas de auditoría, que tienen como objetivo la obtención de evidencia.



## Sobre el autor y la autora

**NÉSTOR DARÍO MEJÍAS** Contador Público Nacional (Facultad de Ciencias Económicas, UNL). Magíster en Administración Pública (UNL). Doctorando en Economía y Gobierno (Universidad Internacional Menéndez Pelayo, Madrid). Fue Presidente del Tribunal de Cuentas de la Ciudad de Santa Fe y Auditor Interno Titular de la Universidad Nacional del Litoral. Docente de Administración Pública Comparada de la Maestría en Administración Pública (Facultad de Ciencias Económicas, UNL). Docente ordinario de grado (Facultades de Ciencias Económicas, de Humanidades y Ciencias y de Ciencias Jurídicas y Sociales, UNL). Presidente del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas Cámara 1–Santa Fe.

**CAROLINA GALLUCCIO** Contadora Pública Nacional (Facultad de Ciencias Económicas, UNL). Especialista en Contabilidad y Auditoría para PYMES. Maestranda en Contabilidad y Auditoría y Jefa de Trabajos Prácticos de la asignatura Auditoría (Facultad de Ciencias Económicas, UNL). Se desempeñó como Directora Ejecutiva del Órgano de Control del Transporte Público de pasajeros por colectivos de la Municipalidad de Santa Fe, y Asistente Profesional en Dirección de Auditoría del Tribunal de Cuentas de la ciudad de Santa Fe.

**CONTROL Y AUDITORÍA  
GUBERNAMENTAL**  
APUNTES PARA  
EL AULA Y LA OFICINA  
Néstor Darío Mejías  
Carolina Galluccio

C Á T E D R A

La presente obra busca generar un aporte a la mejora de gestión pública, desde la órbita del control y la auditoría gubernamental. Parte de conceptos como control, auditoría y evaluación, y expone cómo deben funcionar los mecanismos internos para que el control encuentre su fundamento de existencia.

En el desarrollo, el libro presenta la diferencia entre el control, la auditoría y la evaluación. Sin el ánimo de clarificar ni dar por acabado un debate que en lo conceptual y mucho más en lo técnico, sigue dando lugar a la indagación y reflexión, los elementos aquí vertidos buscan aportar mayor claridad dentro de los límites del objetivo de este libro.