

**UNIVERSIDAD NACIONAL DE SAN MARTÍN**

**ESCUELA DE POLÍTICA Y GOBIERNO**

Maestría en Auditoría Gubernamental

Tesis

“Propuesta metodológica para la formulación y el seguimiento de recomendaciones en informes sobre Cuenta de Inversión”

Viviana Ruiz

Director: Lic. Cristian Módolo

Buenos Aires, Noviembre de 2023



**ÍNDICE**

<b>INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>4</b>
<b>CAPÍTULO I: MARCO CONCEPTUAL.....</b>	<b>15</b>
I.1. Vinculación entre Control Externo Gubernamental y la Cuenta de Inversión .....	20
I.2. Auditorías de Cuenta de Inversión en AGN .....	20
I.3. Diferencias y similitudes entre Auditoría y Seguimiento.....	25
I.4. Aspectos destacados sobre el Control Externo Gubernamental de la Cuenta de Inversión y la importancia de la emisión de informes con recomendaciones y el seguimiento posterior .....	28
<b>CAPÍTULO II: BUENAS PRÁCTICAS A NIVEL INTERNACIONAL Y NACIONAL DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL SOBRE FORMULACIÓN Y SEGUIMIENTO DE RECOMENDACIONES.....</b>	<b>31</b>
II.1. Normativa internacional sobre formulación y seguimiento de recomendaciones en auditorías gubernamentales.....	32
II.2. Experiencias comparativas de Otras Entidades Fiscalizadoras Superiores y Órganos de Control Interno Internacionales.....	35
II.3. Experiencias comparativas de Organismos de Control Externo e Interno del Sector Público Provincial y Municipal vinculadas con emisión y seguimiento de recomendaciones en Argentina.....	77
II.4. Antecedentes normativos y buenas prácticas sobre formulación y seguimiento de recomendaciones en el ámbito de la AGN.....	80
II.5. Aspectos destacados de buenas prácticas en auditoría gubernamental sobre formulación y seguimiento de recomendaciones.....	89



<b>CAPÍTULO III: LINEAMIENTOS PARA LA FORMULACIÓN Y SEGUIMIENTO DE RECOMENDACIONES SOBRE CUENTA DE INVERSIÓN.....</b>	<b>99</b>
III.1. OBJETO.....	101
III.2. OBJETIVOS.....	101
III.3. ESQUEMA BÁSICO.....	102
<b>Introducción.....</b>	<b>103</b>
<b>SECCIÓN I: HALLAZGOS, CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....</b>	<b>105</b>
1. Consideraciones particulares.....	105
2. Fase elaboración del informe.....	107
2.1. Objetivos.....	107
2.2. Actividades.....	107
2.3. Resultados de la tarea.....	108
2.4. Redacción de hallazgos y comunicación.....	108
2.5. Comunicación de los hallazgos.....	109
2.6. Opinión del auditado.....	110
2.7. Evaluación e incorporación de los comentarios del Organismo en los papeles de trabajo.....	111
2.8. Elaboración de informes propiamente dicho.....	114
2.9. Papeles de Trabajo.....	118



<b>SECCIÓN II: SEGUIMIENTO DE LAS RECOMENDACIONES.....</b>	<b>119</b>
1. Introducción.....	120
2. Objetivos.....	120
3. Actividades.....	120
4. Resultados de la tarea.....	120
5. Personal responsable del proceso de seguimiento.....	121
6. Etapas del proceso de seguimiento.....	122
6.1. Etapa de Planificación.....	122
6.2. Etapa de Ejecución.....	132
6.3. Etapa de Evaluación Final de las Recomendaciones.....	136
6.4. Reporte Periódico del Estado de Implementación de las Recomendaciones.....	136
6.5. Informe Anual Consolidado del Estado de las Recomendaciones.....	139
6.6. Del registro, base de datos y archivo.....	140
<b>CONCLUSIONES.....</b>	<b>144</b>
<b>NORMATIVA TÉCNICA.....</b>	<b>150</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>156</b>

## **INTRODUCCIÓN**

En la presente tesis se expone el desarrollo de una propuesta que busca innovar en la materia denominada “Propuesta metodológica para la formulación y el seguimiento de recomendaciones en informes sobre Cuenta de Inversión”, entendido como una mejora relacionada con los resultados obtenidos en los informes de rendición de cuentas en el ámbito de la Auditoría General de la Nación (en adelante AGN) como máximo órgano de control externo que de acuerdo a lo establecido por la Constitución Nacional, artículo 85°, tiene como mandato constitucional la de intervenir necesariamente en el trámite de aprobación o rechazo de las cuentas de percepción e inversión de los fondos públicos denominada Cuenta de Inversión con la emisión del Dictamen respectivo.

Esto es, proponer una metodología para la implementación de informes de auditoría sobre los Estados de Ejecución de Presupuesto de Recursos y Gastos, Cuadros y Anexos, Juicios del Estado Nacional y Estados Contables presentados en la Cuenta de Inversión al cierre de cada Ejercicio de acuerdo a lo establecido en el Manual de Cierre de Ejercicio (Disposición N° 71/10) y las normas complementarias dictadas al efecto en donde se incorporen recomendaciones de aplicación en el ámbito de la Gerencia de Control de la Cuenta de Inversión (en adelante GCCI) de la AGN, de conformidad con las Normas de Control Externo Gubernamental aprobadas mediante las Resoluciones AGN N° 26/15, N° 185/16 y N° 187/16, dictadas en virtud de las facultades conferidas por la Ley N° 24.156, artículo 119°, inciso d).

Complementariamente, incluir lineamientos relacionados con procedimientos para llevar a cabo la ejecución del posterior seguimiento de las recomendaciones de acuerdo a lo establecido por la normativa de la AGN considerando la creación de una estructura acorde a la función de seguimiento, procedimientos de control, planes de seguimientos modelos, programas de seguimiento de recomendaciones, registros de lo actuado en una base informática y mecanismos para poder obtener la información a auditar en tiempo y forma.

La importancia de la temática radica en la detección de los mismos hallazgos de auditoría que fueron señalados en informes de Cuenta de Inversión en años anteriores en el ámbito de la Secretaría de Hacienda y en los respectivos Organismos que integran la

Administración Central y los Organismos Descentralizados, con la supervisión de la Gerencia de Control de la Cuenta de Inversión de la AGN y sobre los cuales, los equipos de auditoría vuelven a verificar que el Organismo auditado no ha implementado procedimientos que mejoren el sistema de control interno, ni sus resultados. Si bien la Sindicatura General de la Nación (en adelante SIGEN) a través de la implementación de controles en las Unidades de Auditoría Interna (en adelante UAI) y ahora, con la conformación de los Comité de Control instituido mediante Decreto N° 72/18, fortalece el sistema de control interno, la inclusión de Recomendaciones en los informes de Cuenta de Inversión (AGN) a través de la argumentación de las causas y los mecanismos de seguimiento, contribuirían identificando las características del desvío y a la mejora y eficiencia de la Gestión Pública y de esta manera evitar que se intensifique la problemática.

La problemática ha persistido por un largo período de tiempo. Se verifica, no sólo en controles de hace 3 o 4 años atrás sino en más de 10 años en distintos rubros contables tales como Recursos, Créditos, Deudas, Bienes de Uso, Bienes de Cambio, etc.. Los errores u omisiones existentes relacionados con integridad, valuación, exposición, validez, etc.; provocan que la información que se expone en los Estados Contables (en adelante EECC) y/o en Cuadros y Anexos no refleje la realidad financiera y económica al cierre de cada ejercicio y por ende, la Cuenta de Inversión, al ser una unificación cuantificada de información, no refleja la realidad de la Rendición de Cuentas.

Lo mismo sucede con la Ejecución Presupuestaria, al imputar el gasto o el recurso en partidas distintas a las que debieran ser, configura una exposición que no condice con la realidad del Organismo, o la no emisión del acto administrativo de autorización previo a un gasto, la compensación de partidas sin autorización en algunos casos - más común en gastos en personal - y la ejecución de gastos por reconocimiento posterior, demuestra claros incumplimientos normativos que no han disminuido a través del tiempo. Otros ejemplos claros serían los juicios contra el Estado Nacional o el control de subsidios que otorga el Estado Nacional a entes estatales o privados donde no hay registros íntegros y al no implementar sistemas confiables de información, tampoco son veraces.

Existen serias deficiencias de control interno relacionadas con la recaudación de recursos y control de créditos ya que los Organismos poseen ingresos que no siempre son correspondidos y acordes a la norma legal. El Organismo los imputa como créditos sin saber a qué se corresponde y se reiteran ejercicio tras ejercicio; y otro tipo de deficiencia se da en deudas por parte de terceros particulares que el Organismo registra y sin embargo, el tercero ya canceló.

Situaciones como estas, persisten y al no aplicarse medidas preventivas y/o procedimientos de mejoras o de regularización, provocan persistentes limitaciones al alcance o incertidumbres con efectos significativos en los informes de EEECC, confeccionados por la AGN relacionados con la Cuenta de Inversión, que configuran un dictamen con abstención de opinión debido a operaciones no suficientemente documentadas o en algunos casos, nula, cuyos efectos significativos no pueden ser cuantificados.

Todo ello, agravado por la ausencia de normas que regulen todas las operaciones: persisten vacíos legales que no contribuyeron a la figura de la mejora en la Gestión. Podemos afirmar, con la verificación in situ en cada organismo, que desde la sanción e implementación de la Ley N° 24.156, algunos funcionarios responsables de administrar los recursos públicos no han asimilado el tema de la “buena administración” de los recursos públicos y muchas veces al haber tantos cambios de autoridades, cuando se lleva a cabo la auditoría ex post, el responsable ya no está en el Organismo.

La administración adecuada de los recursos públicos es esencial para promover el buen desarrollo de un país y garantizar que se utilicen de manera eficiente y efectiva en beneficio de la sociedad. Evitar irregularidades y desperdicios económicos es fundamental para mantener la integridad y la confianza en las instituciones gubernamentales.

La buena administración de los recursos públicos no solo contribuye al desarrollo económico y social del país, sino que también promueve la confianza y la participación ciudadana en la gestión gubernamental. Por lo tanto, es fundamental promover una cultura de integridad, ética y responsabilidad en el servicio público para garantizar un uso adecuado de los recursos y fortalecer la democracia y el Estado de derecho.

Actualmente, como no está previsto en la Ley la intervención previa externa ni el de las Unidades de Auditoría Interna, se ha comprobado por la repetición continúa a través de los años, que las observaciones y hallazgos se repiten sin ser subsanados; consecuentemente, se revaloriza el esfuerzo por realizar el seguimiento de las recomendaciones por parte del Órgano de Control Externo (AGN).

Finalmente, otra de las causas por la cual es necesario emitir informes con recomendaciones y realizar su seguimiento aspirando a su solvencia, radica en que los informes no están siendo atendidos y están cayendo en el alto riesgo de verse reducidos a documentos insignificantes, sin efecto alguno; por tal motivo, se debe reforzar el control a los efectos de lograr un adecuado sistema de control interno en donde se procure que sean alcanzadas las políticas, objetivos y metas establecidos por el Organismo; la producción y emisión de información financiera, administrativa y operativa para uso interno y externo, y que la misma sea confiable, oportuna e íntegra; establecimiento de adecuados instrumentos para la protección de los activos; la vigilancia del cumplimiento de políticas, planes, procedimientos, leyes, normas, contratos y demás disposiciones que puedan tener un impacto significativo en las operaciones e informes; la utilización de los recursos conforme a principios de eficacia, economía y eficiencia, procurando evitar su empleo en forma innecesaria o antieconómica; la vigilancia de los sistemas, programas y operaciones, a efectos de determinar si los productos y resultados están en consonancia con las metas y objetivos establecidos, y si los procesos y actividades se llevan a cabo en la forma prevista; y la minimización de la ocurrencia de errores y otras prácticas deshonestas, como los hechos irregulares o ilícitos.

Inicialmente y como primer medida, se va a definir el marco normativo a los efectos de ordenar e integrar las diversas definiciones, conceptos y criterios que se utilizarán para la elaboración de informes con recomendaciones, su registro y control y posterior seguimiento, logrando así que, a nivel de equipos que integran la GCCI perteneciente a la AGN y extensivo a los sectores que interactúan con ellos, se vaya conformando un lenguaje común de aceptación general, con una visión integradora que satisfaga las necesidades de los sectores involucrados (autoridades superiores, administradores, responsables de las áreas involucradas, Sindicatura General de la Nación (en adelante SIGEN), Unidad de Auditoría Interna (en adelante UAI) y el público en general).

La emisión de informes con recomendaciones y su proceso de seguimiento, cuenta a la fecha con regulación específica a nivel Institucional pero que en la GCCI de la AGN no se está llevando a cabo y resultaría de aplicación en armonía con el contexto normativo vigente. El énfasis de la citada herramienta está en coadyuvar a la mejora continua y la creación de una cadena de valor en el marco del fortalecimiento del Sistema de Control Externo.

De acuerdo con lo establecido en Constitución Nacional, artículo 75°, inciso 8°, es competencia del Honorable Congreso Nacional el tratamiento de la Cuenta de Inversión que eleva el Poder Ejecutivo Nacional y cuya preparación, en cumplimiento de la Ley N° 24.156, de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional y sus modificaciones, artículo 91° le corresponde a la Contaduría General de la Nación.

La Cuenta de Inversión es confeccionada de acuerdo a las normas y criterios establecidos por la mencionada Ley, sus normas modificatorias y complementarias; y sobre la base de registros analíticos y la concentración de datos de la Administración Central, Organismos Descentralizados, Instituciones de Seguridad Social, Universidades Nacionales, Sociedades y Empresas del Estado, Fondos Fiduciarios y Entes Públicos con el objetivo de generar información relevante, confiable y oportuna siendo una herramienta primordial para el análisis y evaluación de la gestión gubernamental durante un período dado incluyendo la situación patrimonial pública. Anualmente la Secretaría de Hacienda de la Nación emite las normas que establecen los

procedimientos que deberán cumplir los organismos para el cierre de cada ejercicio fiscal y toda la información que debe ser presentada dentro de los plazos fijados.

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 AGN de acuerdo a lo establecido por la Constitución Nacional, artículo 85°, tiene como mandato constitucional la de intervenir necesariamente en el trámite de aprobación o rechazo de las cuentas de percepción e inversión de los fondos públicos denominada Cuenta de Inversión; además del control de legalidad, gestión y auditoría de toda la actividad de la administración pública centralizada y descentralizada, cualquiera fuera su modalidad de organización, y las demás funciones que la ley le otorgue.

Para ello, internamente, trabajan mancomunadamente distintas áreas de la AGN a los efectos de emitir la “Opinión sobre Ejecución Presupuestaria de Recursos y Gastos” conformada por varios informes entre los que se encuentran: registro de recursos y estados presupuestarios de recursos; informes de la ejecución de recursos y gastos en los organismos seleccionados en la planificación anual de auditoría; informe de relevamiento y análisis de normas presupuestarias; informes de auditoría de cumplimiento de objetivos y metas; informe sobre proyectos de inversión; informe de relevamiento y resolución de cierre de cuentas; informe sobre contribuciones y remanentes; informes sobre estados presupuestarios y extra presupuestarios y gestión consolidada del SPN; y adicionalmente, la “Opinión sobre los Estados Contables” que comprende el informe del Auditor con el dictamen de los estados contables de la administración central incluido el informe de la Gerencia de Deuda Pública y sobre los pasivos de la deuda; informes correspondientes a los órganos descentralizados de la muestra e instituciones de seguridad social; informe sobre el sistema contable de recaudación de tributos impositivos, aduanas y de recursos de la seguridad social a cargo de la AFIP. Complementando las opiniones antes mencionadas, se anexan los informes sobre obligaciones a cargo del Tesoro - SAF 356, de la Deuda Pública - SAF 355, sobre Análisis de Transferencias y de Estados contables de la ANSES y AFIP.

Entre las áreas de AGN que intervienen se encuentran los Departamentos de Control de Órganos Rectores (en adelante DCOR) y de Control de la Muestra (en adelante DCM) pertenecientes a la Gerencia de Control de la Cuenta de Inversión (en adelante GCCI); los Departamentos de Control de Órganos Rectores (en adelante

DCOR) y de Control de las Operaciones de Crédito Público y de Sustentabilidad (en adelante DCOCPyS) bajo la órbita de la Gerencia de Control de la Deuda Pública (GCDP) y la Gerencia de Control del Sector Financiero y Recursos (en adelante GCSFyR) a través de los Departamento de Control de Seguridad Social (en adelante DCSS) y Departamento de Control de Ingresos Públicos (en adelante DCIP).

El control gubernamental se ejecuta a través de la planificación y cumplimiento de un Programa de Acción Anual (en adelante PAA) en donde se establecen los proyectos que deben ejecutarse *incluso aquellos proyectos destinados al seguimiento*. En el caso de existir controles gubernamentales de gestión recurrentes sobre determinados objetos de auditoría son considerados los hallazgos realizados en el o los informes precedentes. El PAA es decidido por el Colegio de Auditores y se lo somete a la aprobación de la Comisión Parlamentaria Mixta Revisora de Cuentas (en adelante CPMRC) en función de las pautas rectoras fundamentales delineadas en el Plan Estratégico Institucional (en adelante PEI) vigente para asegurar el logro de los objetivos fundamentales que propician el desempeño de la Institución para cada año.

En cada PAA, el Colegio de Auditores reafirma el contenido de su misión organizacional de asistir al Congreso de la Nación en el control público posterior sobre el universo auditable y así mejorar la eficiencia, eficacia y efectividad del Estado en beneficio de la sociedad.

Con la definición del Plan Anual para llevar a cabo la auditoría de Cuenta de Inversión, la GCCI específicamente, divide sus tareas en dos departamentos en donde el DCM, realiza el control seleccionando entidades a auditar aplicando criterios de “materialidad”, es decir, la importancia en función del contexto y la magnitud del impacto; exposición relativa al riesgo (puntos críticos existentes); obligaciones legales y los compromisos contraídos, así como los requerimientos del Congreso Nacional y magnitud del Organismo. Todos estos indicadores son tenidos en cuenta en la planificación plurianual de la auditoría de la Cuenta de Inversión que prevé una metodología aprobada por Disposiciones AGN N° 65/2011, N° 310/2013 y revisiones posteriores y como consecuencia, sucede que existen organismos que se auditan de manera recurrente pero muchos otros transcurren más de 10 años sin controles externos.

Situación distinta puede advertirse en el DCOR que realiza auditorías recurrentes en instalaciones de los Órganos Rectores porque se encuentran ubicados de manera permanente.

Al momento de evaluar la Cuenta de Inversión se aplica la Resolución AGN N° 26/15, normativa general para todas las auditorías; y conjuntamente la Resolución AGN N° 185/16, Normas de Control Externo Financiero, para la evaluación de Cuadros y Anexos y Estados Contables y la Resolución AGN N° 187/16 aplicable a auditorías de cumplimiento realizada conjuntamente con los Estados Financieros.

Dichas normas prevén la emisión de informes con recomendaciones y su proceso de seguimiento pero en la GCCI de la AGN específicamente, no se está llevando a cabo y resultaría de aplicación en armonía con el contexto normativo vigente. El énfasis de la citada herramienta está en coadyuvar a la mejora continua y la creación de una cadena de valor en el marco del fortalecimiento del Sistema de Control Externo considerando que el control de la AGN es no jurisdiccional, ex post, y en muchos casos no recurrente de modo que el seguimiento de las recomendaciones o hallazgos de auditoría (según el caso) sólo puede hacerse sistemáticamente cuando las tareas de control se reiteran año tras año y como parte de las tareas preliminares de planificación de los equipos de trabajo como es el caso de los proyectos de auditoría en los Órganos Rectores (antes mencionados) la Administración Federal de Ingresos Públicos (en adelante AFIP), la Administración Nacional de Seguridad Social (en adelante ANSES), Banco Central de la República Argentina (en adelante BCRA) y con aquellos entes y/o programas dónde existen convenios de auditoría firmados expresamente (fundamentalmente con empresas y sociedades del Estado y Programas con financiamiento internacional).

La NO realización de Recomendaciones y posterior seguimiento en el caso especial de la Cuenta de Inversión, sucede porque la vista del informe final del Auditor está a cargo de la Comisión Parlamentaria Mixta Revisora de Cuentas (en adelante CPMRC), quién efectúa el envío y solicita el descargo al Sr. Jefe de Gabinete de la Nación para su posterior tratamiento de comisión. Dicho descargo no es intervenido por la AGN quién eleva sus dictámenes a la Comisión para su tratamiento en el recinto en los términos del mandato de la Constitución Nacional, Art. 85°. Sin embargo, la Resolución N° 1/06 de la CPMRC establece que “el sistema de control ex post actualmente implementado en la República Argentina, sólo halla su cabal sentido en la

medida de que se lo integre con mecanismos que permitan asegurar su impacto en términos de correcciones a las situaciones detectadas y observadas en el curso de las auditorías a través de las cuales se lo concreta. Que ello necesariamente comprende establecer instancias de seguimiento de las medidas adoptadas en función de las recomendaciones que surgen de dichas auditorías”.

Planteado el tema, el objetivo general de esta propuesta consiste proponer lineamientos para la formulación y seguimiento de recomendaciones sobre los Estados de Ejecución de Gastos y Recursos, Cuadros, Anexos y Estados Contables presentados en la Cuenta de Inversión del Ejercicio de aplicación en el ámbito específico de Cuenta de Inversión de la AGN, de conformidad con las Normas de Control Externo Gubernamental aprobadas por la AGN mediante Resoluciones N° 26/15, 185/16 y 187/16, dictadas en virtud de las facultades conferidas por la Ley N° 24.156, artículo N° 119, inciso d).

Incluir procedimientos para llevar a cabo la ejecución del posterior seguimiento de las recomendaciones de acuerdo a lo establecido por la normativa emitida en el ámbito de la AGN considerando la creación de una estructura acorde a la función de auditorías de seguimiento, en donde se incluyan procedimientos de control, planes de seguimiento modelos, programas de seguimiento de recomendaciones, determinación de las etapas en una auditoría de seguimiento, registro de la auditoría de seguimiento en una base informática, mecanismos para poder obtener la información a auditar en tiempo y forma, etc.

En este punto y de las experiencias relevadas, es muy importante poner énfasis que para que el seguimiento sea beneficioso y pueda contribuir a la mejora de la gestión debe realizarse de manera oportuna y de manera inmediata no dejando pasar muchos años porque de esa manera nos encontramos con políticas y programas presupuestarios, estructuras organizativas, etc.; que ya no existen o fueron modificados.

Otro aspecto a considerar es que los informes de auditoría se deben emitir con recomendaciones para que el Organismo pueda trabajar al respecto sobre cuestiones deficientes y mantener una fluida comunicación con los responsables de las áreas afectadas a fin de facilitar la labor de seguimiento.

No aplica en este trabajo la propuesta de acciones legales para la determinación de responsabilidades. No está en nuestras funciones aplicar sanciones por la omisión de responsabilidades o inacción en los controles, le corresponderá a otra instancia tratar de encontrar la solución a todos los problemas que se plantean en la gestión de los funcionarios con responsabilidad jerárquica.

Los Objetivos Específicos son los siguientes:

- Relevar y analizar la normativa específica y general emitida por la AGN, aplicable y de posible aplicación, a la auditoria de Cuenta de Inversión.

- Relevar y analizar Informes de Auditoría publicados en la página web de la AGN, en donde se incluyan recomendaciones.

- Analizar el Sistema Integrado de Control de Auditorias (en adelante SICA) e introducir el registro de las etapas de la Auditoria de Seguimiento.

- Relevar y analizar la normativa implementada por la Auditoria General de la Ciudad de Buenos Aires (en adelante AGCABA) y de la SIGEN relacionada con Informes de Auditoría que contengan recomendaciones y su seguimiento (Manuales, Normas Técnicas, Instructivos, etc.); y los sistemas informáticos utilizados para este fin. Dentro de este punto se va a incluir la búsqueda de informes publicados en sus páginas web, como ejemplos, que contengan recomendaciones y el resultado del seguimiento.

- Relevar y analizar documentos bibliográficos y archivos difundidos a través de Internet, ya sean de procedencia Nacional o Internacional, Normas Técnicas, Manuales y antecedentes doctrinarios que aborden el tema.

- Proponer lineamientos para fortalecer el Control Externo Gubernamental a través del pronunciamiento de recomendaciones en el ámbito de la GCCI y homogeneizar los informes de auditoría, permitiendo que la calidad del dictamen técnico emitido por el órgano de control externo (AGN) viabilice un tratamiento parlamentario diligente, efectivo y oportuno de la Cuenta de Inversión.

- Proponer un plan de seguimiento de recomendaciones en el corto plazo a los efectos de contribuir a la mejora de la gestión de los Organismos auditados por la AGN – GCCI.



La estrategia de investigación consiste en realizar una lectura analítica de la normativa implementada por la AGN y por distintos órganos de control, ya sean de control externo e internos, Nacionales e Internacionales, para arribar a la implementación de auditorías vinculadas con la Cuenta de Inversión que incluyan en su informe una serie de recomendaciones y la realización del posterior seguimiento con la inclusión de planes de seguimiento en el corto plazo a los efectos de contribuir a la mejora de la gestión del Organismo. Para ello se trabajará con fuentes primarias y secundarias, a partir de relevamiento documental, y análisis normativo. Los capítulos que servirán de guía para el desarrollo del trabajo serán tres y tratarán inicialmente sobre el marco conceptual para luego pasar al relevamiento de buenas prácticas de organismos externos como internos a nivel Internacional y Nacional sobre formulación y seguimiento de recomendaciones; concluyendo en el último capítulo con la definición de los lineamientos para la formulación y seguimiento de recomendaciones sobre Cuenta de Inversión. Finalmente, se exponen las conclusiones generales de esta tesis.

*“El control del Poder Legislativo sobre las cuentas públicas del gobierno nacional es el acto más importante por medio del cual la Constitución establece que el Poder Ejecutivo sea controlado respecto a los gastos” (Nicolás Bertello, Gisell Cogliandro y Gerardo Uña – 2007)*

## **CAPÍTULO I: MARCO CONCEPTUAL**

Este capítulo inicia con el marco de referencia sobre control externo gubernamental y su relación con la Cuenta de Inversión para luego describir las auditorías de Cuenta de Inversión en el ámbito específico de AGN y luego la diferenciación entre auditoría y seguimiento y las contribuciones a la mejora de la gestión.

### **I.1. Vinculación entre el Control Externo Gubernamental y la Cuenta de Inversión**

El cambio en el sistema de control externo implica una transición significativa, pasando de un enfoque basado en revisión legal y formal, a uno más amplio y no jurisdiccional centrado en auditorías financieras, de legalidad y de gestión. Este cambio se apoya en normas de auditoría fundamentadas en buenas prácticas reconocidas a nivel internacional. Además, se ha designado a la AGN como el Órgano Rector del sistema de control externo. Esta evolución implicó varios aspectos clave:

- Amplitud del enfoque: el cambio permite una evaluación más completa y exhaustiva de la gestión, abarcando aspectos financieros, legales y de gestión.
- Adopción de estándares internacionales: el uso de normas de auditoría reconocidas a nivel internacional garantiza la aplicación de buenas prácticas y mejora la calidad y consistencia de las auditorías.
- Centralización del Órgano Rector: designar a la AGN como el Órgano Rector centraliza la supervisión y coordinación del sistema de control externo, lo que facilita la coherencia y eficiencia en su funcionamiento.

El cambio en el sistema de control externo implicó una modernización significativa que busca mejorar la eficacia y la calidad de la supervisión de las entidades públicas, alineándose con estándares internacionales y otorgando un papel central a la AGN en este proceso.

En tal contexto, los productos institucionales de la AGN apuntan a fortalecer la rendición de cuentas gubernamental informando acerca de la observancia de la administración al cumplimiento de la normativa aplicable y el grado de economía, eficiencia, eficacia y efectividad con el que se han gestionado los recursos públicos; y la razonabilidad, transparencia y confiabilidad de la información financiera y de gestión generada por los gestores de los programas de gobierno.

La Administración Pública Nacional se rige por lo estipulado en la Constitución Nacional, artículo 75°, inciso 8, que establece la facultad del Poder Legislativo de fijar anualmente "...el presupuesto general de gastos y cálculo de recursos de la administración nacional, en base al programa general de gobierno y al plan de inversiones públicas...", al mismo tiempo que le corresponde "...aprobar o desechar la Cuenta de Inversión." Por un lado se aprueba un plan propuesto por el Poder Ejecutivo Nacional (en adelante PEN) y por otro lado, se supervisa la ejecución de dicho plan. Así, la Cuenta de Inversión es la rendición final de los resultados de la gestión gubernamental en materia económica, financiera y patrimonial. Su principal finalidad es evaluar el grado de cumplimiento de los objetivos y programas del Presupuesto Nacional aprobado por el Congreso de la Nación.

Por otra parte, debe brindar al Congreso información básica sobre el nivel de ejecución y posibles desviaciones, la cual debería fortalecer la posición del parlamento durante el proceso de aprobación del Proyecto de Ley del Presupuesto Nacional.

La responsabilidad de elaborar anualmente la Cuenta del Inversión corresponde a la Contaduría General de la Nación (en adelante CGN) dependiente de la Secretaría de Hacienda de acuerdo a lo establecido por la Ley N° 24.156 de Administración Financiera (en adelante LAF), a partir de los EECC que deben remitir las entidades del Sector Público Nacional dentro de los 2 meses de concluido el ejercicio fiscal y presentarla al Congreso antes del 30 de junio del año posterior al ejercicio inmediato cerrado.

Una vez que el PEN envía la Cuenta de Inversión al Congreso Nacional, y en forma previa al envío del Proyecto de Ley de Presupuesto para el siguiente Ejercicio Fiscal, de acuerdo a la Ley N° 25.152 de Solvencia Fiscal, artículo 7°, inciso a., el Jefe de Gabinete de Ministros y el Ministro de Economía deben concurrir a una sesión conjunta de las Comisiones de Presupuesto y Hacienda de ambas Cámaras para presentar un informe global que contenga, entre otros aspectos, información sobre la ejecución presupuestaria del ejercicio fiscal contemplado en la Cuenta de Inversión enviada.

Dentro del Congreso, la comisión receptora de la Cuenta de Inversión es la CPMRC, la que a su vez debe enviarla a la AGN para su examen, en un plazo no mayor a 3 días.

La Ley N° 24.156 en su artículo 127° establece que el control de las actividades de la AGN, estará a cargo de la CPMRC en la forma en que ésta lo establezca y a la cual la AGN debe presentar una memoria de su actuación el 1° de mayo de cada año.

La AGN es el máximo órgano de control externo del Sector Público Nacional Argentino y cuenta con rango constitucional. Reviste autonomía funcional e independencia administrativa y financiera. Tiene un plazo de 120 días para elaborar un informe no vinculante que debe ser aprobado por el Colegio de Auditores Generales. Para la elaboración de este informe, la AGN, a través de la Gerencia de Control de la Cuenta de Inversión, realiza auditorias en los órganos rectores del sistema de administración financiera, dependientes de la Secretaría de Hacienda del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas; y complementariamente, cada período selecciona una muestra representativa de entidades públicas para evaluar. Si bien esta muestra varía cada año, algunas entidades, debido a su relevancia financiera, son evaluadas todos los años, como por ejemplo la ANSES y la AFIP.

Sin embargo, también debemos tener en cuenta lo señalado por el Dr. Rodolfo Carlos Barra (abril 2000) que “la intervención de la Auditoría es obligatoria, pero no es vinculante para el Congreso.... el debate de los informes o dictámenes de la Auditoría, o más exactamente el debate sobre la actuación de la Administración apoyado sobre el dictamen de la Auditoría, tiene naturaleza parlamentaria, es decir, es de contenido político, prudencial, cuya decisión, tanto en el seno de la CPMRC como en el pleno de ambas Cámaras del Congreso se toma por mayoría”<sup>1</sup>.

La opinión de la AGN es de suma importancia y tiene un impacto significativo en la administración pública y en el funcionamiento del Estado. La Constitución Nacional, en su Artículo 85°, segundo párrafo, establece que los dictámenes de la AGN son fundamentales como sustento de los exámenes y opiniones que pueda emitir el Congreso sobre el desempeño y situación general de la administración pública. Esto demuestra el papel crucial que desempeña la AGN en el sistema de control y rendición de cuentas del gobierno.

Además, la AGN tiene la responsabilidad de dar a conocer públicamente sus actuaciones, según lo establecido en la Ley N° 24.156, Artículo 119°, Inciso f. Esto garantiza la transparencia y la rendición de cuentas en el ejercicio de sus funciones, permitiendo que la ciudadanía tenga acceso a la información relevante sobre el desempeño y la gestión de los recursos públicos.

Con el informe de la AGN la Comisión Mixta formula el dictamen pertinente acompañado por un informe, en algunas ocasiones, que propone la sanción de una ley aprobatoria de la Cuenta de Inversión. Para el cumplimiento de su tarea de análisis de la Cuenta de Inversión, la Ley N° 23.847, artículo 4° faculta a requerir al Poder Ejecutivo la remisión de los libros y documentos que sean necesarios para el cumplimiento de su cometido.

El proceso de evaluación de la información contenida en la Cuenta de Inversión es complejo y requiere una estrecha comunicación entre la AGN y las entidades analizadas. Este contacto es fundamental para asegurar la obtención de la información necesaria y aclarar cualquier duda que pueda surgir durante el análisis.

---

<sup>1</sup> El rol de los institutos centrales de control en los ordenamientos jurídicos: el modelo argentino, Buenos Aires: RAP

La solicitud de información y aclaraciones puede involucrar a múltiples oficinas públicas distribuidas en todo el territorio nacional, lo que puede añadir un aspecto adicional de complejidad al proceso. La disponibilidad y la calidad de las respuestas recibidas también pueden influir en los tiempos y los resultados de la evaluación.

Por lo tanto, es importante tener en cuenta esta interacción y la complejidad del proceso al realizar el análisis de la Cuenta de Inversión. La comunicación efectiva y la colaboración entre la AGN y las entidades analizadas son clave para garantizar que se obtenga la información necesaria y se realice una evaluación exhaustiva y precisa.

Finalizado este proceso de evaluación, las opiniones contenidas en los informes de la AGN sobre los distintos aspectos y áreas de la administración pública analizadas podrán ser favorables, desfavorables o constituir una abstención de opinión cuando, a criterio de los auditores, la información disponible resultara insuficiente para emitir una opinión.

Una vez finalizado el informe de la AGN, este debe ser remitido a la CPMRC, para su análisis y posterior dictamen (o varios en caso de que se presenten dictámenes en minoría) en el que se manifiesta la aprobación o rechazo de la Cuenta de Inversión.

De acuerdo al marco normativo, este dictamen debería ser presentado a ambas cámaras del Congreso antes del 1º de mayo del período siguiente al cual el Poder Ejecutivo envió la Cuenta de Inversión, es decir, casi un año y medio después de finalizado el ejercicio fiscal. En caso que la CPMRC no cumpla con lo previsto, deberá informar en el plazo previsto las razones que le hayan impedido cumplir con los objetivos.

El proceso concluye con el tratamiento y la aprobación o rechazo final de la Cámara de Senadores y de la Cámara de Diputados. Para ello, de acuerdo al reglamento interno del Congreso, los legisladores cuentan con 7 días una vez emitido el dictamen de comisión para realizar comentarios, luego queda a cargo de la Comisión de Labor Parlamentaria de definir la fecha de tratamiento en el recinto parlamentario. La Cuenta de Inversión se trata primero en la Cámara de Senadores y luego pasa a Diputados.

## I.2. Auditorias de Cuenta de Inversión en AGN

La potestad de la AGN para llevar adelante el control externo gubernamental se encuentra delimitado por ley y específicamente la Gerencia de Control de Cuenta de Inversión se ocupa de auditorías en el ámbito de la Administración Nacional, conformada por la Administración Central y los Organismos Descentralizados, comprendiendo en estos últimos a las Instituciones de Seguridad Social.

El resultado de la evaluación de la AGN se materializa en informes escritos, en los que queda expresado el objetivo, método y alcance de su labor y la situación encontrada en los ámbitos objetos de control y en algunos casos, a excepción de los Informes de Cuenta de Inversión que hasta el día de la fecha no ha generado, se proponen las mejoras al desempeño de la actividad estatal a la luz de la problemática y expectativa de la ciudadanía.

Para situarnos en el Organigrama de la AGN, la Gerencia de Control de Cuenta de Inversión es la responsable de dirigir las actividades ordenadas a efectuar el control de los sistemas de generación de la información contable-financiera previstos en la Ley N° 24.156; examinar la conformidad formal de la Cuenta de Inversión que anualmente es presentada al Congreso Nacional con arreglo a las normas que regulan su preparación y presentación; y realizar el control de las afirmaciones hechas en los estados y cuadros que forman parte de ella, entre otras. Está conformada por el Departamento de Control de Órganos Rectores y el Departamento de Control de la Muestra.

La responsabilidad primaria del DCOR es la de programar, coordinar, supervisar y ejecutar las acciones necesarias para producir el Análisis Macroeconómico que acompaña el análisis de la Cuenta de inversión y para evaluar el estado de ejecución presupuestaria de la administración nacional en la órbita de sus organismos rectores del presupuesto; así como intervenir en el control de los cuadros de ejecución presupuestaria en el marco de la ley de administración de recursos públicos.

Por su lado, el DCM tiene como responsabilidad primaria la de programar, coordinar, supervisar y ejecutar las acciones necesarias para evaluar la gestión financiera de organismos de administración central y de organismos descentralizados que muestre los respectivos resultados presupuestarios, económicos y financieros.

En el mismo sentido, ambos Departamentos tienen como acciones las de elaborar, el proyecto de informe sobre las auditorías y controles efectuados, incluyendo las recomendaciones y observaciones pertinentes; y la de realizar el seguimiento de las recomendaciones formuladas con motivo de las auditorías practicadas.

El control gubernamental se ejecuta a través de la planificación y cumplimiento de un Programa de Acción Anual (en adelante PAA). Este PAA es decidido por el Colegio de Auditores y se lo somete a la aprobación de la CPMRC en función de las pautas rectoras fundamentales delineadas en el Plan Estratégico Institucional vigente para asegurar el logro de los objetivos fundamentales que propician el desempeño de la Institución para cada año.

En cada PAA, el Colegio de Auditores reafirma el contenido de su misión organizacional de asistir al Congreso de la Nación en el control público posterior sobre el universo auditable y así mejorar la eficiencia, eficacia y efectividad del Estado en beneficio de la sociedad. En ese programa se establecen los proyectos que deben ejecutarse. Para que sea factible la realización de seguimientos de recomendaciones, debió estar previsto y aprobado por la CPMRC.

Con la definición del Plan Anual se determinarán los proyectos destinados al seguimiento. En el caso de existir controles gubernamentales de gestión recurrentes sobre determinados objetos de auditoría deberán ser considerados los hallazgos realizados en los informes precedentes.

Para llevar a cabo la auditoría de Cuenta de Inversión, la GCCI específicamente, divide sus tareas en dos departamentos en donde el DCM, realiza el control seleccionando entidades a auditar aplicando criterios de “materialidad”, es decir, la importancia en función del contexto y la magnitud del impacto; exposición relativa al riesgo (puntos críticos existentes); obligaciones legales y los compromisos contraídos, así como los requerimientos del Congreso Nacional y magnitud del Organismo. Todos estos indicadores son tenidos en cuenta en la planificación plurianual de la auditoría de la Cuenta de Inversión que prevé una metodología aprobada por Disposiciones AGN N° 65/2011, 310/2013 y revisiones posteriores; las cuales establecen un ordenamiento de los Servicios Administrativos Financieros (en adelante SAF) susceptibles de ser auditados por el DCM según el criterio del Nivel de Exposición Relativa al Riesgo (en

adelante NERR), que se determina por una combinatoria de indicadores económicos y no económicos. Estos indicadores están en concordancia con la definición de materialidad que establece la Resolución AGN N° 26/2015 de modo que para determinar el NERR de un organismo no sólo se considera la magnitud de la ejecución presupuestaria y sus variaciones, sino también otros aspectos cualitativos como el interés parlamentario, el cumplimiento de sus obligaciones administrativas y el rol institucional. El procedimiento planteado es sistemático e iterativo, es decir que cada año se revisan y ajustan los indicadores para la determinación del ranking de organismos según el NERR considerando los datos disponibles durante la realización de las tareas de campo con respecto a las variables que conforman los indicadores. (Quedando a criterio del Colegio de Auditores emitir nuevas Disposiciones aprobando las revisiones anuales).

Las normas aplicadas para la auditoría de Cuenta de Inversión desde el año 1993 fueron las Normas de Auditoría Externa (en adelante NAE) las cuales fueron utilizadas hasta el año 2017/2018. Estas normas eran observadas en los trabajos que asumía la AGN.

A partir de la sanción de las nuevas Normas de Control Externo Gubernamental (en adelante NCEG) mediante Resoluciones AGN N° 26/15, 185/16, 186/16, 187/16 y 188/16, dictadas en virtud de las facultades conferidas por la Ley 24.156 artículo 119°, inciso d) se derogaron las anteriores y con algunas auditorías de Cuenta de Inversión del Ejercicio 2016 (Ministerio de Desarrollo Social y Ministerio del Interior) ya se comenzaron a aplicar parcialmente y quedaron derogadas definitivamente las NAE.

Las normas técnicas internas de AGN emitidas, han sido desarrolladas en base a la normativa internacional vigente en la materia, las normas de ISSAI (International Standards of Supreme Audit Institutions - INTOSAI), las mejores prácticas internacionales recomendadas y a las normas profesionales vigentes en nuestro país.

La primer medida para contribuir a la diligencia del trámite parlamentario se produjo con la aprobación de la Disposición AGN N° 74/09 a partir del 20/05/09 que afectó los informes correspondientes al ejercicio fiscal 2008 en donde se encomendó la elaboración de dos informes del auditor, en forma separada, uno con la opinión referida a la Ejecución Presupuestaria de Recursos y Gastos, Cumplimiento de Objetivos y

Metas y Proyectos de Inversión, y otro con el Dictamen de la auditoria de los Estados Contables de la Administración Central y los Organismos Descentralizados e Instituciones de la Seguridad Social con la emisión de dos Resoluciones aprobatorias para cada temática.

La segunda medida para contribuir a la diligencia del trámite parlamentario fue la separación en distintos proyectos, las auditorias sobre la ejecución presupuestaria y las de revisión de metas. Con el análisis de la Cuenta de Inversión 2015, se conformó un equipo cuyo objeto fue realizar auditoría de cumplimiento de las metas expuestas de los organismos que integraban la muestra del DCM del POA del presente año, por lo que se emitió un informe por separado específico.

La Disposición AGN N° 373/2016 introdujo modificaciones en cuanto a la modalidad de intervención y revisión del DCM para la revisión de las metas informadas por los organismos en la Cuenta de Inversión con la realización de auditorías de cumplimiento en un sólo proyecto.

En los informes de Cuenta de Inversión (DCM), el Objeto, el Objetivo y el Alcance ya están previamente definidos por la superioridad ya que todo se refiere a la documentación que presentan los Organismos al cierre del ejercicio de acuerdo al manual de cierre (Disposición 71/10 – CGN).

En este marco, aplicando las definiciones establecidas en las Normas de Control Externo Gubernamental, el DCM ha considerado que el trabajo que se viene desarrollando en materia de auditoría de Ejecución Presupuestaria puede enmarcarse en una auditoría de cumplimiento realizada conjuntamente con un estado financiero (Res 187/16-AGN IV.B. apartado “b) Los estados financieros han sido elaborados de acuerdo con un marco de información financiera, según el cual, los estados financieros han de reflejar el cumplimiento de leyes y reglamentos”).

De la aplicación de las NCEG y de la Metodología de presentación de los informes de auditoría relativos a la Cuenta de Inversión, se desprende que debe emitirse una única opinión sobre la Ejecución de Recursos y Gastos del organismo. Para la Cuenta de Inversión 2019, la opinión de la Ejecución Presupuestaria se formuló, por ejemplo, de la siguiente manera:

Los Estados de Ejecución Presupuestaria correspondientes al (nombre del organismo) incluidos en la Cuenta de Inversión del Ejercicio 2019, cumplen/no cumplen/etc., en sus aspectos significativos, con las normas de Administración Financiera aprobadas por la Ley 24.156, normas complementarias y concordantes, exponiendo/no exponiendo/etc., razonablemente la información correspondiente a las diferentes etapas del Gasto y a los Recursos ingresados durante el ejercicio.

El examen de los estados económicos-financieros contenidos en la Cuenta de Inversión permite evaluar el grado de ejecución de los planes de gobierno aprobados en la Ley de Presupuesto; el seguimiento de las metas físicas presupuestadas; la composición y valuación del patrimonio público de la ciudad; la evaluación de su control interno y el cumplimiento de las diferentes normativas dictadas por el poder legislativo y el propio gobierno; lo que constituye, en definitiva, la revisión de una completa rendición de cuentas.

Los procedimientos de auditoría utilizados para respaldar las opiniones de los informes tienen como objetivo aspectos de legalidad, técnicos, económicos, financieros y/o de control interno. Ellos han comprendido el análisis de los principales actos administrativos, sus procesos de ejecución y registración presupuestaria, el examen de la documentación respaldatoria, así como la verificación de la propiedad, existencia e integridad de las transacciones que dan sustento e integran la Cuenta de Inversión.

Al momento de evaluar la Cuenta de Inversión, la AGN aplica la Resolución AGN N° 26/15, normativa general para todas las auditorías; y conjuntamente las Resoluciones AGN N° 185/16, normas de control externo financiero, para la evaluación de Cuadros y Anexos y Estados Contables y la N° 187/16 aplicable a auditorías de cumplimiento.

El auditor gubernamental externo, considera el Control Interno no con el fin de expresar una opinión sobre la efectividad del Control Interno de la Entidad en su conjunto; sino para evaluar la pertinencia para la preparación y presentación razonable de la información objeto de control y para diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función a las circunstancias.

### I.3. Diferencias y similitudes entre Auditoría y Seguimiento

El control debe entenderse como el conjunto de elementos, trabados entre sí con armonía, cuya función consiste en descubrir las causas por las cuales algo no funciona bien o podría no funcionar, que sería el carácter preventivo. Traído a la hacienda pública, permite poner de manifiesto los motivos que afectan el desarrollo de los actos y operaciones que, buscando el mejor empleo de los recursos disponibles para obtener un producto o un servicio, son puestos en ejecución por una organización determinada. En la Hacienda Pública esos actos y operaciones emanan del ejercicio del poder y, por lo tanto, son de raíz y esencia política (Cayetano A. Licciardo – 1986).

El control en la Hacienda Pública es una función que debe referirse al derecho a la Justicia y a la Libertad, hace al ejercicio del Poder, está vinculado al cumplimiento de la voluntad del Estado, garantiza la relación de los órganos entre sí y en el ejercicio de la competencia de los funcionarios. Es el derecho de los ciudadanos de un Estado, suple la ausencia del interés particular, vincula sus órganos con la vida de la comunidad social, asegura la unidad del Estado, da continuidad a la forma Republicana de Gobierno: es por eso que no debe reducirse a criterios de eficiencia o a la rutina de las revisiones formales (Cayetano A. Licciardo – 19992).

Según la ISSAI 100, el entorno de la auditoría del sector público es aquel en el que los gobiernos y otras entidades del sector público se responsabilizan sobre el uso de recursos provenientes de la tributación y otras fuentes, para la prestación de servicios a los ciudadanos y otros beneficiarios. Estas entidades deben rendir cuentas de su gestión y desempeño, así como del uso de los recursos, tanto a quienes se los proporcionan como a quienes dependen de los servicios prestados utilizando tales recursos, incluyendo a los ciudadanos.

En general, las auditorías pueden describirse como un proceso sistemático en el que de manera objetiva se obtiene y se evalúa la evidencia para determinar si la información o las condiciones reales están de acuerdo con los criterios establecidos. La auditoría del sector público es esencial, ya que proporciona, a los órganos legislativos y de supervisión, a los encargados de la gobernanza y al público en general, información y evaluaciones independientes y objetivas concernientes a la administración y el desempeño de las políticas, programas u operaciones gubernamentales.

Tradicionalmente las fases de la auditoría consistían en la planificación, ejecución e informes; sin embargo se está incluyendo principalmente en el sector público, la fase de seguimiento a las recomendaciones que emite el auditor con el propósito de monitorear la aplicación de las mismas, mejorar los procesos y los controles de las instituciones.

La implementación de mejoras provenientes de recomendaciones, deberían ser de aplicación en toda la organización de acuerdo a cada nivel involucrado partiendo del concepto de que el control interno supone medidas adoptadas por la dirección superior para dirigir y controlar las operaciones sustantivas y de apoyo en los organismos a su cargo. Dichas medidas incluyen corregir las deficiencias y mejorar las operaciones, para que estén de conformidad con las normas y con los objetivos planteados<sup>2</sup>.

Existe una diferenciación entre Auditoría y Seguimiento, entre el Auditor de Auditoría y el Auditor de Seguimiento, como así también semejanzas de sus tareas. La importancia que hay que darle a cada una de las actividades mencionadas, auditoría y seguimiento, puede concluirse que ninguna es más importante que la otra sino que mutuamente complementarias y necesarias. Es decir que Auditoría más Seguimiento contribuye a la mejora en la gestión de la Administración Pública.

En este aspecto, considerada la auditoría como un servicio y que sus resultados deben contribuir a generar los cambios de actitudes y acciones necesarias para corregir desvíos, no puede dejar de señalarse que la calificación del riesgo también orienta al auditado respecto de cuáles son las temáticas a las que debe dedicar mayor y más inmediato esfuerzo.

Por su parte, el seguimiento es considerado como el conjunto de acciones posteriores a las actividades de auditoría, una vez que el informe de auditoría ha sido aprobado en este caso, por el Colegio de Auditores Generales y puesto a disposición de la CPMRC. Del establecimiento de diferencias y semejanzas entre el Auditor de Auditoría y Auditor de Seguimiento surgen las siguientes etapas:

Aunque son actividades con objetivos distintos, emanan de una misma directriz cuyo objetivo es la búsqueda de la mejora en la administración pública y son abordados con el mismo profesionalismo, objetividad, criterio profesional.

---

<sup>2</sup> Manual de Control Interno Gubernamental – SIGEN – Diciembre 2010.

Figura N° 1: Diferencias y semejanzas entre el Auditor de Auditoría y Auditor de Seguimiento



Fuente: Manual para la solventación de observaciones y seguimiento de las recomendaciones – Órgano de Fiscalización Superior del Congreso del Estado de Guanajuato – México - Enero 2011.

En cuanto a la temporalidad en la que cada una de ellas se ejecuta, una obligatoriamente le antecede a la otra, no puede realizarse el seguimiento de recomendaciones si no se emite un informe documentando los hallazgos: no habría materia para seguir.

Uno de los aspectos más importantes y esenciales para poder entender la tarea de seguimiento es que el informe de auditoría sea elaborado de manera constructiva y que las observaciones que surjan como resultado de la comparación entre la condición y el criterio, estén fundamentadas en las causas que las generan y los efectos inmediatos o mediatos, así como su estimación cuantitativa (económica y financiera, según corresponda) incluyendo los impactos reales y potenciales. Cuando se inicia la redacción de las observaciones en el informe de auditoría, debería quedar implícita y permitir identificar la acción correctiva sugerida y responder a la pregunta: ¿Qué cursos de acción deberían encararse a fin de sanear tal o cual situación?

Respecto al grado de dificultad podemos concluir que, la facilidad o dificultad que cada uno ofrece, son similares aunque son actividades con objetivos distintos.

La determinación de la causa y el efecto son fundamentales: si bien es importante la búsqueda de explicaciones para los desvíos observados, se debe ser

cuidadoso en la identificación de las causas, las que deben estar sustentadas en evidencia porque sirven de base para las recomendaciones. Los efectos 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. De todas maneras, todo hallazgo determinado debe ser incorporado al informe de auditoría, aun cuando en algunas ocasiones no pueda identificarse de manera confiable las causas de la situación existente.

Al vigilar el cumplimiento de las medidas correctivas, se podrá evaluar no sólo lo acertado del asesoramiento, sino también si los resultados obtenidos de tales soluciones se corresponden con las expectativas.

I.4. Aspectos destacados sobre el Control Externo Gubernamental de la Cuenta de Inversión y la importancia de la emisión de informes con recomendaciones y el seguimiento posterior

Finalmente, habiendo expuesto en el presente capítulo nociones generales del control externo gubernamental y específicamente lo relacionado a Cuenta de Inversión, en lo atinente a planificación operativa, normativa aplicable, tipos de informes, organización de la auditoría y la Gerencia de Cuenta de Inversión en AGN para llevar a cabo las tareas de campo.

Podemos concluir que son un aspecto muy importante y esencial los informes técnicos que emite la AGN como responsable del control externo gubernamental como requisito indispensable para aprobar o desechar la rendición de cuentas anual que realizan los organismos del sector público nacional pero que nos encontramos con un vacío técnico a no emitir informes con recomendaciones que están estipulados en la normativa y luego, la no ejecución del seguimiento de las recomendaciones que, al no estar estipulado en el circuito administrativo de la CPMRC, no se lleva a cabo.

Como consecuencia, los informes carecen de valor y luego de varios años se encuentran las mismas falencias y en algunos casos, estas se profundizaron y

agudizaron en cuanto a su cuantía. Muchas de las observaciones que se verifican son coincidentes con las que detecta la UAI por lo que la labor de AGN fortalecería el sistema de control interno si se realizara el circuito completo de auditoría.

Otro aspecto a destacar que surge de las conversaciones mantenidas con los funcionarios auditados y que forma parte de esta propuesta que es contribuir a mejorar la comunicación entre el auditor y el auditado es que, como consecuencia de que los equipos de AGN de Control de la Muestra de Cuenta de Inversión, no tienen una relación directa con los Organismos luego de la emisión y aprobación del informe por parte del Colegio de Auditores, no hay constancias de que comuniquen los resultados de las auditorías y como consecuencia, de que tomen conocimiento los auditados.

Respecto a los hallazgos de auditoría y juzgando que son asuntos que llaman la atención del auditor y que en su opinión, deben comunicarse a la entidad ya que representan deficiencias importantes que podrían afectar en forma negativa su capacidad para registrar, procesar, resumir y reportar información financiera, y que pueden referirse a diversos aspectos de la estructura de control interno, tales como: ambiente de control, sistema de contabilidad y procedimientos de control; y considerando que las *recomendaciones* son medidas que el órgano de control establece tendientes a prevenir y subsanar las irregularidades y deficiencias detectadas en los procesos de auditoría a efecto de hacer eficaz y eficiente la gestión financiera, es que complementariamente y relacionado con seguimiento, cuyo objetivo es precisamente seguir la evolución de las no conformidades que solo pueden verificarse durante una auditoría física, se describieron los aspectos más importantes para poder llevar a cabo el seguimiento partiendo de las condiciones de redacción que deben reunir los informes, la temporalidad de su ejecución, determinación de las causas y los efectos, la minuciosa y correcta redacción de los hallazgos en tono constructivo logrando de este modo que sea tomado el informe como un aporte sustancial a la gestión y no como un simple documento que se archiva en un cajón y cae en el olvido.

En este circuito de auditoría, es muy importante la comunicación constante con el auditado aun habiendo terminado las tareas de campo y con personal de auditoría interna ya que luego son quienes colaborarán con el desarrollo del seguimiento respectivo.



**UNIVERSIDAD NACIONAL DE SAN MARTÍN**  
**ESCUELA DE POLÍTICA Y GOBIERNO**

En el siguiente capítulo se realizará un relevamiento normativo sobre buenas prácticas que contemplan la emisión y seguimiento de recomendaciones. Se describirán leyes, manuales, sistemas de registro, estructuras organizativas, etc.; de otros organismos de control, ya sean internos como externos, Nacionales e Internacionales que servirán de sustento para la elaboración de la propuesta.

“Una economía sana no puede funcionar sin buenos controles”

(Dr. Leandro Despouy – 2002)

## **CAPÍTULO II: BUENAS PRÁCTICAS A NIVEL INTERNACIONAL Y NACIONAL DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL SOBRE FORMULACIÓN Y SEGUIMIENTO DE RECOMENDACIONES**

Las buenas prácticas en el contexto de la auditoría se refieren a un conjunto de antecedentes doctrinarios emitidos por Entidades Fiscalizadoras Superiores y otros organismos gubernamentales relevantes. Esto incluye leyes, normas técnicas, directrices, procedimientos, manuales, así como su aplicación y puesta en práctica. Las Normas de la INTOSAI son un ejemplo clave, ya que son emitidas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) y reflejan las mejores prácticas en auditoría. Además, se consideran normas internacionales relevantes sobre el tema y experiencias compartidas por organizaciones gubernamentales que implementan y emiten informes sobre procesos de auditoría dentro de sus funciones.

Las buenas prácticas en auditoría son el resultado de la combinación de normas, guías y experiencias que buscan promover la calidad y la eficacia en el ejercicio de la auditoría.

Una buena práctica en auditoría debe cumplir con la condición de contribuir a la mejora de la gestión de cada organismo, así como promover la transparencia y la rendición de cuentas. Esto significa que las prácticas adoptadas deben ser efectivas en mejorar los procesos y resultados de la gestión pública, así como en garantizar que las actividades sean llevadas a cabo de manera transparente y que se rindan cuentas de manera adecuada ante los ciudadanos y otras partes interesadas. Al centrarse en estos aspectos clave, las buenas prácticas en auditoría pueden promover una gestión más eficiente, responsable y orientada hacia el cumplimiento de los objetivos organizacionales y los intereses públicos.

En este capítulo se relevan y analizan leyes, normas técnicas, manuales, antecedentes doctrinarios, informes, etc.; difundidos en la web que son de público conocimiento y a lo que se pudo acceder de acuerdo al principio de transparencia proclamado por los organismos de control que abordan la temática, ya sea del ámbito de

AGN propiamente dicho como de otros Organismos responsables del control externo e interno de los sectores públicos Nacionales e Internacionales que aporten información no sólo relacionado con la normativa sino también vinculadas con el aspecto organizacional para llevar cabo el seguimiento, por ejemplo.

A partir de experiencias *positivas* de otros países, se va a tomar la idea general o elementos de la medida en cuestión para que, a partir de este punto, diagramar la propuesta.

#### II.1. Normativa internacional sobre formulación y seguimiento de recomendaciones en auditorías gubernamentales

Según la ISSAI 3000, en el ámbito de la auditoría operativa, los auditores deben tratar de proporcionar recomendaciones que puedan contribuir significativamente a solventar las debilidades o deficiencias constatadas por la fiscalización. Deberán estar bien fundamentadas y añadir valor, sin inmiscuirse en las competencias propias de la entidad fiscalizada.

De acuerdo a los principios fundamentales de la fiscalización operativa, el seguimiento va más allá de la simple aplicación de las recomendaciones llegando hasta “comprobar si la entidad fiscalizada ha tomado las medidas adecuadas para solventar las deficiencias detectadas, y las ha corregido tras un periodo razonable de tiempo” (ISSAI 300). La mera existencia del proceso de seguimiento puede contribuir a la aplicación efectiva de las recomendaciones del informe por las entidades auditadas.

Otro concepto de recomendaciones que resulta interesante es el presentado por la ISSAI 3100 – “Directrices para la auditoría de desempeño: Principios clave (2009)” al indicar que las recomendaciones, cuando éstas se mencionan, deben ser manifestadas en una forma lógica basada en conocimientos, racional y; deben sustentarse en hallazgos de auditorías competentes y relevantes. Éstas deben ser factibles, agregar valor y aborda el objetivo y cuestiones de auditoría. Éstas deben dirigirse a la entidad que tenga la responsabilidad y competencia para su implementación.

La Declaración de México sobre Independencia (INTOSAI-P10) incluye dentro de sus ocho principios básicos que se consideran como ideales para todo organismo

auditor independiente, el 7º que involucra la existencia de mecanismos eficaces de seguimiento de las recomendaciones emitidas.

Este principio incluye que las Entidades Fiscalizadoras Superiores (en adelante EFS) presentan sus informes de auditoría según corresponda, para la revisión y el seguimiento de las recomendaciones específicas sobre adopción de medidas correctivas, poseen su propio sistema interno de seguimiento para asegurar que las entidades auditadas sigan adecuadamente sus observaciones y recomendaciones; y remiten sus informes de seguimiento para su consideración y para que adopten las medidas pertinentes; incluso cuando las EFS tienen su propio poder legal para el seguimiento y aplicación de sanciones.

Los Principios Fundamentales de la Fiscalización de Cumplimiento (ISSAI 4000) establecen que el informe de fiscalización contiene conclusiones basadas en el trabajo de auditoría realizado, pudiendo ofrecer, si se considera apropiado, recomendaciones constructivas y prácticas para mejorar los procedimientos.

Relacionado con el seguimiento posterior, determina que los auditores deben hacer un seguimiento a los casos de incumplimiento, cuando proceda y facilita la implantación eficaz de la acción correctora y proporciona una retroalimentación valiosa a la entidad fiscalizada, a los destinatarios de los informes y al auditor (para la planificación de fiscalizaciones futuras).

La necesidad de hacer un seguimiento a los casos de incumplimiento incluidos en informes anteriores variará de acuerdo a la naturaleza de la materia examinada, los incumplimientos identificados y las circunstancias particulares de la fiscalización. En algunos casos el seguimiento puede incluir la emisión de informes. En las auditorías que se llevan a cabo regularmente los procesos de seguimiento pueden formar parte de la evaluación de riesgos para años posteriores.

En la misma línea, la ISSAI 4000, en el apartado relacionado con elaboración del informe, determina que la conclusión u opinión se presenta en forma de informe al usuario previsto y se incluyen las recomendaciones y las respuestas de la entidad ante ellas.

En el mismo sentido, detalla que el propósito de un informe de auditoría es comunicar los resultados del trabajo de la EFS a los usuarios respectivos, al auditado y al público en general. La preparación de informes es una parte esencial de la auditoría. Implica registrar el incumplimiento y las violaciones de las disposiciones pertinentes, y efectuar un seguimiento para determinar si la entidad toma las medidas correctivas indicadas y los responsables del incumplimiento o violación son responsabilizados por sus acciones.

Dicho informe presenta una alternativa, para que la parte responsable implemente las medidas correctivas necesarias, a fin de abordar los casos de incumplimiento, y para que el auditor planifique el seguimiento de sus hallazgos.

“El auditor decidirá el seguimiento de las de opiniones, conclusiones o recomendaciones de casos de incumplimiento en el informe de auditoría cuando sea apropiado. Las directrices de la auditoría de cumplimiento recomiendan que los auditores realicen un seguimiento de los casos de incumplimiento, cuando ello sea necesario. El proceso de seguimiento consiste en monitorear si la parte responsable ha implementado las acciones correctivas pertinentes y cuáles han sido, con el fin de solucionar los casos de incumplimiento identificados en el(los) informe(s) previo(s) de auditoría. En los casos en que esto es necesario, la EFS debe hacerle seguimiento a sus recomendaciones para proporcionarle, al usuario previsto, una actualización acerca de las acciones e iniciativas adoptadas por la parte responsable para solucionar el incumplimiento [...]. El mandato de la EFS junto con el tipo de auditoría determinará si es aplicable el seguimiento” (ISSAI 4000).

La Guía para las Entidades Fiscalizadoras Superiores “Como incrementar el uso e impacto de los reportes de auditoría” de la INTOSAI (2013) manifiesta que el propósito de hacer el seguimiento es identificar lo bien que los auditados han implementado los cambios que prometieron hacer cuando respondieron a las recomendaciones de los reportes de auditoría.

La ISSAI 400 Normas para la elaboración de los informes en la Fiscalización Pública párrafo 26 (2012) expresa que en la formulación y el seguimiento de las recomendaciones el auditor debe ser objetivo e independiente y poner más atención en

si las deficiencias encontradas se han corregido que en si se han cumplido determinadas recomendaciones.

En Europa, el Tribunal de Cuentas Europeo<sup>3</sup> en su directriz para la redacción de informes sugiere evitar aquellas recomendaciones redactadas en torno a los verbos asegurar, continuar y considerar y por otra parte, en su Manual de Auditoría Operativa (actualización del año 2017), invita a que las recomendaciones “se deriven de forma lógica de los hechos y argumentos presentados” proponiendo el razonamiento inductivo, que establece relaciones entre las constataciones y las recomendaciones.

El Manual de Auditoría Gubernamental de Guatemala en su tomo 1 Guía AI-ET 7 (2005)<sup>4</sup> señala que el seguimiento de recomendaciones es el conjunto de acciones desarrolladas para evaluar la forma en que las entidades han cumplido con la implantación de las recomendaciones emitidas como resultado de las auditorías.

## II.2. Experiencias comparativas de Otras Entidades Fiscalizadoras Superiores y Órganos de Control Interno Internacionales

En España funciona una Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo del Estado Español creada en mayo de 1989 debido a la necesidad de establecer criterios de coordinación entre los distintos órganos de control externo cuyo objeto es realizar propuestas, ante los organismos o instituciones pertinentes, tendientes a definir criterios homogéneos sobre la terminología a emplear, las normas técnicas de fiscalización, las estructuras de los diferentes tipos de informes y las líneas generales de su presentación.

Una de las primeras tareas a realizar por la Comisión de Coordinación ha sido la elaboración de “Principios y normas de auditoría del Sector Público”<sup>5</sup>, que recogen los criterios fundamentales que deben observar tanto los órganos institucionales de control externo, como los expertos independientes. Todo ello está dirigido a diseñar un marco normativo uniforme, que permita disponer de informes homologables entre sí y conforme a los principios, normas y procedimientos generalmente aplicados por los

<sup>3</sup> Manual de Auditoría de Gestión, Tribunal de Cuentas Europeo (2017). <https://fiscalizacion.es/wp-content/uploads/2018/06/manual-ag-tceu.pdf>

<sup>4</sup> Seguimiento de las recomendaciones presentadas por la Contraloría General de la República: ¿De quién es la responsabilidad? (2019) - <http://portal.amelica.org/ameli/jatsRepo/221/221970022/index.html>

<sup>5</sup> Principios y Normas de Auditoría del Sector Público - Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo del Estado Español. <https://www.acuentascanarias.org/documentos/normasaudpublico.pdf>

profesionales de la auditoría. Con estos “Principios y normas de auditoría del Sector Público” no se agota el desarrollo normativo al respecto, ya que se elaboraron manuales que profundizaron y concretaron el contenido de este documento. En este sentido y considerando el seguimiento de la auditoría, establece que el auditor deberá valorar las disposiciones adoptadas por el ente controlado como consecuencia de las conclusiones y recomendaciones de informes anteriores, así como proveer la realización de comprobaciones posteriores sobre la auditoría planificada. Dentro de los fines de la supervisión se establece que se debe comprobar que los papeles de trabajo soporten correctamente los comentarios, las conclusiones y las recomendaciones incluidos en el informe y que el informe incluya, de forma adecuada y clara, las conclusiones, opiniones y recomendaciones, entre otras.

Específicamente sobre recomendaciones en los informes, en la opinión o conclusión se pone de manifiesto si existe conformidad entre las cuentas y hechos auditados y los principios, criterios y normas que les sean de aplicación; se trata de una constatación lo más objetiva posible de los hechos, que ha de presentarse de forma concreta y concisa. El órgano auditor suele disponer de una valiosa información sobre la entidad auditada y está en condiciones de señalar como recomendaciones, medidas concretas que mejoren sus actuaciones. Estas recomendaciones pueden venir referidas a aplicación de principios contables, normas legales o procedimientos de control interno en las auditorías de regularidad, y a la gestión en las auditorías operativas. Para una mayor efectividad de las recomendaciones, consideran que es importante que se lleve a cabo un seguimiento posterior de las medidas adoptadas para corregir las deficiencias detectadas.

El Tribunal de Cuentas de España emite informes sobre el seguimiento de las recomendaciones incluidas en los informes relativos al área de la administración económica del estado incorporando preguntas como ¿han implantado los Ministerios de Hacienda y Función Pública las recomendaciones del Tribunal de Cuentas incluidas en los informes?

En su sesión del 28/11/19 aprobó el Manual para la Formulación y el Seguimiento de Recomendaciones<sup>6</sup> cuyo objetivo fue coadyuvar con el objetivo 1

---

<sup>6</sup> Manual para la formulación y el seguimiento de recomendaciones (2019) – España.  
<https://www.tcu.es/export/sites/default/.galleries/pdf/NormasManuales/ManualFormulacionySeguimientorecomendaciones.pdf>

vigente del Plan Estratégico del Tribunal de Cuentas que es contribuir al buen gobierno y a la mejora de la actividad económico-financiera del sector público y contempla entre sus medidas la necesidad de articular mecanismos que posibiliten la efectividad de las recomendaciones y “la sistematización de la fiscalización de seguimiento de recomendaciones y resoluciones”.

El artículo 14.1 de la Ley Orgánica 2/1982, del Tribunal de Cuentas, señala que “El Tribunal de Cuentas propondrá las medidas a adoptar, en su caso, para la mejora de la gestión económico-financiera del sector público”. En el mismo sentido, el art. 28.6 de la Ley 7/1988, de funcionamiento del Tribunal de Cuentas, establece que “El Tribunal de Cuentas elevará en todo caso a las Cortes Generales y, en su caso, a las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas, cuantas Mociones o Notas considere convenientes, proponiendo las medidas a su juicio conducentes a la mejora de la gestión económico-financiera del Sector Público, a la vista de los Informes o Memorias, ordinarias y extraordinarias, a que se refieren los párrafos anteriores y del resultado de la censura de cuentas o procedimientos de fiscalización de que hubiere conocido”. En consecuencia, el legislador prevé que de la actuación fiscalizadora del Tribunal se deriven medidas para “(...) la mejora de la gestión económico-financiera del sector público”, lo que define el concepto de recomendación.

De acuerdo con lo anterior, la norma técnica 84 de las Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas (en adelante NT)<sup>7</sup>, aprobadas por el Pleno de la Institución el 23 de diciembre de 2013, señala que en los informes de fiscalización se propondrán “las medidas que se consideren adecuadas para la mejora de la gestión económico-financiera de la entidad o entidades fiscalizadas que se puedan deducir de los resultados o conclusiones de la fiscalización, especificando a qué instancias o autoridades concretas corresponde su puesta en práctica”, definiendo, en su Glosario, la recomendación como “aquella propuesta de actuación que se formula en el informe, moción o nota para la mejora de la gestión económico-financiera de la entidad o del sector público fiscalizados”.

---

<sup>7</sup> Norma Técnica Nº 84 de las Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas, España (2019).  
<https://www.tcu.es/export/sites/default/.galleries/pdf/NormasManuales/Normas-Fiscalizacion-TCu.pdf>

Por su parte, el Manual de Estilo<sup>8</sup>, aprobado por el Pleno del Tribunal de Cuentas el 23 de julio de 2015, señala que la finalidad de las recomendaciones consiste en proponer las medidas concretas que se consideren adecuadas para la mejora de la gestión de la actividad económico-financiera de la entidad fiscalizada o la actividad a la que se refiere el informe de fiscalización, y que se hayan deducido de los resultados o conclusiones de la fiscalización.

A los efectos de este Manual, las propuestas dirigidas a las Cortes o a las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas, así como las que puedan dirigirse a los partidos políticos y demás entidades que no formen parte del sector público, no se consideran recomendaciones.

La evaluación y medición de la eficacia de la actividad fiscalizadora constituye un elemento necesario dentro de la función encomendada al Tribunal de Cuentas como supremo órgano fiscalizador de la gestión económica del Estado y del Sector Público conforme a lo establecido en la Ley Orgánica 2/1982. El artículo 28.5 de la Ley 7/1988, de funcionamiento del Tribunal, sostiene que “Los resultados obtenidos en orden a la corrección de las infracciones, abusos o prácticas irregulares detectadas por el Tribunal de Cuentas y el grado de cumplimiento de las observaciones emanadas del mismo, se incorporarán al Informe o Memoria anual”, lo que constituye el fundamento normativo para el seguimiento de las recomendaciones contenidas en los informes y notas.

En este sentido, la medida 2 del Objetivo específico 1.1 del vigente Plan Estratégico<sup>9</sup> prevé “Implantar un sistema electrónico de seguimiento de las recomendaciones incluidas en los informes de fiscalización” y que se incorpore “la publicación de los resultados en el portal web del Tribunal de Cuentas”. En concordancia con este enunciado, la citada medida incluye entre las actuaciones para su implementación, las siguientes: la adecuación de las Normas de Fiscalización para regular el seguimiento de recomendaciones y resoluciones; la implantación de una herramienta electrónica de seguimiento de recomendaciones y resoluciones; la antes citada actuación de sistematización de la fiscalización de seguimiento de

---

<sup>8</sup> Manual de Estilo, Tribunal de Cuentas, España (2019).

<https://www.tcu.es/export/sites/default/.galleries/pdf/NormasManuales/ManualEstiloDocumentosResultadosEjercicioFuncionFiscalizadoraTCu.pdf>

<sup>9</sup> Plan estratégico 2018-2021 Objetivos estratégicos, objetivos específicos y medidas – Tribunal de Cuentas, España (2018).

[https://www.tcu.es/export/sites/default/.galleries/pdf/PLAN ESTRATEGICO\\_2018-2021.pdf](https://www.tcu.es/export/sites/default/.galleries/pdf/PLAN ESTRATEGICO_2018-2021.pdf)

recomendaciones y resoluciones; la singularización en la Memoria anual y en la web de la información sobre seguimiento de recomendaciones y resoluciones.

Como antecedentes podemos citar la fiscalización del cumplimiento al cierre del ejercicio 2015 de las recomendaciones recogidas en informes aprobados en años anteriores relativos al área de la Administración Económica del Estado. El origen de este procedimiento de fiscalización se encuentra en el Acuerdo del Pleno por el que se aprobó el Programa de Fiscalizaciones del Tribunal de Cuentas para el año 2015<sup>10</sup>, en el que figura entre los programados por iniciativa del propio Tribunal.

En el ejercicio de la función fiscalizadora, cuyos resultados se exponen mediante los correspondientes informes, el Tribunal realiza recomendaciones con el objeto de mejorar distintos aspectos de la gestión económico-financiera para su puesta en práctica por los órganos u organismos afectados. Entre los objetivos del Programa de Fiscalizaciones para el año 2015 se encontraba el de intensificar el seguimiento de las recomendaciones realizadas por el Tribunal sobre la gestión económico-financiera pública.

Entre el 1 de enero de 2010 y el 31 de diciembre de 2014, el Pleno del Tribunal ha aprobado 24 informes sobre entidades del sector público asignadas al Departamento 1º de la Sección de Fiscalización. De ellos, 7 se refieren a organismos autónomos cuyo seguimiento se ha realizado en la programación de 2014; 5 a informes anuales sobre la contratación celebrada por las entidades del Sector Público sometidas a la legislación de contratos de las Administraciones Públicas, y los restantes a diversos programas presupuestarios, planes específicos o actividades realizadas por órganos o entidades dependientes de la Administración General del Estado (AGE). Todos los informes contienen un apartado final de recomendaciones.

En general, las recomendaciones instan la adopción de medidas encaminadas a solventar alguna de las concretas deficiencias puestas de manifiesto en el correspondiente informe; no obstante, existen informes relacionados con el área de subvenciones en los que la recomendación recurrente es perfeccionar los

---

<sup>10</sup> Informe de fiscalización del cumplimiento al cierre del ejercicio 2015 de las recomendaciones del tribunal de cuentas recogidas en informes aprobados en años anteriores relativos al área de la administración económica del estado Nº 1.164.  
<https://www.tcu.es/repositorio/dad2324e-50b3-450d-8538-7037c6fec316/l1164.pdf>

procedimientos de gestión de las ayudas con el fin de asegurar el respeto a los principios de concurrencia, publicidad y transparencia.

La presente fiscalización comprende, como ámbito objetivo, la valoración de las operaciones y de los sistemas y procedimientos de gestión establecidos por la entidad correspondiente, para dar cumplimiento a la recomendación o recomendaciones realizadas por el Tribunal y, en su caso, por las resoluciones de la Comisión Mixta Congreso-Senado para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas.

El resumen del informe de fiscalización N° 1508<sup>11</sup> vinculado al área de la administración económica del estado, ejercicio 2020 dirigido a evaluar el grado de implementación de las recomendaciones contenidas en los Informes del Tribunal en el ámbito de los Ministerios del Área de Administración Económica del Estado, refleja que se efectúa el seguimiento de cuatro informes de fiscalización que fueron aprobados en los años 2018, 2019 y enero de 2020, así como de las recomendaciones cuya implementación seguía “en curso”, resultantes del informe de Fiscalización del seguimiento de las recomendaciones dirigidas al Ministerio de Hacienda incluidas en los informes relativos al Área de la Administración Económica del Estado aprobados durante los ejercicios 2015, 2016 y 2017, aprobado por este Tribunal el 29 de abril de 2021.

En cuanto al grado de cumplimiento global según el informe mencionado, del conjunto de recomendaciones objeto de examen, de un total de 46 recomendaciones, el 37% fueron cumplidas total o parcialmente si se excluyen las tres recomendaciones que devinieron no aplicables. El 33% de las recomendaciones continúan en curso de implementación y el 30% no se han cumplido, si se excluyen las recomendaciones no aplicables, por lo que el grado de cumplimiento ofrece un margen notable de mejora.

De las 15 recomendaciones propuestas al Ministerio de Hacienda y Función Pública, todas ellas asumidas por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal, 4 se consideran no aplicables actualmente. De las 12 aplicables, un 67% se han cumplido total o parcialmente, mientras que un 33%, se entienden no cumplidas.

---

<sup>11</sup> Informe de fiscalización del seguimiento de las recomendaciones incluidas en los informes relativos al área de administración económica del estado, ejercicio 2020 (N° 1.508)  
<https://www.tcu.es/repositorio/9b6d8143-d943-4e35-9dea-c4dbcd2d81d4/11508.pdf>

Vinculadas con el sistema de seguimiento de programas presupuestarios de los ministerios económicos se verificó que mantienen sus debilidades (informe de fiscalización del sistema de seguimiento de programas en el área de la administración económica del Estado, ejercicio 2017): de las 11 recomendaciones propuestas al Ministerio de Hacienda y Función Pública, todas ellas asumidas por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, un 36 %, han sido cumplidas total o parcialmente, una, referente a la revisión de la normativa sobre documentación y tramitación de expedientes de modificaciones presupuestarias, se encuentra en curso, y las otras 6, un 55 %, no se han cumplido.

Entre las no atendidas, siguen pendientes los cambios normativos y la adopción de las medidas necesarias para que: se recoja que todos los programas han de ser objeto de seguimiento; se establezca y normalice el contenido mínimo de las memorias presupuestarias que han de acompañar a las propuestas de presupuesto; se promueva una revisión de los objetivos de los programas presupuestarios, así como de sus indicadores; se asignen con claridad las competencias de los distintos participantes en el sistema de seguimiento de programas; se incorpore en la memoria de las cuentas anuales un análisis de las causas de las desviaciones en la realización de objetivos e indicadores y, en su caso, las medidas correctoras; y se facilite a los gestores de programas presupuestarios los medios necesarios para la implantación de sistemas de control de gestión y de contabilidad analítica que permitan cuantificar los costes de las distintas actividades desarrolladas y valorar los indicadores. En síntesis, teniendo en cuenta las debilidades del sistema de seguimiento de los programas presupuestarios, el Ministerio de Hacienda y Función Pública tiene pendiente abordar una mejora significativa del mismo pero utiliza esta información para seguir trabajando en el tema y mejorar las gestiones gubernamentales. Este seguimiento de recomendaciones es una herramienta necesaria para optimizar la administración pública de los recursos.

Andalucía redactó una guía que tiene como finalidad el establecimiento de unas pautas fundamentales en la elaboración de las recomendaciones contenidas en los informes de la Cámara de Cuentas de Andalucía (CCA)<sup>12</sup>, que sirvieron para armonizar sus características y estilo sobre la base de lo señalado en las normas internacionales de

---

<sup>12</sup> Guía práctica de fiscalización de los OCEX - GPF-OCEX 1735: Las recomendaciones y su seguimiento, Andalucía: Comisión Técnica de los OCEX - Órgano de Control Externo (2017).  
[https://asocex.es/wp-content/uploads/2017/11/GPF-OCEX-1735\\_Las\\_recomendaciones\\_y\\_su\\_seguimiento.pdf](https://asocex.es/wp-content/uploads/2017/11/GPF-OCEX-1735_Las_recomendaciones_y_su_seguimiento.pdf)

auditoría del sector público, a la vez que establece la adopción de determinadas iniciativas ya incorporadas por otras instituciones y organismos públicos de control externo en sus recomendaciones.

Esta Guía se ha elaborado con el objetivo de facilitar el trabajo de los equipos de fiscalización de la CCA a la hora de formular las correspondientes recomendaciones en sus informes. A pesar de que, comúnmente, los Órganos de Control Externo (OCEX) cuentan con una guía GPF-OCEX para elaborar las recomendaciones y realizar su seguimiento (GPF-OCEX 1735: Las recomendaciones y su seguimiento), se ha venido manifestando la necesidad de concretar su contenido ofreciendo ejemplos que ilustren sobre su aplicación práctica. De hecho, algunas instituciones, de manera individualizada, ya han establecido manuales o directrices que estudian con más detalle esta materia. Así, teniendo en cuenta el trabajo realizado por varios OCEX e incluso por otras entidades de control nacionales y extranjeras, se considera pertinente que la CCA disponga de una guía sobre esta materia.

En la Comunidad de Castilla y León (España), se realizó una modificación legislativa aprobada durante 2013 en la para que el presidente del Consejo de Cuentas comparezca anualmente ante el Parlamento regional para “informar sobre el seguimiento de las recomendaciones contenidas en los informes de fiscalización realizados”<sup>13</sup>. Esta previsión permite realizar un constructivo debate político así como una evaluación de la utilidad de las instituciones de control. El informe del ejercicio 2016 concluye que las diputaciones han aplicado total o parcialmente un 63% de las recomendaciones; los municipios un 65%, las universidades un 41%, la Junta de Castilla y León un 22% y la Administración institucional de la Comunidad un 20%.

El Tribunal Superior de Cuentas de Honduras (TSC) en el año 2013, reformó mediante Acta Administrativa 07-2013-TSC de fecha 27/05/13 el manual de procedimientos del Sistema de Seguimiento de Recomendaciones de Auditoría<sup>14</sup> (SISERA) aprobado mediante Acta Administrativa 010-2012-TSC de fecha 29/05/12, aplicable a las Direcciones de Auditoría correspondientes del Tribunal y las Unidades

<sup>13</sup> DS(C) nº 29/10 del 19/9/2019. Comisión de Economía y Hacienda.

[https://www.ccy.l.es/Publicaciones/TextoEntradaDiario?Legislatura=10&SeriePublicacion=DS\(C\)&NumeroPublicacion=29](https://www.ccy.l.es/Publicaciones/TextoEntradaDiario?Legislatura=10&SeriePublicacion=DS(C)&NumeroPublicacion=29)

<sup>14</sup> Sistema de seguimiento de recomendaciones de auditoría – HONDURAS C.A. - Manual de Procedimientos del Sistema de Seguimiento de Recomendaciones de Auditoría (SISERA) – 2012.

<https://www.tsc.gob.hn/biblioteca/index.php/manuales/173-manual-de-procedimientos-del-sistema-de-seguimiento-de-recomendaciones-de-auditoria-sisera>

de Auditoría Interna en las instituciones bajo el ámbito de competencia del TSC, con el propósito de asegurar que las recomendaciones formuladas en los Informes de Auditoría más las recomendaciones de carácter preventivo, una vez notificados a las instituciones, sean implementadas oportunamente para lograr los beneficios esperados producto de las auditorías, entre otros aspectos mejorar la eficiencia, eficacia y economía de la administración del Gobierno de Honduras. El SISERA funciona de acuerdo a lo establecido en el presente Manual de Procedimientos, en el cual se enfatiza el enfoque procesal del cumplimiento de todas y cada una de las Recomendaciones, los efectos de su incumplimiento y el contenido de los Informes de Trabajo a la alta administración del TSC.

El SISERA define a las recomendaciones como las acciones correctivas y/o preventivas que se pueden presentar en los informes de auditoría o en informes especiales de carácter preventivo como producto de las deficiencias o incumplimiento resultantes del proceso de fiscalización y son dirigidas a las autoridades competentes que tienen la responsabilidad de llevarlas a cabo.

Dichas acciones son propuestas por el Tribunal o la Unidad de Auditoría Interna de cada entidad sujeta al ámbito de competencia del TSC. Y una vez que son comunicadas son de obligatoria implementación bajo la vigilancia del Tribunal. Es requisito de toda Recomendación, el hecho de ser discutida y comentada ampliamente con los funcionarios encargados de su ejecución al momento de la conferencia de cierre o final. La Recomendación que ha sido discutida debe calzar en documento aparte la firma junto con el cargo del funcionario que la discutió y quien además es el encargado responsable de ejecutarla. Es importante destacar que toda Recomendación debe ser realizable dentro del plazo señalado en el Plan de Acción presentado por la entidad respectiva y aceptada por el Tribunal. Se determinan los responsables por el seguimiento a la implementación de las recomendaciones contenidas en los distintos Informes de Auditoría recibidos.

La Contraloría General de la República de Panamá es un ente independiente de carácter técnico, el cual ejerce el control previo a través de la Dirección Nacional de Fiscalización General (DFG) y el control posterior que ejecuta la Dirección Nacional de Auditoría General (DINAG). A la DINAG le corresponde establecer, a través de informes de auditoría, los hallazgos y formular las recomendaciones que ayuden a

mejorar o corregir irregularidades o debilidades encontradas. Como la simple presentación de las recomendaciones a las instituciones no es suficiente, realizan un seguimiento que permita conocer si las mismas se están implementando por las autoridades encargadas de las entidades estatales. La Constitución Política de la República de Panamá en el Título IX, Capítulo 3 en su artículo 280° numeral 2, señala que entre las funciones de la Contraloría General se encuentra la fiscalización y regulación mediante el control previo o posterior, de todos los actos de manejo de fondos y otros bienes públicos, a fin de que se realicen con corrección, según lo establecido en la Ley.

Como encargada del control posterior, la DINAG emite a través de sus informes las recomendaciones a las distintas entidades gubernamentales, en espera que las mismas sean aplicadas oportunamente. No obstante, en la práctica no se realiza un plan de seguimiento de las recomendaciones emitidas en los informes que garantice su aplicación y en muchos casos al realizar una auditoría recurrente los auditores encuentran las mismas situaciones reportables con anterioridad, indicativo que no fueron seguidas las recomendaciones sugeridas en el informe.

La Norma de Control Interno Gubernamental de ese país (N° 3.2.5.8)<sup>15</sup> denominado Funciones de las Unidades de Auditoría Interna indica en su literal i, que es función de Auditoría Interna verificar que se implanten las recomendaciones presentadas por la Contraloría General de la República y por las propias Unidades de Auditoría Interna. En decir, según esta normativa es responsabilidad de las UAI darle seguimiento a las recomendaciones. Sin embargo, como la Dirección de Fiscalización General por su función de velar por el control previo, tiene presencia en casi todas las entidades del Estado a nivel nacional, la ciudadanía incluyendo los responsables de las instituciones percibe que son los responsables de los controles internos y son a estas oficinas donde acuden a buscar orientación.

En cumplimiento de lo que establece el artículo 198° de la Constitución Política de la República de Panamá, se presenta el Informe de Gestión de la Contraloría General de la República<sup>16</sup>, el que, de acuerdo a los requerimientos de la Nota

---

<sup>15</sup> Contraloría General de la República. Norma de Control Interno Gubernamental de Panamá N° 3.2.5.8, Panamá: CGR. <https://www.aaud.gob.pa/docs/Articulo9/Normas%20de%20control%20interno%20gubernamental.pdf>

<sup>16</sup> Informe de Gestión de la Contraloría General de la República de Panamá - Período: 1 de noviembre de 2021 al 31 de octubre de 2022, (2023).

No.2022\_1270\_AN\_SG de 1 de noviembre de 2022 de la Asamblea Nacional y lo establecido en el Artículo 9 de su Reglamento Orgánico, comprende el período del 1 de noviembre de 2021 al 31 de octubre del 2022. Este Informe presenta un resumen de las actividades más relevantes realizadas por cada una de las Direcciones que conforman esta Institución. Entre ellas, se menciona que la Dirección Nacional de Auditoría General cuenta con la aplicación denominada Gestión Sistematizada de la Auditoría Gubernamental (GESAG), herramienta que permite la captura de información relevante en el proceso de la auditoría, realizada por el personal de los distintos departamentos de la Dirección Nacional de Auditoría General.

Esta herramienta está diseñada para la administración de las auditorías, en cuanto al registro, control y seguimiento, de todas las solicitudes e informes de auditorías; orientadas con las normativas para la Auditoría Gubernamental para la República de Panamá (NAGPA).

La aplicación detalla el proceso de las solicitudes de auditorías de la Dirección Nacional de Auditoría General, paso a paso, en todas y cada una de sus fases. Los usuarios que utilizan la aplicación son secretarías, jefes, supervisores, auditores, asistentes ejecutivos, coordinador provincial, administrativos y nivel superior.

Los logros de la Dirección Nacional de Auditoría Interna (DINAI), incluyen aspectos de la gestión operativa y administrativa de noviembre de 2021 a octubre de 2022. Como Resultados de la Gestión Operativa para el período descrito, se ejecutó el plan anual de Auditoría y otras actividades imprevistas, de las cuales se atendieron un total de 44 asignaciones detalladas así: 14 período anterior, 23 planificadas y siete imprevistas. De las 44 asignaciones descritas, los departamentos de Auditoría Interna y las oficinas provinciales (DINAI), generaron 170 resultados, los cuales se conforman: 17 en ejecución, 18 en revisión y aprobación, y 135 terminadas.

De las cifras antes mencionadas, se destacó, que de los 135 resultados terminados, el 85% corresponde a actividades preventivas y correctivas, el 10% a evaluaciones, 4% a seguimiento a recomendaciones y el 1% a auditoría.

En relación a los tipos de resultados, su distribución se efectuó de la siguiente forma: 1 auditoría, 19 evaluaciones, 137 actividades preventivas y correctivas, y 13

seguimiento a recomendaciones, este indicador reflejó que el 80% de los esfuerzos se dirigieron a las actividades preventivas y correctivas, un 11% a evaluaciones, un 8% a seguimiento a recomendaciones y el restante 1% corresponde a auditoría.

Mientras que la Contraloría General de la República de Perú (2016)<sup>17</sup> señala que las recomendaciones son las medidas concretas y posibles que se exponen en el informe de auditoría resultante de la ejecución del servicio del control posterior, con el propósito de mejorar la eficiencia de la gestión de la entidad así como implementar las acciones que permitan la determinación de las responsabilidades exigibles a los funcionarios y servidores públicos cuando se ha señalado la existencia de presunta responsabilidad administrativa, civil o penal.

En este aspecto, la CGR de Perú mediante la Directiva N° 006-2016-CG/GPROD sobre “Implementación y seguimiento a las recomendaciones de los informes de auditoría y su publicación en el portal de transparencia estándar de la entidad” aprobado mediante Resolución de Contraloría N° 120-2016-CG<sup>18</sup> incluye dentro de las competencias del sistema en el proceso es la de formular oportunamente los informes de auditoría resultantes de la ejecución de los servicios de control posterior que contengan recomendaciones para mejorar la capacidad y eficiencia de las entidades en la toma de sus decisiones y en el manejo de sus recursos, así como los procedimientos y operaciones que emplean en su accionar, a fin de optimizar sus sistemas administrativos, de gestión y de control interno y para el inicio de las acciones administrativas y/o legales que sean recomendadas en dichos informes, según lo establecen los literales b) y f) del artículo 15° de la Ley.

Y la competencia de la Contraloría es la de Supervisar y verificar el cumplimiento de las recomendaciones de los informes de auditoría resultantes de la ejecución de los servicios de control posterior a cargo de los órganos del Sistema, impulsando directamente o en caso de incumplimiento, a través de la autoridad llamada por ley, las acciones pertinentes para lograr la implementación de las recomendaciones y acciones legales derivadas del proceso de control a cargo del Sistema, conforme lo señalan los literales c) y d) de los artículos 22° y 32°, respectivamente de la Ley.

---

<sup>17</sup> [https://www.defensoria.gob.pe/wp-content/uploads/2020/01/Recomendaciones\\_Auditor%C3%ADa\\_II-Semestre-2019.pdf](https://www.defensoria.gob.pe/wp-content/uploads/2020/01/Recomendaciones_Auditor%C3%ADa_II-Semestre-2019.pdf)

<sup>18</sup> Resolución de Contraloría N° 120-2016-CG - Implementación y seguimiento a las recomendaciones de los informes de auditoría y su publicación en el portal de transparencia estándar de la entidad, Directiva N° 006-2016-CG/GPROD – Perú (2016).

La unidad orgánica rectora del proceso de implementación y seguimiento a las recomendaciones, designada como tal, es la encargada de monitorear dicho proceso a fin de proponer e impulsar acciones necesarias para optimizar los resultados. Para ello, a través de las unidades orgánicas competentes, efectúa el seguimiento integral del proceso, a fin de proveer en forma consolidada información gerencial de su desarrollo, entre otros, respecto del grado de avance en la implementación de las recomendaciones y problemática identificada que permita proponer estrategias integrales, disposiciones y demás actividades de mejora, así como proporcionar información a la unidad orgánica responsable del planeamiento operativo para las labores de control.

El Titular de la entidad es el responsable de implementar las recomendaciones de los informes de auditoría resultantes de la ejecución de los servicios de control posterior, de mantener un proceso permanente de monitoreo y seguimiento de los avances obtenidos hasta lograr su total implementación, de informar y remitir la documentación a la Contraloría y al OCI en la oportunidad y forma que sean requeridos, para lo cual dispone las acciones o medidas necesarias y designa al funcionario encargado de monitorear el proceso, así como a los funcionarios responsables de implementar las recomendaciones.

El Órgano de Control realiza el seguimiento a las acciones que las entidades adoptan para la implementación efectiva y oportuna de las recomendaciones de los informes de auditoría resultantes de la ejecución de los servicios de control posterior, y efectuar el registro oportuno y adecuado de la información que corresponda, en el aplicativo informático que implemente la Contraloría.

En México y específicamente en la Ciudad funciona la Auditoría Superior de la Ciudad de México (ASCM) desde 2014, como órgano de fiscalización superior de la capital del país. Es una autoridad administrativa con personalidad jurídica, patrimonio propio y autonomía técnica y de gestión para decidir sobre su organización interna, funcionamiento, terminaciones y resoluciones.

La ASCM es una entidad del Honorable Congreso de la Ciudad de México, responsable de revisar y auditar la Cuenta Pública del gobierno local, así como de establecer normas, sistemas, métodos, criterios y procedimientos con apego a los ordenamientos en materia de contabilidad y auditoría gubernamental, además de vigilar

que los sujetos de fiscalización atiendan las observaciones y solventen las recomendaciones que les formulen.

La Ley de Fiscalización Superior de la Ciudad de México establece dentro de las atribuciones, conocer, evaluar y en su caso formular recomendaciones sobre los sistemas, métodos y procedimientos de contabilidad, congruentes con las normas de auditoría; de registro contable de los libros y documentos, justificativos o comprobatorios, del ingreso y del gasto público; así como de los registros programáticos y de presupuesto; emitir las recomendaciones, dictámenes técnicos y pliegos de observaciones procedentes, derivados de la revisión de la Cuenta Pública, así como los informes de las auditorías practicadas; vigilar que los sujetos de fiscalización, atiendan las observaciones y solventen las recomendaciones que se les formulen. Para lo cual llevará a cabo acciones para dar seguimiento puntual sobre las recomendaciones emitidas e informará a la Comisión sobre el avance de las acciones, así como de la atención de las recomendaciones; para ello elabora el Programa de Atención a Recomendaciones (PAR) correspondiente; formula recomendaciones preventivas, dictámenes técnicos correctivos y pliegos de observaciones, así como procede a su seguimiento hasta que se hayan atendido y desahogado en su totalidad, informando trimestralmente, dentro de los diez días naturales posteriores al periodo a informar, de los avances a la Comisión. Establece que la Auditoría Superior vigilará que los sujetos de fiscalización adopten e implementen las acciones y medidas para atender las observaciones y recomendaciones que formule conforme a la Ley y formen parte del Informe General.

Las Normas Generales de Auditoría Gubernamental incluyen en su clasificación general las de diseño y seguimiento de recomendaciones, derivadas del resultado de observaciones de los informes; ya que el trabajo de fiscalización se concreta cuando se materializan las recomendaciones en beneficio del sujeto fiscalizado y por ende del interés público.

Para tal efecto, la Auditoría Superior implementa el Programa de Atención y Seguimiento de Recomendaciones (PASR) y coordina para su cumplimiento, con la Secretaría en aquellos casos que, para la atención y seguimiento de recomendaciones formuladas a los sujetos de fiscalización, deban concurrir e intervenir instituciones públicas distintas, éstas deberán prestar de forma inmediata el auxilio y apoyo necesario

para la atención de las recomendaciones correspondientes. Los servidores públicos encargados de dicho apoyo, son los responsables de la omisión y/o negativa correspondiente, en términos de la Ley de Responsabilidades Administrativas de la Ciudad de México y, en su caso, en términos de la legislación penal aplicable.

Los Sujetos de Fiscalización deben informar y acreditar trimestralmente las acciones que realicen a la Auditoría Superior con el objetivo de solventar las recomendaciones que ésta les formule; en caso de omisión y que ésta sea considerada como falta administrativa no grave en términos de la Ley de Responsabilidades Administrativas de la Ciudad de México, la Auditoría Superior informa al Órgano Interno de Control que corresponda, para que dentro del ámbito de su competencia determine las acciones a seguir para la atención inmediata de las recomendaciones y determine lo conducente respecto de la responsabilidad de las personas servidoras públicas encargados de su atención.

Si la omisión es de las señaladas como falta administrativa grave, la Auditoría Superior inicia la investigación y la substanciación de los procedimientos de responsabilidad administrativa correspondientes, en los términos que determina Ley de Responsabilidades Administrativas de la Ciudad de México; asimismo, en los casos que procedan, debe presentar la denuncia correspondiente ante el Ministerio Público competente. La fiscalización y evaluación que realice la Auditoría Superior y las auditorías que practique a la gestión financiera de los sujetos de fiscalización, son independientes de cualquier otra que se efectúe internamente.

Para llevar a cabo estas acciones, tiene asignada dentro de su estructura orgánica, la Coordinación de Seguimiento de Recomendaciones e Integración de Informes (CSRII) y dentro de sus funciones tiene la de dar seguimiento a la atención de las recomendaciones que se formulen a los sujetos fiscalizados, de acuerdo con los procedimientos y disposiciones aplicables en coordinación con la Dirección General de Asuntos Jurídicos; y coordinar, en el ámbito de su competencia, la elaboración, integración y presentación del Programa de Atención y Seguimiento de Recomendaciones, así como el Informe Trimestral de avance de las recomendaciones; etc.

En uno de sus informes de avance sobre el seguimiento de las recomendaciones de las cuentas públicas 2014-2020<sup>19</sup> al 31 de marzo de 2022 se puede observar que, en lo que se refiere a la atención de las recomendaciones derivadas de la revisión de las Cuentas Públicas de 2014-2017, existe el siguiente grado de avance en el proceso de atención: 99,9% a la correspondiente a 2014, 99,7% a la de 2015, 99,3% a la de 2016 y 98,3% a la Cuenta Pública 2017.

En lo que se refiere al seguimiento del PAR, en el primer trimestre de 2022 se atendieron 861 recomendaciones de las 1.367 que quedaron pendientes al 31 de diciembre de 2021, por lo que al 31 de marzo de 2022 su número se redujo a 506.

Por otra parte, los informes generales ejecutivos de la fiscalización superior de la cuenta pública se integran por un Informe Ejecutivo, que incluye esta presentación y ocho capítulos; y los Informes Individuales de 114 auditorías, con los resultados obtenidos en su ejecución y las recomendaciones derivadas de ellas. En el capítulo IV, “Impacto de la Fiscalización”, se explican las acciones que promueve la ASCM ante las autoridades competentes como resultado de las presuntas irregularidades detectadas de la revisión, la clasificación de las deficiencias a que se refieren las recomendaciones que formula la ASCM y la distribución por sector de las recomendaciones derivadas de las 194 auditorías que comprendió el PGA. En el capítulo VIII, “Desahogo de Observaciones y Recomendaciones Formuladas por la Auditoría Superior de la Federación Respecto a la Deuda Pública”, se informa sobre el estado de trámite de las acciones promovidas por la ASF y de la atención de las observaciones y recomendaciones formuladas por ésta, por lo que concierne específicamente a la aplicación de los recursos provenientes del endeudamiento público del Distrito Federal y de la Ciudad de México en determinados períodos.

En el informe ejecutivo se encuentra un apartado denominado “Clasificación de las Recomendaciones por Deficiencias Detectadas” en donde se presenta una clasificación de las recomendaciones en función de las deficiencias detectadas. La clasificación puede resultar esquemática, dado que en la práctica, una misma observación puede involucrar más de un tipo de conducta.

---

<sup>19</sup> Informe de avance sobre el seguimiento de las recomendaciones, Cuentas Públicas 2014-2020 al 31 de marzo de 2022, Auditoría Superior de la Ciudad de México (2022).  
<https://www.ascm.gob.mx/Atlas/pdf/Recomendaciones.pdf>

Como resultado de la revisión de la Cuenta Pública de la Ciudad de México de 2019<sup>20</sup>, se generaron 1.915 resultados de auditoría de las 194 auditorías incluidas en el Informe General; en ellos se identificaron 2.065 observaciones, de las que se derivaron 1.341 recomendaciones. De las 1.341 recomendaciones derivadas de la revisión de la Cuenta Pública referida, 522 recomendaciones se notificaron a los sujetos fiscalizados el 3 de noviembre de 2020 para su atención y seguimiento, con motivo de la presentación del Segundo Informe Parcial de la Cuenta Pública de 2019; y 819 recomendaciones se notificarán a partir de la entrega de este informe, de acuerdo con la Constitución Política de la Ciudad de México. De las 522 recomendaciones notificadas el 3 de noviembre de 2020, los sujetos fiscalizados han solventado 13.

Las deficiencias más recurrentes fueron incumplimiento de disposiciones legales, con 954 recomendaciones (71,2%) y debilidades del control interno, con 258 (19,2%).

En el mismo sentido y en el mismo país, la Auditoría Superior de Fiscalización de México (ASF) es el órgano técnico especializado de la Cámara de Diputados, dotado de autonomía técnica y de gestión, se encarga de fiscalizar el uso de los recursos públicos federales en los tres Poderes de la Unión; los órganos constitucionales autónomos; los estados y municipios; y en general cualquier entidad, persona física o moral, pública o privada que haya captado, recaudado, administrado, manejado o ejercido recursos públicos federales. El resultado final de la labor de la ASF son los Informes Individuales de Auditoría y el Informe General Ejecutivo del Resultado de la Fiscalización Superior de la Cuenta Pública.

La Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación establece en su artículo 76 que la Cámara de Diputados que contará con una Comisión para coordinar sus relaciones con la ASF y evaluar el desempeño de este órgano técnico.

El artículo 77, fracción XII, precisa que la Comisión legislativa ordenará a su Unidad de Evaluación y Control la práctica de auditorías a la ASF para garantizar que su facultad exclusiva de revisar la Cuenta Pública se realice de manera adecuada, garantizándole que la ASF no se aparte del objeto de la revisión de la Cuenta Pública de

---

<sup>20</sup> Informes de la Fiscalización Superior de la Cuenta Pública de la Ciudad de México Correspondiente al Ejercicio de 2019 – Auditoría Superior de la Ciudad de México  
<http://ascm.gob.mx/index.php/cuenta-publica-de-la-ciudad-de-mexico-correspondiente-al-ejercicio-de-2019/>

evaluar los resultados de la gestión financiera, comprobar si se ha ajustado a los criterios señalados en el presupuesto y verificar el cumplimiento de los objetivos contenidos en los programas.

El Reglamento Interior de la Unidad de Evaluación y Control de la Comisión de Vigilancia de la Auditoría Superior de la Federación de la Cámara de Diputados<sup>21</sup> establece que el titular tiene como funciones emitir observaciones, recomendaciones y acciones derivadas de las auditorías y evaluaciones técnicas practicadas a la Auditoría Superior, así como recomendaciones preventivas al desempeño en sus procesos; previa autorización de la Comisión, validar la solventación de las observaciones y acciones emitidas a la Auditoría Superior, derivadas de las auditorías y evaluaciones técnicas, visitas e inspecciones practicadas por la Unidad; y proponer a la Comisión las conclusiones y recomendaciones que se deriven del análisis del Informe del Resultado, dar seguimiento a las mismas y evaluar su cumplimiento; entre otras.

Dentro de la organización y como función de la Dirección de Análisis de la Fiscalización Superior se encuentra la de diseñar el sistema de seguimiento que utilice la Unidad para dar la atención a las recomendaciones formuladas a la Auditoría Superior, que deriven del análisis del Informe del Resultado, y realizar los análisis de procedencia respecto de la información que se aporte para atenderlas, proponiendo al Titular el proyecto de solventación cuando así corresponda, para que se someta a consideración de la Comisión.

En su Estructura Organizativa se encuentra la Auditoría Especial de Seguimiento, Informes e Investigación.

Una de las acciones derivadas del proceso de fiscalización que emite directamente la ASF es la recomendación como un tipo de acción preventivo considerada como una sugerencia para fortalecer los procesos administrativos y los sistemas de control. El plazo de notificación por parte de la ASF son 10 días hábiles a partir de la entrega del informe individual correspondiente a la Cámara de Diputados y el plazo de respuesta del ente auditado son 30 días hábiles, a partir de la recepción de la recomendación. A partir de allí, la ASF tiene 120 días hábiles a partir de recepción de respuesta para se pronuncie y luego envía a la Cámara de Diputados un reporte final

---

<sup>21</sup> Reglamento Interior de la Unidad de Evaluación y Control de la Comisión de Vigilancia de la Cámara de Diputados, México (2001). <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/regla/24.PDF>

detallando la información, documentación o consideraciones aportadas por las entidades fiscalizadas.

La Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación cuya última reforma DOF 20-05-2021 establece que las observaciones que, en su caso, emita la Auditoría Superior de la Federación derivado de la fiscalización superior, podrán derivar en algunos casos en recomendaciones. Para la fiscalización de la Cuenta Pública, la Auditoría Superior de la Federación tendrá entre otras, las atribuciones siguientes: formular recomendaciones, solicitudes de aclaración, pliegos de observaciones, promociones del ejercicio de la facultad de comprobación fiscal, promociones de responsabilidad administrativa sancionatoria, informes de presunta responsabilidad administrativa, denuncias de hechos y denuncias de juicio político.

Los Informes Individuales de auditoría deben contener como mínimo las observaciones, recomendaciones, acciones, con excepción de los informes de presunta responsabilidad administrativa, y en su caso denuncias de hechos, entre otras.

La Auditoría Superior de la Federación da cuenta a la Cámara en los informes individuales de las observaciones, recomendaciones y acciones y, en su caso, de la imposición de las multas respectivas, y demás acciones que deriven de los resultados de las auditorías practicadas.

La Auditoría Superior de la Federación informa a la Cámara, por conducto de la Comisión, del estado que guarda la solventación de observaciones a las entidades fiscalizadas, respecto a cada uno de los Informes individuales que se deriven de las funciones de fiscalización. Para tal efecto, el reporte a que se refiere es semestral y es presentado a más tardar los días primero de los meses de mayo y noviembre de cada año, con los datos disponibles al cierre del primer y tercer trimestres del año, respectivamente.

El informe semestral se elabora con base en los formatos que al efecto establezca la Comisión e incluye un apartado especial, la atención a las recomendaciones, así como el estado que guarden las denuncias penales presentadas y los procedimientos de responsabilidad administrativa promovidos en términos de la Ley General de Responsabilidades Administrativas y esta Ley. En dicho informe, la Auditoría Superior de la Federación da a conocer el seguimiento específico de las promociones de los

informes de presunta responsabilidad administrativa, a fin de identificar a la fecha del informe las estadísticas sobre dichas promociones identificando también las sanciones que al efecto hayan procedido.

En un capítulo específico sobre Acciones y Recomendaciones derivadas de la Fiscalización se establece que con la notificación del informe individual a las entidades fiscalizadas quedarán formalmente promovidas y notificadas las acciones y recomendaciones contenidas en dicho informe, salvo en los casos del informe de presunta responsabilidad administrativa y de las denuncias penales y de juicio político, los cuales se notificarán a los presuntos responsables en los términos de las leyes que rigen los procedimientos respectivos.

Antes de emitir sus recomendaciones, la Auditoría Superior de la Federación analiza con las entidades fiscalizadas las observaciones que dan motivo a las mismas. En las reuniones de resultados preliminares y finales las entidades fiscalizadas a través de sus representantes o enlaces pueden suscribir conjuntamente con el personal de las áreas auditoras correspondientes de la Auditoría Superior de la Federación, las Actas en las que consten los términos de las recomendaciones que, en su caso, sean acordadas y los mecanismos para su atención. Lo anterior, sin perjuicio de que la Auditoría Superior de la Federación puede emitir recomendaciones en los casos en que no logre acuerdos con las entidades fiscalizadas.

La información, documentación o consideraciones aportadas por las entidades fiscalizadas para atender las recomendaciones en los plazos convenidos, deben precisar las mejoras realizadas y las acciones emprendidas. En caso contrario, deben justificar la improcedencia de lo recomendado o las razones por los cuales no resulta factible su implementación. Dentro de los 30 días posteriores a la conclusión del plazo a que se refiere el punto anterior, la Auditoría Superior de la Federación enviará a la Cámara un reporte final sobre las recomendaciones correspondientes a la Cuenta Pública en revisión, detallando la información a que se refiere el párrafo anterior.

La Auditoría Superior de la Federación, con fundamento en los artículos 79°, fracción II, párrafo primero, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 35° y 37° de la Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación, emite informes que contienen un resumen de Observaciones y Acciones en

donde se incluyen las recomendaciones. En los informes semestrales entregados a la cámara de diputados sobre la situación que guardan las observaciones, recomendaciones y acciones promovidas. Como resultado de la fiscalización superior de la Cuenta Pública, la ASF promueve ante las entidades fiscalizadas acciones y recomendaciones con la finalidad de que las atiendan o solventen en observancia de la Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación (LFRCF). Este documento contiene el estado de trámite de las acciones emitidas conforme a los registros de las áreas competentes de la ASF en el sistema informático institucional con fecha de corte al 31 de marzo de 2022.

El programa Anual de Actividades tiene previstos proyectos vinculados al seguimiento en auditorías de cumplimiento financiero, especial de desempeño, de informes e investigación, entre otras.

La Subsecretaría de Control y Auditoría de la Gestión Pública - Unidad de Auditoría Gubernamental en marzo de 2018, publicó una Guía General de Auditoría Pública aplicable<sup>22</sup> al trabajo de auditoría pública que realiza el personal de la Unidad de Auditoría Gubernamental y de Auditoría Interna de los Órganos Internos de Control en las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal.

El objeto fue proporcionar un instrumento de apoyo que facilite y estandarice las actividades del trabajo de auditoría en la Administración Pública Federal, desde su planeación hasta la presentación del informe de auditoría, así como el seguimiento de las observaciones determinadas. Esta Guía General es un marco de referencia para garantizar calidad u homogeneización en las auditorías practicadas por auditores públicos; sin embargo, su aplicación total o parcial puede variar en función de las características del ente auditado y del juicio, conocimientos y experiencia del grupo auditor.

---

22 Guía General de Auditoría Pública - Subsecretaría de Control y Auditoría de la Gestión Pública Unidad de Auditoría Gubernamental (2018).  
[https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/326917/GUI\\_A\\_GENERAL\\_DE\\_AUDITORI\\_A\\_PU\\_BLICA\\_2018.pdf](https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/326917/GUI_A_GENERAL_DE_AUDITORI_A_PU_BLICA_2018.pdf)

Figura N° 2: Etapas de la auditoría



Fuente: Guía General de Auditoría Pública - Subsecretaría de Control y Auditoría de la Gestión Pública - Unidad de Auditoría Gubernamental en marzo de 2018.

El Objetivo del seguimiento es verificar que las Unidades auditadas atiendan, en los términos y plazos acordados, las recomendaciones preventivas y correctivas planteadas en las cédulas de observaciones de los informes emitidos en auditorías anteriores e informar el avance de su solventación. La Norma Profesional de Auditoría del Sistema Nacional de Fiscalización N°. 1 “Líneas Básicas De Fiscalización en México”, en su numeral 4.2 Respuesta a las Observaciones y recomendaciones del Organismo Auditor, establece que los entes auditados deben responder, dentro de los plazos legalmente establecidos, a las observaciones y recomendaciones resultantes de las auditorías realizadas por los organismos auditores; además, deben informar sobre las medidas adoptadas para atender las recomendaciones generadas. Como resultado de las auditorías practicadas, los organismos auditores (unidades auditoras) pueden promover procedimientos de investigación ante las autoridades competentes en los órdenes y poderes de gobierno que correspondan, y en su caso, instrumentarlos.

Asimismo, la Onceava Norma General de Auditoría Pública se relaciona con el seguimiento de las recomendaciones y, en términos generales, se refiere a la revisión y comprobación de las acciones realizadas por el responsable de la Unidad auditada para atender, en tiempo y forma, las recomendaciones propuestas en las cédulas de observaciones.

La Contraloría General del Estado en Bolivia realiza el seguimiento al cumplimiento de las recomendaciones emitidas en los informes de auditoría, y se realiza

con el propósito de verificar que la entidad haya implementado las recomendaciones de mejora de la gestión administrativa. Realiza inéditamente supervisión a los planes públicos, con la generación de recomendaciones que impactaron en una mejora de los sistemas de planificación gubernamentales y de ese modo ser más incisivos con el control externo posterior.

De acuerdo a la memoria de gestión de la Contraloría 2016-2022<sup>23</sup>, entre los años 2013-2015 no se generaron productos vinculados al seguimiento de recomendaciones en el control y supervisión a la gestión pública. Sin embargo, las siete Subcontralorías de la CGE (Subcontraloría de Gobiernos Municipales y Universidades, Subcontraloría de Gobiernos Departamentales, Subcontraloría de Nivel Central, Subcontraloría de Empresas Públicas, Subcontraloría de Auditorías Técnicas, Subcontraloría General y Subcontraloría de Servicios Legales) que tienen la función de ejercer el Control Externo Posterior y la Supervisión en el ámbito de su competencia y que a efectos de que las Subcontralorías respondan a esta función, cuentan con Gerencias de Auditorías en las ocho Gerencias Departamentales, las mismas son las unidades técnico-operativas que ejecutan los productos de Auditoría y Supervisión emitieron un informe sobre estadísticas en donde se emitieron 311, 348, 493, 642, 600 y 795 productos en las gestiones correspondientes al periodo 2016-2021, respectivamente de los cuales 158 son informes sobre seguimiento a recomendaciones.

Es importante señalar el reconocimiento y confianza de las bolivianas y bolivianos en el trabajo de la CGE y sus profesionales, que se refleja en el permanente requerimiento de intervención; participación activa del control social en las acciones de fiscalización; el seguimiento a las recomendaciones efectuadas por la Contraloría; y, la vigilancia en el cumplimiento de las mismas por parte de las entidades públicas.

En su memoria de gestión 2016-2022, menciona el seguimiento al cumplimiento de las recomendaciones emitidas en los informes de auditoría, y se realiza con el propósito de verificar que la entidad haya implementado las recomendaciones de mejora de la gestión administrativa. Las recomendaciones emitidas modificaron los lineamientos y la forma de planificar en los ámbitos intervenidos y los mismos fueron determinantes para una mejora de la gestión pública.

---

<sup>23</sup> Memoria de gestión 2016-2022 de la Contraloría General del Estado de Bolivia, Bolivia (2022). [https://www.contraloria.gob.bo/wp-content/uploads/2022/07/MEMORIA\\_2016\\_2022.pdf](https://www.contraloria.gob.bo/wp-content/uploads/2022/07/MEMORIA_2016_2022.pdf)

En las normas emitidas de gestión 2016-2022 se encuentran: el instructivo para legajos de papeles de trabajo del seguimiento a la implantación de recomendaciones (II/AI-088) y el instructivo de trabajo para la estructura y contenido de informes de seguimiento (II/AI-093) aprobados mediante CGE/087/2017 aplicables a la Auditoría Interna.

En un informe sobre estadísticas de informes de auditorías la CGE logró emitir 311, 348, 493, 642, 600 y 795 productos en las gestiones correspondientes al periodo 2016-2021 de los cuales el 158 que representan el 5% de los informes emitidos en ese período.

La supervisión, como nueva competencia asignada a la CGE por la CPE del 2009, fue entendida, conceptualizada, normada y aplicada ampliamente por la Contraloría en el periodo 2016 – 2021. La Supervisión, producto de control que permite intervenciones de más oportunas y puntuales sobre la gestión pública, generó muchas recomendaciones que impactaron favorablemente en la gestión pública.

Conforme lo expuesto en los acápites 2 al 5 del presente Informe, la Unidad de Auditoría Interna durante el período comprendido entre las gestiones 2016 al 2022, logró cumplir con sus objetivos estratégicos y de gestión conforme a lo programado. Asimismo, toda vez que en los exámenes de seguimiento realizados a la implantación de las recomendaciones formuladas en los informes de auditoría interna con recomendaciones de control interno, se ha constatado que en su mayoría fueron cumplidas, lo cual demuestra el adecuado ambiente de control implantado, por cuanto, se percibe una atmósfera de respeto por las políticas, los procesos y procedimientos establecidos en la entidad. Por consiguiente se denota que la Máxima Autoridad Ejecutiva de la Contraloría General del Estado otorgó importancia a la implantación de una atmósfera confiable de los sistemas de control.

La Contraloría General de la República de Costa Rica (CGR), a partir de su mandato constitucional y legal, emite informes con recomendaciones y realiza el seguimiento de informes de gestión institucional. Tiene una responsabilidad clave en el resguardo de la Hacienda Pública, de ahí la importancia de rendir cuentas acerca de sus esfuerzos por generar valor a la Asamblea Legislativa (AL) en su condición de órgano auxiliar y a la sociedad costarricense como propósito ulterior de la institucionalidad.

Mediante el presente Informe de Labores se deja constancia de las acciones implementadas en 2022, en procura de incidir positivamente en los principales desafíos que enfrenta la Hacienda pública, y por tanto agregar valor público. Entre los resultados se reseñan los aportes generados por la CGR desde su rol auxiliar, las acciones de fiscalización en sus diversas manifestaciones, así como las relacionadas con el desarrollo de capacidades de los servidores públicos. Igualmente se describen las acciones para fortalecer la gobernanza institucional propia, cimentada en pilares de gestión íntegra, transparente y responsable que ha procurado maximizar los recursos financieros, humanos y tecnológicos disponibles para atender los desafíos actuales, así como los que se vislumbran en el futuro.

Conforme lo establece el artículo 11° de la Constitución Política, la CGR rinde cuentas acerca de su desempeño mediante un Informe de Labores que deja constancia de los aportes para generar valor y beneficio para producir, mediante la fiscalización de los recursos públicos, una diferencia en la vida de la ciudadanía, en tres campos fundamentales, tal como lo establece la ISSAI P-12. En su informe de labores 2022<sup>24</sup> y vinculado al seguimiento de las recomendaciones, informa que se concluyeron 2 ejercicios, a partir de los cuales se emitieron 16 informes, incluyendo dos atinentes a la verificación del cumplimiento de las recomendaciones derivadas de las evaluaciones de calidad a la que se ha sometido la auditoría interna.

En cuanto a Chile, en el ejercicio de la función de control externo, compete a la Contraloría General de la República velar por el cumplimiento de las normas jurídicas, el ingreso y la inversión de los fondos públicos y la probidad administrativa, resguardar el patrimonio público y verificar la exactitud o razonabilidad de sus estados financieros, así como el cumplimiento de los principios de eficacia, eficiencia y economicidad en el uso de los recursos públicos, según corresponda. Para dichos efectos, la Contraloría General efectúa auditorías a los servicios públicos y a las entidades sujetas a su fiscalización y formula instrucciones y acciones correctivas y/o derivadas para subsanar las infracciones, irregularidades, deficiencias y debilidades que detecte, según corresponda. Dichos preceptos están en concordancia con las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP) o la normativa contable, aplicable y con el

---

<sup>24</sup> Informe de Labores 2022, Costa Rica (2022). <https://sites.google.com/cgr.go.cr/rchp/ma2022/informe-labores-2022/1-introduccion-2022>

Marco de Pronunciamientos Profesionales de la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), denominado IFPP.

Por tal motivo, aprobaron nuevas normas que establecen que, en los informes, se debe consignar las instrucciones y acciones correctivas y/o derivadas que disponga para subsanar las infracciones, irregularidades, deficiencias y debilidades que detecte. Dentro de las etapas del proceso de auditoría, se menciona a la etapa de seguimiento que consiste en la verificación y evaluación del cumplimiento de las instrucciones, acciones correctivas y derivadas, dispuestas por la Contraloría General como resultado de las auditorías que efectúe requeridas a la entidad o servicio auditado en los productos de auditoría regulados por las normas pertinentes. La Contraloría General realiza el seguimiento de las instrucciones o medidas correctivas requeridas para las observaciones categorizadas como altamente complejas o complejas<sup>25</sup>.

Por su parte, los(as) auditores(as) internos(as) o encargados(as) de control interno de cada entidad o servicio auditado realizan el seguimiento de las instrucciones o medidas correctivas requeridas para las observaciones categorizadas como medianamente complejas o levemente complejas. Para tal efecto, la Contraloría General dispone de un sistema de información que dé soporte y respaldo al seguimiento.

En Chile, los informes de auditoría elaborados por la Contraloría General de la República (CGR) se centran actualmente en el cumplimiento legal. Los informes contienen observaciones respecto al incumplimiento de la normativa o de los procedimientos. Los servicios auditados deben corregir estas observaciones para garantizar el cumplimiento. Los informes de auditoría de la CGR solían limitarse a describir el hallazgo, pero no las vías para adoptar medidas correctivas. Desde 2014, la CGR se ha esforzado por orientar a los auditores para que ofrezcan a las entidades auditadas una guía sobre las medidas que podrían tomarse para responder a las observaciones y los auditores pueden incluir sugerencias de medidas correctivas (Orden de Servicio N° 30, de 2014) con la cautela de no coadministrar. No obstante, los auditados entrevistados indicaron que, a veces, agradecerían más orientación para garantizar un seguimiento correcto.

---

<sup>25</sup> <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?i=1162083&f=2021-06-30>

En este aspecto, Chile realizó un análisis del proceso de seguimiento de los informes de auditorías, así como los principales retos que reducen la probabilidad de que las entidades auditadas aborden las observaciones de auditoría. Estos retos están relacionados principalmente con la cantidad de observaciones de auditoría, la percepción de injusticia, la falta de comunicación y las limitaciones de capacidad. Estos retos conducen, entre otras cosas, a la fatiga de las decisiones y afectan a la motivación de los auditados y a su actitud hacia la auditoría en general.

A lo largo de la última década, el proceso mediante el cual la Contraloría General de Chile realiza el seguimiento de los informes de auditoría para supervisar y aumentar la implementación de las observaciones de la auditoría ha cambiado y ha mejorado significativamente.

Hasta 2012, el seguimiento de los informes de auditoría anteriores se realizaba cuando los auditores de la CGR visitaban la misma entidad para una nueva auditoría. Sin embargo, dado que la cobertura de la CGR incluye cerca de 4.000 servicios auditados, tanto a nivel nacional como municipal, era muy difícil que la CGR volviera a visitar una entidad en el corto plazo. Los auditores de campo tuvieron entonces que equilibrar el trabajo de seguimiento con la planificación de la auditoría y la ejecución de la misma. En consecuencia, los procesos de seguimiento muchas veces simplemente no se realizaban o no se efectuaban de manera oportuna, con la consecuencia de que a la CGR le resultaba difícil seguir y medir el aprovechamiento de las observaciones de la auditoría.

En 2012, la CGR creó unidades de seguimiento de auditorías para asegurar que los auditados respondan a las observaciones e implementen medidas correctivas (Resolución N° 6.920, de 2011, de la CGR). Las unidades, que son independientes de los equipos de auditoría, comenzaron a implementarse en febrero de 2012.

La Coordinación Nacional de Seguimiento de la CGR es la responsable de la dirección y coordinación de las unidades de seguimiento de auditorías y elabora manuales y guías técnicas para apoyar el proceso de seguimiento. En conjunto, la Unidad de Coordinación Nacional de Seguimiento (CNS) y las unidades de seguimiento de las auditorías permitieron hacer una verificación más amplia y oportuna del

cumplimiento de las observaciones de las auditorías proporcionadas por la CGR, al tiempo que generaron información relevante sobre el proceso y sus resultados.

En 2014, la revisión de la OCDE<sup>26</sup> a la CGR descubrió que las partes interesadas siguen percibiendo que el trabajo de la CGR se centra principalmente en la detección de errores y en la legalidad de los actos. Para mejorar su impacto, la revisión de la OCDE recomendó ampliar el alcance de la información que proporciona, los métodos de entrega de esta información y el trabajo con el público receptor. La revisión recomendó además cooperar con las instituciones públicas, incluyendo la estructura de auditoría interna en Chile, y en particular el Consejo de Auditoría Interna General de Gobierno (CAIGG), para asegurar la eficiencia y eficacia de su trabajo manteniendo su independencia (OCDE, 2014<sup>27</sup>).

Dos años más tarde, la encuesta realizada para el seguimiento de la revisión de la OCDE documentó los avances y demostró que tanto los funcionarios de la CGR como las partes interesadas externas reconocieron los esfuerzos de la CGR para involucrar mejor a sus diversos públicos (OCDE, 2016<sup>28</sup>). También se han incorporado mejoras en el sistema a través del cual la CGR controla y recopila sus resultados de auditoría. En particular, a partir de 2014 se comenzó a utilizar el Sistema Integrado para el Control de Auditorías (SICA) de la CGR.

El SICA permite registrar una gran cantidad de información sobre los resultados del seguimiento. Esta herramienta, junto con las unidades de seguimiento de las auditorías, permitió verificar con mayor puntualidad el cumplimiento de las observaciones realizadas por la CGR. La información también alimenta los procesos de planificación de futuras auditorías. El SICA también permite a la CGR procesar y sintetizar los resultados de las auditorías para generar clasificaciones de las entidades del sector público y los municipios. Estas clasificaciones tienen en cuenta las observaciones formuladas y los procedimientos disciplinarios abiertos. Lo anterior refleja el avance del control de los informes de auditoría hacia un control más amplio de las observaciones. En la actualidad, las observaciones permanecen activas hasta que se corrigen, independientemente de su fecha o de su relación con una auditoría concreta

---

<sup>26</sup> Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)

<sup>27</sup> OCDE (2014), Chile's Supreme Audit Institution: Enhancing Strategic Agility and Public Trust, OECD Public Governance Reviews, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264207561-en>.

<sup>28</sup> Idem referencia N° 11.

(OCDE, 2016)<sup>29</sup>. El SICA se actualizó en 2021 con el objetivo de hacerlo más fácil de usar.

En 2016, la CGR creó el Programa de Apoyo al Cumplimiento (PAC) para apoyar la ejecución de las observaciones a través de las unidades de seguimiento de las auditorías. El programa ofrece herramientas metodológicas a los entes públicos con el fin de ayudarlos a analizar los problemas detectados en las auditorías y definir un plan de trabajo que permita superar estos problemas y evitar que se repitan los mismos errores en el futuro.

Además, en 2018 la responsabilidad de supervisar la implementación de las observaciones de menor nivel de complejidad se transfirió a los responsables de control interno de los servicios auditados (Oficio 14.100).

Las observaciones se clasificaron en función de su complejidad: observaciones complejas y muy complejas, que pueden poner en riesgo la responsabilidad administrativa, civil o penal de los funcionarios implicados observaciones moderadamente complejas y ligeramente complejas, que no implican responsabilidad administrativa, civil o penal de los funcionarios implicados.

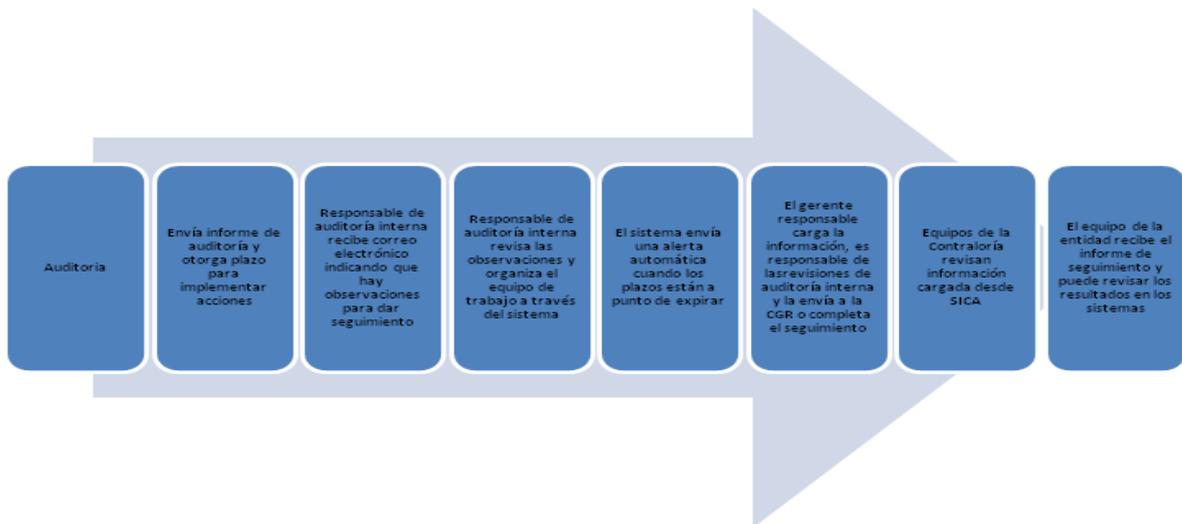
Estos cambios con respecto a la responsabilidad de seguimiento permitieron reducir la carga de trabajo de las unidades de seguimiento de las auditorías de la CGR, mejorando así su capacidad de seguimiento del proceso global de implementación y de concentrarse en las observaciones de mayor complejidad e impacto. Además, al involucrar a las unidades de auditoría interna, los cambios permitieron una mejor alineación y cooperación entre las funciones de auditoría interna y externa.

La figura 3 resume los pasos del proceso de seguimiento de la auditoría que tiene como objetivo aumentar la asimilación de los informes de auditoría.

---

<sup>29</sup> OCDE (2016), Avances en la Entidad Fiscalizadora Superior de Chile: Reformas, Alcance e Impacto, Estudios de la OCDE sobre Gobernanza Pública, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264250642-es>.

Figura 3 - Los procesos de seguimiento de las auditorías de la CGR



Fuente: Elaboración propia a partir de la información proporcionada por la CGR de Chile

En 2018, la CGR puso en marcha un sistema en línea para apoyar a los entes públicos en el control del seguimiento de las observaciones, agilizando los procesos y facilitando la presentación de informes. El sistema también permite a la CGR hacer un seguimiento de los planes de trabajo elaborados conjuntamente con los servicios auditados que participan en el PAC. Se capacitó a los entes públicos sobre el uso de este sistema para asegurar una implementación exitosa de esta plataforma.

La CGR comunica las observaciones que requieren seguimiento a través del informe de auditoría, incluyendo los plazos para abordarlas. La persona responsable de la auditoría interna en la entidad auditada (es decir, el auditor interno o, en los municipios, el director de control interno) recibe una notificación por correo electrónico y organiza un equipo de trabajo de funcionarios en las áreas implicadas de la entidad. A través del sistema en línea, el auditor interno o el director de control interno puede asignar tareas, así como gestionar y seguir la implementación de las medidas correctivas. El sistema también genera alertas automáticas cuando se acercan los plazos. Una vez que los funcionarios han aplicado las medidas correctivas, pueden cargar la información en el sistema. El auditor interno o el director de control interno, revisan esta información e informa de la recomendación como atendida (para las observaciones de menor nivel de complejidad) o envía la información a la CGR a través del SICA (para las observaciones de mayor nivel de complejidad). En este último caso, la CGR revisa la información aportada y da por concluido el proceso de seguimiento si el

auditado adoptó las medidas correctivas necesarias. En caso contrario, la CGR mantiene las observaciones. Además de revisar la información ingresada en el sistema, en caso de ser necesario, las unidades de seguimiento pueden realizar visitas de campo a los servicios auditados.

Gracias a las mejoras logradas por la CGR en los últimos años, los procesos de seguimiento de las auditorías han podido evidenciar que, en promedio durante el periodo 2015-2020, sólo se corregía el 50% de las observaciones. Dado que la CGR está realizando auditorías de cumplimiento, esta cifra parece ser relativamente baja y ello ha despertado el interés de la CGR en mejorar su implementación. La CGR compartió con la OCDE los datos consolidados de las observaciones derivadas de los procesos de seguimiento de auditorías desde 2015.

Entre 2015 y 2020, la CGR emitió 57.613 observaciones. El promedio de observaciones fue de 9.938 observaciones por año. Todas las observaciones se distribuyen en 1.894 servicios que fueron auditados durante este periodo.

En el mismo sentido, el Cuadro 1 que se muestra a continuación, muestra que hay una gran cantidad de puntos en el conjunto de datos sin información sobre el estado del seguimiento de las observaciones. Según la CGR, la mayor parte de las observaciones sin información corresponde a observaciones que no han sido objeto de un seguimiento activo, bien por parte del servicio auditado en el caso de las observaciones menos complejas, bien por parte de la CGR en los casos complejos. Algunas de las observaciones que se han clasificado como "no seguidas" incluyen observaciones que no correspondían o cuyo seguimiento era inoportuno. En conjunto, los datos muestran que 46.183 observaciones han sido objeto de seguimiento, bien por la CGR, bien por los auditores internos o los directores de control interno de los servicios auditados, de las cuales 23.124 han sido subsanadas durante este periodo. Por lo tanto, según los datos disponibles, aproximadamente el 50% de las observaciones que han sido objeto de seguimiento no fueron corregidas.

Cuadro 1: Estado de situación del seguimiento de recomendaciones

Cuadro 1 - Situación de las observaciones en función de su seguimiento e implementación, 2015-2020				
Situación	Sin información	Activa (Mantenida / No atendida)	Corregida (Atendida)	Total general
Con seguimiento	1.023	22.036	23.124	46.183
Sin seguimiento	6.759	2.926	1.745	11.430
Total general	7.782	24.962	24.869	5.761

Fuente: CGR, cálculos de la OCDE

La Corte de Cuentas de la República de El Salvador realiza seguimiento de recomendaciones concomitantemente durante la etapa de Planificación y emite informes con recomendaciones en un apartado específico ya sean auditorías financieras, de gestión y/o exámenes especiales.

El Manual de Auditoría Gubernamental<sup>30</sup> aprobado en el año 2015, fue creado para permitir que las entidades públicas auditadas mejoren su gestión para beneficio de su población, al lograr el cumplimiento de las recomendaciones de auditoría. La etapa de Ejecución es considerada como una acción de control, ya sea auditoría o examen especial, se realiza por parte de los auditores, con plena ante la entidad u organismo fiscalizado, utilizando técnicas contenidas en normas de auditoría emitidas por la Corte de Cuentas, con el propósito de recopilar información a través de los procedimientos de auditoría que se encuentren contenidos en los programas respectivos, a efecto de obtener evidencias para fundamentar las conclusiones y recomendaciones. En el transcurso de la auditoría, se comunica a la administración, por medio de “Cartas de Gerencia”, las observaciones o deficiencias detectadas, a efecto de que mientras los auditores aún se encuentran desarrollando su trabajo, se presenten las evidencias sustentadoras que las subsanen y se atiendan las recomendaciones que se hagan a la entidad fiscalizada. Después de recibir y analizar las respuestas a las “Cartas de Gerencia”, se procede a elaborar el borrador del Informe de Auditoría. Se procede a la lectura del Borrador de Informe de Auditoría en donde se convoca a los titulares de la entidad y a los empleados que presuntamente aparecieren señalados, a una lectura del borrador de informe de auditoría, fijando un tiempo prudencial de cinco días, para que si hubiere desacuerdo con su contenido, brinden las explicaciones o presenten las

<sup>30</sup> Manual de Auditoría Gubernamental de El Salvador – Corte de Cuentas de la República de El Salvador (2015).  
<https://www.cortedecuentas.gob.sv/phocadownload/876291669.pdf>

pruebas adicionales, que sirvan para subsanar las observaciones y hallazgos establecidos. Hasta este momento no existe un informe definitivo de auditoría.

El Manual de Auditoría Gubernamental sostiene que como parte de los procedimientos para la elaboración del programa de Planificación se deben realizar los seguimientos a las recomendaciones de auditorías anteriores realizadas por la Corte de Cuentas de la República. La Ley de la Corte de Cuentas de la República establece que las recomendaciones de auditoría serán de cumplimiento obligatorio en la entidad u organismo, y por tanto, objeto de seguimiento por el control posterior interno y externo, artículo 48°. Las Normas de Auditoría Gubernamental en el artículo 45° establecen el procedimiento general a realizar por el auditor al momento de darle seguimiento a las recomendaciones. El auditor es responsable de darle estricto cumplimiento a ese mandato, en consecuencia, verificará en los informes de la auditoría anterior recomendaciones emitidas y dará seguimiento a las mismas, solicitando a la administración la evidencia sobre acciones implementadas para cumplir con las recomendaciones de auditoría. El auditor analizará los comentarios y la evidencia presentada por la administración para determinar su grado de cumplimiento. Con aquellas recomendaciones cumplidas, el auditor debe comunicar a la administración el estado de las mismas; mientras que con las no cumplidas, desarrollará un hallazgo tomando como criterio la Ley de la Corte de Cuentas de la República y lo incluirá como parte de los resultados en el Informe de Auditoría.

Los documentos de auditoría deben ser claros, precisos y comprensibles de tal manera que al ser leídos por otros auditores o personas que no hayan mantenido una relación directa con la ejecución de la auditoría, estén en capacidad de entender las conclusiones y recomendaciones sin requerir explicaciones adicionales de los auditores que los elaboraron. Deben ser legibles, detallados y ordenados, para que permitan sustentar, debidamente, las observaciones y conclusiones y puedan demostrar por sí mismos su valor como evidencia de auditoría. Como objetivo específico plantea el contribuir al mejoramiento de la gestión gubernamental, a través de la presentación de resultados de auditoría y recomendaciones orientadas al fortalecimiento institucional y al cumplimiento de los objetivos de los Organismos y Entidades del Estado.

A través de los informes de auditoría gubernamental, emite recomendaciones, que son disposiciones dirigidas a las instituciones examinadas para corregir las falencias señaladas en las conclusiones y mejorar la administración de los recursos públicos.

Para el registro de cumplimiento de recomendaciones con el fin de mejorar el cumplimiento y seguimiento de las recomendaciones, la Contraloría pone a disposición de las entidades sujetas a su control el aplicativo web que es un sistema diseñado para que los funcionarios públicos registren en línea los planes de acción, las actividades diseñadas para cumplir las recomendaciones de los informes de auditoría y los medios que permitan verificar su implementación.

La Contraloría General del Estado de Ecuador (CGE), a través de los informes de auditoría gubernamental, emite recomendaciones, que son disposiciones dirigidas a las instituciones examinadas para corregir las falencias señaladas en las conclusiones y mejorar la administración de los recursos públicos.

El artículo 211° de la Constitución Política de la República del Ecuador, determina que la Contraloría es el organismo técnico superior de control, con autonomía administrativa, presupuestaria y financiera, con atribuciones para controlar los ingresos, gastos, inversión, utilización de recursos, administración y custodia de bienes públicos; realizar auditorías de gestión a las entidades y organismos del sector público y sus servidores; pronunciarse sobre la legalidad, transparencia y eficiencia de los resultados de las instituciones, extendiendo su accionar a las entidades de derecho privado, respecto de los bienes, rentas u otras subvenciones de carácter público de que dispongan; dictar regulaciones de carácter general para el cumplimiento de las funciones de control y proporcionar asesoría en las materias de su competencia.

Para cumplir con la misión de controlar el buen uso de los recursos públicos, la Contraloría General del Estado cuenta con 8 direcciones nacionales de auditoría y 23 direcciones provinciales.

Según lo establece la Constitución y la Ley, a la Contraloría General del Estado le corresponde dirigir el sistema de control administrativo que se compone de auditoría interna, auditoría externa y del control interno de las entidades del sector público y de las entidades privadas que dispongan de recursos públicos; además, tiene atribución para determinar responsabilidades administrativas y civiles culposas e indicios de

responsabilidad penal, para lo cual, emite normativa vinculada a su función y brinda asesoría técnica a los servidores públicos que lo soliciten, en el ámbito de su competencia.

Para el desarrollo de las auditorías cuentan con un Manual General de Auditoría Gubernamental (2003<sup>31</sup>), cuyo objetivo general básico es el de formular recomendaciones dirigidas a mejorar el control interno, contribuir al fortalecimiento de la gestión institucional y promover su eficiencia operativa y de apoyo.

El auditor antes de emitir el dictamen sobre los estados financieros examinados de una entidad a una fecha determinada, evalúa el control interno, el sistema de administración financiera y la información financiera complementaria, la conformidad y cumplimiento de las normas legales vigentes.

Para la formulación de las recomendaciones, se incluyen las acciones correctivas que sean más convenientes para solucionar las observaciones encontradas. El borrador del informe incluye los comentarios, conclusiones y recomendaciones, está sustentado en papeles de trabajo, documentos que respaldan el análisis realizado por el auditor. Este documento es provisional y por consiguiente no constituye un pronunciamiento definitivo ni oficial de la Contraloría General del Estado. Las recomendaciones son sugerencias positivas para dar soluciones prácticas a los problemas o deficiencias encontradas con la finalidad de mejorar las operaciones o actividades de la entidad y constituyen la parte más importante del informe. El informe contiene un apartado con el Cronograma de Implantación de Recomendaciones luego un apartado con comentarios, conclusiones y recomendaciones sobre la entidad.

El Cronograma de Implantación de Recomendaciones constituye un plan de trabajo que permite precisar los objetivos, el alcance y los resultados de lo que será necesario implantar, como producto de las recomendaciones presentadas en el informe de auditoría. Es elaborado en forma conjunta con los funcionarios de entidad auditada, para que la implantación se realice con la calidad requerida, en el tiempo y costos establecidos.

---

<sup>31</sup> Manual de Auditoría Gubernamental de Ecuador (2003). <https://www.contraloria.gob.ec/WFDescarga.aspx?id=5&tipo=nor>

Como parte de la auditoría gubernamental el examen especial verifica, estudia y evalúa aspectos limitados o de una parte de actividades relativas a la gestión financiera, administrativa, operativa y medio ambiental, con posterioridad a su ejecución, aplicará las técnicas y procedimientos de auditoría, de la ingeniería o afines, o de las disciplinas específicas, de acuerdo con la materia de examen y formulará el correspondiente informe que deberá contener comentarios, conclusiones y recomendaciones.

En este manual se destaca que es de fundamental importancia que el auditor mantenga una comunicación continua y constante con los funcionarios y empleados relacionados con el examen, con el propósito de mantenerlos informados sobre las deficiencias y desviaciones detectadas a fin de que en forma oportuna se presente los justificativos o se tomen las acciones correctivas pertinentes. La comunicación de resultados es la última fase del proceso de la auditoría, sin embargo ésta se cumple durante la ejecución del examen. Está dirigida a los funcionarios de la entidad examinada con el propósito de que presenten la información verbal o escrita respecto a los asuntos observados. Esta fase comprende también, la redacción y revisión final del borrador del informe, que será elaborado en el transcurso del examen, con el fin de que al finalizar el trabajo en el campo y previa convocatoria, se comuniquen los resultados mediante su lectura a las autoridades, funcionarios y ex funcionarios responsables de las operaciones examinadas. El informe contiene los comentarios, conclusiones y recomendaciones relativos a los hallazgos de auditoría. Tratándose de auditorías financieras, incluyen la carta de dictamen, los estados financieros y las notas aclaratorias correspondientes.

Para mejorar el cumplimiento y seguimiento de las recomendaciones, la Contraloría pone a disposición de las entidades sujetas a su control el aplicativo web para el registro de cumplimiento de recomendaciones. Este sistema se ha diseñado para que los funcionarios públicos registren en línea los planes de acción, las actividades diseñadas para cumplir las recomendaciones de los informes de auditoría y los medios que permitan verificar su implementación.

El aplicativo denominado “Registro de Cumplimiento de Recomendaciones” desarrollado con el objetivo de contribuir al fortalecimiento del sector público y en aras de coadyuvar a una cultura de mejora continua. Mediante Acuerdo 010-CG2022 de 26 de julio de 2022, se habilitó la herramienta informática denominada correctamente:

“Registro de acciones y medios de verificación para el cumplimiento de las recomendaciones”. Esta herramienta permite a las entidades del sector público que han sido auditadas, ingresar de una manera sencilla a las recomendaciones emitidas en los informes de auditoría de la CGE, para la creación de planes de acción y carga de medios de verificación que acrediten el cumplimiento de las recomendaciones, estandarizando los procesos de registro, conservación y acceso a la información relacionada con las recomendaciones y finalmente agilizar la ejecución del examen especial al seguimiento del cumplimiento de las recomendaciones. Una vez que el aplicativo de cumplimiento de las recomendaciones entró en vigencia a partir del mes de septiembre y hasta diciembre de 2022, se efectuaron alrededor de 32 capacitaciones a diferentes entidades públicas a nivel nacional, a las cuales asistieron alrededor de 390 servidores públicos.

En los informes de control en donde se expiden sobre los resultados de la gestión de control se describió como análisis de prioridad y/o tema a fortalecer se propuso dar un mayor seguimiento al cumplimiento las recomendaciones de la CGE.

El proceso seguimiento basado en un monitoreo permanente y acompañamiento a las unidades, permite tomar acciones correctivas oportunas ante eventuales desviaciones de las metas programadas, en tanto que la evaluación se la efectúa de manera semestral de conformidad a lo que establecen las Políticas.

Cuentan con una Plan Anual de Control y semestralmente se efectúan informes de avance del plan anual de control. Durante el 2022 se emitieron 31 informes de avance a la ejecución de los respectivos planes de las unidades de Auditoría. Adicionalmente se efectúa la evaluación del plan anual de control con periodicidad anual, que incluyó el seguimiento del proceso de predeterminación de responsabilidades mediante la generación de reportes obtenidos de los aplicativos institucionales. Durante el 2022 se emitieron 31 informes de evaluación a la ejecución de los respectivos planes de las unidades de Auditoría.

Programación anual y seguimiento de las actividades de las unidades administrativas POA's es un documento visión para mejoras al sistema, módulos de la sistematización por procesos, unidades administrativas y unidades de gestión, así como el desarrollo del módulo de diagnóstico institucional y el módulo de riesgos a nivel estratégico. Se realiza el seguimiento y registro del avance de las metas físicas de los

proyectos de inversión en el sistema de la Secretaría Nacional de Planificación (SIPeIP), de manera trimestral.

Los resultados de los trabajos realizados se plasman en los informes de auditoría como un tipo de Examen Especial en donde evalúan el cumplimiento de las recomendaciones constantes en los informes de auditoría externa e interna aprobados por la Contraloría General del Estado, en un período dado.

Un ejemplo de ello es la CGE a través de las Direcciones de Auditoría Externa e Interna aprobó informes especiales durante el período comprendido entre el 01/01/2019 y 30/06/2021.

Como se puede apreciar, se establecieron 19 recomendaciones a ser analizadas, dirigidas a las autoridades y servidores del Ministerio de Economía y Finanzas determinándose que 15 fueron cumplidas lo que representa el 78.94%; 1 está cumplida parcialmente y representa el 5,27% y 3 no fueron aplicables en el período sujeto a examen representando el 15,79%, según se detalla en el Cuadro siguiente:

Cuadro N° 2: resumen de recomendaciones.

N°	N° INFORME	FECHA APROBACIÓN INFORME	RECOMENDACIONES			
			ANALIZADAS	CUMPLIDAS	CUMPLIDA PARCIALMENTE	NO APLICABLES EN EL PERÍODO SUJETO A EXAMEN
1	DNA3-0024-2019	2019-10-28	3	3		
2	DNA3-0029-2019	2019-12-24	3	3		
3	DNA3-0006-2020	2020-03-06	6	6		
4	DNA3-0017-2020	2020-09-04	2	2		
5	DNA3-0025-2020	2020-12-09	2			2
6	DNA3-0005-2021	2021-01-08	2	1		1
7	DNA3-0012-2021	2021-02-23	1		1	
<b>TOTAL</b>			19	15	1	3
			100%	78,94%	5,27%	15,79%

Fuente: Informe DNA3-0005-2022<sup>32</sup> – CGE.

Otros países como la Contraloría General de la República de Paraguay a través de los informes de auditoría gubernamental, emite recomendaciones, que son disposiciones dirigidas a las instituciones examinadas para corregir las falencias señaladas en las conclusiones y mejorar la administración de los recursos públicos.

<sup>32</sup> Examen Especial al cumplimiento de las recomendaciones constantes en los informes de auditoría externa e interna aprobados por la Contraloría General del Estado, por el período comprendido entre el 1 de enero de 2019 y el 30 de junio de 2021.

La Contraloría General de la República es el organismo de control de las actividades económicas y financieras del Estado, de los Departamentos y de las Municipalidades, en la forma determinada por la Constitución Nacional y por la Ley 276/94, goza de autonomía funcional y administrativa. En su Estructura Organizativa incluye un Departamento de Seguimiento en cada Dirección General como se puede ver a continuación:

De acuerdo a la memoria anual del año 2022 emitido por la CGR el papel estratégico de la CGR son los esfuerzos realizados para la gestión del cambio, la necesidad de una mejor comprensión del alcance de nuestros trabajos, la importancia del seguimiento a las recomendaciones realizadas, entre otras cuestiones.

Los informes de Auditoría sobre los Ejercicios Financieros del Ministerio de Hacienda tienen un apartado vinculado a la implementación de las recomendaciones contenidas en los Informes emitidos por la Contraloría General de la República para determinar el grado de implementación de las recomendaciones contenidas en los Informes emitidos por la Contraloría General de la República de los ejercicios fiscales anteriores.

Complementariamente, realizan exámenes especiales que se realizan a las Direcciones del Tesoro Público y Presupuesto para realizar el seguimiento de recomendaciones de informes emitidos con anterioridad.

En su normativa interna se encuentra el Manual de Auditoría Gubernamental cuyo objetivo es contribuir al mejoramiento de la gestión gubernamental, a través de la presentación de observaciones y recomendaciones orientadas al fortalecimiento institucional y al cumplimiento de los objetivos de los Organismos y Entidades del Estado.

Es obligación del auditor, presentar a la administración de la Entidad un informe indicando los controles inadecuados e inexistentes que hayan sido descubiertos al momento de efectuar su auditoría, incluyendo las correspondientes propuestas y recomendaciones tendientes a subsanar dichas deficiencias. Deben ser lo suficientemente claros, comprensibles y detallados para que un auditor experimentado, que no haya mantenido una relación directa con la auditoría, esté en capacidad de fundamentar las conclusiones y recomendaciones, mediante su revisión. No deben

requerir de explicaciones orales. Ser legibles y ordenados, pues de lo contrario podrían perder su valor como evidencia. Deben contener información relevante, esto es, limitarse a los asuntos que sean pertinentes e importantes para cumplir los objetivos del trabajo encomendado.

Establece que los informes por escrito son necesarios para facilitar el seguimiento de los hallazgos y recomendaciones para verificar que se hayan adoptado las medidas correctivas apropiadas.

En cuanto a la discusión de resultados, con anterioridad a la emisión definitiva del Informe, sus resultados (hallazgos y recomendaciones) deberán ser comunicados a la máxima autoridad de la Entidad auditada, impulsándose la presentación y discusión formal de los mismos en un tono constructivo y en el marco de una mesa de trabajo, a efectos de que la Entidad presente sus inquietudes y el equipo de auditoría otorgue respuestas a las mismas.

El organismo sostiene que el Sistema de Control y Evaluación solamente podrá ser efectivo si los Organismos y Entidades del Estado implantan los ajustes y recomendaciones sobre la efectividad del Control Interno que surjan de los procesos internos de autoevaluación y de los resultados de las auditorías internas o externas realizadas.

Los Planes de Mejoramiento incluyen las acciones de mejora necesarias para corregir las desviaciones encontradas en el Control Interno, así como en la gestión de las operaciones del organismo o entidad del Estado correspondiente, sus dependencias o áreas, procesos y funciones auditados por las instancias de control gubernamental. Deberán incluir también las acciones de mejoramiento identificadas por los propios administradores de los organismos o entidades, que permitan mejorar su gestión y manejo de los recursos que les fueron asignados, con el fin de alcanzar los fines y metas institucionales.

En ese sentido, los Planes de Mejoramiento adquieren una importancia crucial que es de responsabilidad de la Máxima Autoridad de cada organismo o entidad del Estado, y sobre los cuales las instancias de Control definidas en la Ley 1535/99 realizan sus actividades de control y seguimiento, a fin de garantizar la adecuada preparación, ejecución y control a dichos Planes de Mejoramiento.

Los resultados del seguimiento y evaluación se constituyen en insumos para las evaluaciones sobre el mejoramiento de la institución pública, para tener en cuenta en la elaboración de los planes de auditorías posteriores, para el desarrollo del proceso auditor o bien, para iniciar acciones correctivas o administrativas en la institución correspondiente para promover su cumplimiento.

En la etapa de planificación, los auditores deben efectuar el seguimiento de la implantación de las recomendaciones contenidas en los informes de auditoría y rendir periódicamente un informe a la máxima autoridad de la institución y al Comité de Control Interno.

El seguimiento comprende la revisión del cumplimiento de las actividades que se describen en el Plan de Mejoramiento por parte de los funcionarios responsables, con el objeto de evaluar su grado de implementación y de efectividad en la mejora de la función de la institución pública. Permite verificar si el organismo o entidad auditada ha corregido las deficiencias detectadas durante la auditoría y sugerir las acciones correctivas que sean correspondientes.

El seguimiento del Plan de Mejoramiento debe ser incluido como parte de la Etapa de Planeación de un nuevo proceso de Auditoría, así como también puede llevarse a cabo de forma independiente como una Auditoría de Seguimiento.

Los auditores deben efectuar el seguimiento de la implantación de las recomendaciones contenidas en los informes de auditoría y rendir periódicamente un informe a la máxima autoridad de la institución y al Comité de Control Interno.

Una vez emitido el informe final de auditoría, se torna necesaria la socialización de los aspectos principales y conclusiones al interior de la Dirección de Auditoría, e inclusive a auditores de otras Direcciones que no han participado del equipo de trabajo, pero que pudieran estar afectados a un futuro examen derivado de la auditoría realizada, de manera de favorecer la transmisión de experiencias y conocimientos entre los auditores y garantizar la efectividad de su trabajo futuro en relación con estas auditorías.

Dicha socialización facilita la asignación de equipos diferenciados de auditores para llevar a cabo en el futuro, la evaluación y seguimiento del plan de mejoramiento a

ser elaborado por la administración de la Entidad auditada, con lo cual se lograrán resultados más efectivos en dicho proceso.

Cada Instancia de Control define la metodología a seguir para la socialización de los resultados de las auditorías entre sus funcionarios auditores.

De un estudio realizado por la OCDE<sup>33</sup>, surge que el papel de las EFS en la promoción de la buena gobernanza ha evolucionado en las últimas décadas, pasando de actividades esencialmente orientadas al cumplimiento a un papel destinado a comprender y mejorar el desempeño de los gobiernos para cumplir con los ciudadanos.

Este papel en evolución plantea nuevos desafíos para las EFS a la hora de medir su impacto. Para las EFS que tradicionalmente se centran en auditorías financieras y de cumplimiento, como en Chile, la medición del impacto se centra en gran medida en indicadores basados en resultados, como el número de auditorías realizadas o dictámenes de auditoría limpios y sin irregularidades. Más allá del nivel de resultados, el impacto de una EFS en términos de resultados relevantes podría medirse, por ejemplo, en términos de: ahorros debido a las medidas implementadas; aumentos de ingresos; reducciones de gastos; aumento de la satisfacción con la prestación de los servicios públicos prestados por la administración pública; proporcionar seguridad jurídica garantizando el cumplimiento de los marcos legales; o mejoras en el logro de otros objetivos políticos, por ejemplo relacionados con los ODS (calidad ambiental, educación, salud, igualdad de género, anticorrupción e integridad, etc.)

Uno de los principales desafíos para las EFS a la hora de medir su impacto es la dificultad que enfrentan para atribuir cambios en los niveles de resultados en las entidades auditadas y en la sociedad a acciones y productos específicos de la EFS. A través de los informes de auditoría, una EFS puede influir en las entidades auditadas y promover cambios que, en última instancia, pueden conducir al impacto deseado en los niveles de resultados.

Los resultados de las EFS en términos, por ejemplo, de número de auditorías, informes de auditoría publicados o número de recomendaciones emitidas, pueden medirse y atribuirse claramente a la EFS y están bajo su control directo. Sin embargo, la

---

<sup>33</sup> Entidades Fiscalizadoras Superiores y el buen gobierno - Supervisión, información y visión - Estudios de la OCDE sobre Gobernanza Pública – 2017.

forma en que los auditados utilizan estos productos de las EFS está más allá de su control directo, pero es fundamental para alcanzar el resultado deseado, por ejemplo la prestación efectiva y eficiente de los servicios públicos.

II.3. Experiencias comparativas de Organismos de Control Externo e Interno del Sector Público Provincial y Municipal vinculadas con emisión y seguimiento de recomendaciones en Argentina

En el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se encuentra la Auditoría General de la Ciudad de Buenos Aires (AGCBA) que es un organismo creado por la Constitución de la Ciudad Autónoma a los efectos de ejercer el control externo del sector público (centralizado y descentralizado) de la Ciudad como así también, a las empresas, sociedades o entes en los que la Ciudad tenga participación en sus aspectos económicos, financieros, patrimoniales, de gestión y de legalidad.

Vinculado con Cuenta de Inversión, la Constitución de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, establece respecto del Poder Legislativo y su aprobación de la Cuenta de Inversión previo dictamen de la Auditoría.

Respecto al sistema de control, la Ciudad cuenta con un modelo de control integral e integrado, conforme a los principios de economía, eficacia y eficiencia. Comprende el control interno y externo del sector público, que opera de manera coordinada en la elaboración y aplicación de sus normas. Los funcionarios deben rendir cuentas de su gestión como sucede en la Administración Nacional.

La AGCBA es quien dictamina sobre la Cuenta de Inversión preparada por el Ejecutivo en sus aspectos económicos, financieros, patrimoniales, de sistemas informáticos, de gestión y de legalidad de la administración pública, centralizada y descentralizada, cualquiera fuera su modalidad de organización, de empresas, sociedades o entes en la que la Ciudad tenga participación. Asimismo, previo dictamen de la AGCBA, la Legislatura debe aprobar o rechazar dichos estados contables; tarea legislativa que constituye uno de los principales actos de control de ese cuerpo parlamentario en ejercicio de sus funciones.

La Resolución 218/05, Anexo II, establece las pautas para las auditorías de seguimiento y está organizado de la siguiente manera:

Figura N° 4: Organización del seguimiento de auditoría.



Fuente: Elaboración propia.

Se realiza el seguimiento a los efectos de medir/evaluar, si hubo acciones tendientes a resolver los problemas planteados en las observaciones originales, el grado de avance, e impacto en el funcionamiento presente del organismo auditado y detalla tareas consistentes fundamentalmente en corroborar si las observaciones formuladas por la AGCBA originaron en el Organismo conductas tendientes a dar solución a las mismas; y proveer información adicional a la Legislatura de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, respecto del grado de avance del Organismo en cuanto a las acciones tendientes a resolver los problemas planteados en las observaciones del informe original.

Es importante destacar, que no existen intermediarios legislativos y la información necesaria para el seguimiento, es proporcionada directamente por los funcionarios del organismo auditado. Si en esa información los elementos de juicio no fueran suficientes, se pueden realizar los procedimientos necesarios a fin de obtener información suficiente que permita medir el funcionamiento del Organismo en relación a lo observado oportunamente.

La misma normativa establece que, se planificarán seguimientos sobre Informes de Auditoría de Gestión, Legal y Financiera con un criterio amplio, tanto en cuanto a los períodos de tiempo abarcados como a la cantidad de informes que se toman en consideración y para ser objeto de posteriores seguimientos, deberán ser considerados

en términos de significatividad económica y relevancia del área; grado de adecuación a los preceptos de economía, eficacia y eficiencia; grado de cumplimiento de la normativa aplicable al Organismo; porcentaje de ejecución de las metas físicas establecidas en el Presupuesto para el Organismo o Programa.

La SIGEN y las UAI(S) tienen como función obligatoria, realizar el seguimiento de las recomendaciones. Es una fase más final de cierre junto con la planificación de las tareas; ejecución de la auditoría; misión del informe y confección y elaboración del informe como así también el registro en el sistema.

En 2006, la SIGEN implementó una base de datos - sistema de información (SISIO) administrado por cada UAI donde se vuelcan exclusivamente todas las observaciones realizadas por cada una de ellas y las propias de SIGEN el cual fue reemplazado (Resolución SIGEN N° 173/2018) por el Sistema de Seguimiento de Acciones Correctivas (SISAC).

Del relevamiento de informes de la Auditoría General de Salta y en uso de las facultades conferidas por Constitución Provincial, art. 169° (Auditoría y Sindicatura General de la Provincia) y en cumplimiento de la Ley N° 7.103, art. 32 inc. b, la Auditoría General de la Provincia realiza el Examen de la Cuenta General del Ejercicio de la Provincia, remitida por el Ministerio de Economía y Servicios Públicos, en el ámbito de la Contaduría General de la Provincia, responsable de su elaboración, como así también en otras Jurisdicciones y Entidades del Estado, el objeto de auditoría es reunir la información necesaria que permita emitir una opinión fundada sobre la Cuenta General del Ejercicio, en cuanto a la razonabilidad de las cifras expuestas en la misma y al cumplimiento de la normativa aplicable, y formular las recomendaciones que permitan promover mejoras en los sistemas y circuitos operativos.

La Sindicatura General de la Provincia, organismo dependiente del Poder Ejecutivo, actúa con autonomía funcional, administrativa y financiera, encontrándose investida, a los fines del ejercicio de su competencia, de la potestad de auditoría y fiscalización interna. Las Unidades de Sindicatura Interna (USI) desarrollan sus funciones bajo la coordinación técnica de la Sindicatura General de la Provincia y en atención a las pautas de control que ella determine. Cada USI debe proporcionar a la jurisdicción, entidad o ente donde funcione los análisis, recomendaciones, consejos e

información global, acerca de las operaciones y actividades del organismo, procediendo también al análisis de las cuentas para sus correspondientes descargos e informando sobre las responsabilidades de los funcionarios que dispongan o ejecuten gastos.

En función de las observaciones realizadas, en los distintos Estados que componen la Cuenta General, se formulan las siguientes recomendaciones, a fin de que se tomen éstas u otras medidas para corregir las situaciones observadas, en pos de una mejora en la calidad de la información financiera, reiterando las recomendaciones efectuadas en el Examen anterior.

#### II.4. Antecedentes normativos y buenas prácticas sobre formulación y seguimiento de recomendaciones en el ámbito de la AGN

Como antecedentes en la Institución y en el ámbito de AGN se dictó la Disposición 119/98 denominada “Normas Básicas para la Planificación Institucional, Sistemas de Control de los Procesos de Auditoría y para la Formación de Actuaciones de Auditoría”. En dicha norma se establecieron pasos a seguir concluidos los trabajos de campo y durante la realización del proyecto de informe en interacción con la entidad o jurisdicción auditada que involucran aspectos relacionados con: proyecto de informe de auditoría, comunicación del proyecto de informe de auditoría, trámites posteriores, modificaciones formuladas por el Colegio de Auditores, comunicación de la Resolución aprobatoria, etc.

En cuanto a la elaboración de los informes, la norma de Cumplimiento<sup>34</sup> prevé un informe con recomendaciones con posterioridad a que el Organismo Auditado haga su descargo sobre los hallazgos informados. También recomienda la acción de Seguimiento en los casos de incumplimiento. En esta etapa, el auditor gubernamental debe supervisar la puesta en práctica de las medidas correctivas para reparar el incumplimiento detectado. Ambas etapas no se llevan a cabo en la actualidad en el ámbito de Control de la Cuenta de Inversión.

La AGN tiene vigente la normativa que regula las auditorías financieras, y en la etapa de Conclusión e Informe le da la opción al auditor de elaborar un informe con el

---

<sup>34</sup> Resolución AGN N° 187/16.

detalle de las observaciones y sugerir mejoras para el funcionamiento del sistema de control interno<sup>35</sup>.

El seguimiento según la Resolución AGN N° 186/17, es parte del ciclo de auditoría. Se refiere al análisis por parte del auditor gubernamental de las medidas correctivas adoptadas por la entidad auditada u otras partes responsables. Deberá enfocarse en si han implementado las medidas pertinentes para dar respuesta a los hallazgos y a las recomendaciones luego de un tiempo razonable desde la comunicación del informe.

La norma contempla acerca de si el seguimiento se efectúa sobre todos o una parte de los hallazgos y las recomendaciones efectuadas en función de la oportunidad y la significatividad de las mismas y la forma en que se llevará a cabo. Para ello establece que debe reunirse información sobre las medidas que se han puesto en práctica para solucionar el problema, así como el estado actual y el efecto de las mismas. 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 y las recomendaciones seleccionadas.

En este orden, no establece cómo se realizará la selección de los entes y/o informes que pueden ser plausibles de realizar el seguimiento, ni se especifica si todas las recomendaciones u observaciones serán parte integrante del seguimiento o la periodicidad u “obligatoriedad” con la que se llevará a cabo, por ejemplo.

Sin embargo, los procesos de seguimiento pueden relevar aspectos significativos para una revisión más amplia dando lugar a una nueva auditoría, la que deberá incluir como insumo los hallazgos y las recomendaciones efectuadas y las medidas adoptadas, así como los nuevos aspectos a evaluar.

Si se definiera la realización de una auditoría de seguimiento se aplicarán los procedimientos normales de una auditoría de cumplimiento y/o de estados financieros.

La Disposición N° 194/00 – AGN aprueba modelos de informes de Seguimiento de Recomendaciones para auditorías de gestión y financieras, y establece la utilización

---

<sup>35</sup> Resolución N° AGN 185/16, Capítulo III, A, 2, 3, Normas de Auditoría Financiera, Conclusión e Informe.

obligatoria de los modelos allí aprobados. Sin embargo, no insta un modelo de seguimiento para auditorías de cumplimiento que es el caso de las auditorías vinculadas con el control presupuestario de recursos y gastos de Cuenta de Inversión.

Por otra parte, en el mismo orden de ideas, la Resolución N° 39/16 aprueba el documento técnico que desarrolló una metodología para el seguimiento de recomendaciones de los informes nacionales y consolidados de las Entidades Fiscalizadoras Superiores de los países de América del Sur (en adelante EFSUR).

Las distintas Gerencias cuentan con un acervo de información, fruto de la experiencia, sobre recomendaciones y hallazgos de auditorías en determinados entes y/o programas que son muy útiles en las labores preliminares de auditorías tendientes a mejorar las matrices de riesgo para la planificación.

La Gerencia de Control de la Deuda Pública, posee un seguimiento de las recomendaciones relevadas al órgano rector cuyas observaciones fueron resueltas por el auditado a través de los años. Entre otras se pueden mencionar las siguientes:

- Incorporación y comunicación del número de Sistema de Gestión de la Deuda Pública en todas las instancias administrativas de la actuación en la que se tramita la deuda. Antes de esta recomendación, cada área interviniente registraba la operación de deuda según el concepto que le correspondía (Contaduría General de la Nación registraba el asiento del pasivo, la Tesorería General de la Nación registraba la orden de pago y el formulario de recursos en su momento C10, la Oficina Nacional de Presupuesto registraba la partida presupuestaria involucrada y Asuntos Jurídicos por el número de resolución, situación que dificultaba hallar la trazabilidad de la operación);
- Con posterioridad a la normalización de la deuda, y como consecuencia de individualizar el impacto de las posibles aceleraciones de bonos de los canjes 2005 y 2010 por parte de grupos de "hold ins"<sup>36</sup>, se recomendó no sólo conocer el instrumento sino también diferenciar su legislación. En el año 2018 comenzó a publicarse en los informes de deuda pública y, por ende luego en los boletines fiscales, ésta diferenciación de legislación en todos los instrumentos;
- Otra situación similar ocurrió con la Deuda Intra Sector Público. La AGN insistió todos los años (fundamentalmente desde el 2013) en que ésta deuda, por su

---

<sup>36</sup> Tenedores de bonos viejos que sí aceptaron las reestructuraciones que Argentina ofreció en 2005 y en 2010 y consecuentemente canjearon sus bonos viejos por bonos nuevos.

evolución y constante crecimiento, comenzaba a significar una proporción significativa de la deuda pública total, recomendándose la necesidad de contar con este dato lo más desagregado posible. Así fue que, primero, se incorporó la información global como un ítem diferenciado, luego a distinguirse al Organismo Intra Sector Público Acreedor (bancos y el resto) y por último, se comenzó a clasificar por instrumentos;

- En relación a la clasificación de deuda - exposición y valuación -, se recomendó en su momento regularizar la cuestión relativa a la emisión de Deuda de Bonos Garantizados que sobrevaluó la deuda indirecta, dado que desde un 1% o 2% se la llevó a más del 10% en el total. La recomendación verificada por el equipo de auditoría propuso una reclasificación ya que se consideraba que era Deuda Directa y no Indirecta, pero se arribó después de algunos años por la insistencia de la AGN y también se excluyó de las cuentas de deuda pública ya que se cambió de Jurisdicción (desde 355 Deuda Pública hacia 356 Obligaciones a Cargo del Tesoro);

- Respecto de procedimientos analizados en su momento la AGN recomendó establecer metodologías que contemplen el “control cruzado” en procedimientos de cálculo de tipos de cambio tenido en cuenta para las operaciones en el Sistema y se corrigieron;

- En concordancia con lo anterior se recomendó que en el SIGADE se universalizara los registros de las valuaciones de tipo de cambio de las distintas cotizaciones de moneda y de las tasas de interés. Hasta la recomendación de la AGN existía un registro de ambos conceptos que sólo registraba la novedad si estaba involucrado a alguna operación. Desde la recomendación, el sistema cuenta con una base de datos de monedas y tasas de interés diaria y sistemática.

El Departamento Control Sector Transporte perteneciente a la Gerencia de Control de Entes Reguladores y Empresas Prestadoras de Servicios Públicos de AGN también han generado informes con recomendaciones e informes relacionados con las acciones llevadas a cabo, realizando conjuntamente, la registración respectiva. Todo ello, en uso de las facultades conferidas la Ley N° 24.156, artículo 118°.

Ejemplo de esto último es la Resolución 62/12 del Ministro de Interior y Transporte por la cual se instruye a las distintas áreas centralizadas y descentralizadas que conforman ese Ministerio, que ante observaciones y/o recomendaciones de la AGN, propongan a su superior jerárquico los programas de acciones correctivas que pudieran

corresponder y el seguimiento de los compromisos de regularización. Que estas acciones correctivas sean comunicadas al Poder Legislativo Nacional para que la AGN, en futuras auditorías, observe si se han implementado, permitiría cumplir uno de los objetivos centrales del control: colaborar a una mejor gestión.

El Departamento antes mencionado, realiza el seguimiento de las acciones implementadas por los auditados a partir de las observaciones y recomendaciones formuladas en los Informes aprobados por las Resoluciones AGN. El alcance está en orden a lo establecido en la Resolución AGN N° 186/16, apartado III.C.<sup>37</sup>, en donde el examen se centra en la verificación de las medidas correctivas adoptadas por los auditados en relación a los hallazgos y recomendaciones realizados en los Informes aprobados por las Resoluciones AGN.

Otro de los Departamentos que realiza actividades de seguimiento de las observaciones y recomendaciones aprobadas por Resolución AGN es el Departamento de Control de Gestión Ambiental dependiente de la Gerencia de Planificación y Proyectos Especiales. Se detallan los hallazgos expuestos en los informes de AGN, la recomendación realizada en su momento, la situación encontrada, opinión, hechos posteriores, nueva recomendación y si hay nuevos hallazgos, se exponen en ese orden.

El Departamento de Control de Operaciones de Crédito Público y Sustentabilidad dependiente de la Gerencia de Control de la Deuda Pública de AGN, realizó la Auditoría de Seguimiento de Observaciones y Recomendaciones del Informe de Auditoría de Gestión: Ministerio De Economía. Programas de Préstamos otorgados en los que la Administración Central es el Deudor Directo o Garante y son re prestados a las Provincias. El objeto fue verificar el grado de regularización de las deficiencias que originaran las observaciones y recomendaciones vertidas en oportunidad de realizar la auditoría identificada como Actuación AGN N° 560/03 y aprobada por Resolución AGN N° 45/04.

La Gerencia de Entes Reguladores y Empresas Prestadoras de Servicios Públicos Departamento de Control de los Sectores de Energía y Agua emitió un informe sobre

---

<sup>37</sup> El apartado III.C., de la Resolución AGN 186/16 establece que el seguimiento del Informe de Auditoría es parte del ciclo de auditoría. Se refiere al análisis por parte del auditor gubernamental de las medidas correctivas adoptadas por la entidad auditada u otras partes responsables. Deberá enfocarse en si han implementado las medidas pertinentes para dar respuesta a los hallazgos y a las recomendaciones luego de un tiempo razonable desde la comunicación del informe.

“Seguimiento de las Recomendaciones efectuadas mediante Resolución AGN N° 49/2007 - ENRE – PUREE”, cuyo objeto de auditoría consistió en “Verificación de los controles ejercidos por el Ente Nacional Regulador de la Electricidad (ENRE) respecto de la calidad del Servicio Comercial en el segmento Distribución y el Programa de Uso Racional de la Energía Eléctrica (PUREE)” cuyo periodo auditado en el presente informe se extiende desde el 01 de enero de 2006 al 30 de mayo de 2008. Se verificó que el Ente auditado implementó varias medidas tendientes a regularizar situaciones observadas que involucra mejoras en la gestión.

La misma Gerencia pero el Departamento de Control del Sector Comunicaciones, realizó un informe de gestión vinculado con examen en el ámbito de la Empresa Argentina de Soluciones Satelitales SA (ARSAT), cuyo objeto estaba referido al “Seguimiento de recomendaciones aprobadas por Resolución AGN N° 205/2012. Contratación y comercialización de servicios satelitales - Gestión” con un alcance realizado de conformidad con las Normas de Control Externo Gubernamental aprobadas por las Resoluciones AGN N° 26/2015, N° 186/2016 y N° 187/2016, dictadas en virtud de las facultades conferidas por el artículo 119, inciso d) de la Ley N° 24.156 el cual fue aprobado mediante Resolución AGN N° 140/23. Las cuestiones verificadas se definieron en el marco de los siguientes objetivos generales:

Figura N° 5: Objetivos generales del “Seguimiento de recomendaciones aprobadas por Resolución AGN N° 205/2012. Contratación y comercialización de servicios satelitales - Gestión”



Elaboración propia.

Respecto a las observaciones detalladas en el informe aprobado por Resolución AGN N° 205/2012, se destaca que a la fecha de realización de esta auditoría las mismas continuaban vigentes. El período auditado, objeto del presente análisis, comprendió desde el 1° de enero de 2016 al 31 de marzo de 2018, inclusive. Las tareas de campo propias del objeto de examen fueron desarrolladas entre el 9 de abril de 2018 y el 31 de marzo de 2021.

La Gerencia de Control de Gestión del Sector No Financiero - Departamento de Control de Gestión de Organismos Descentralizados y Otras Entidades realizó el Seguimiento de la Resolución AGN N°182/14 vinculado con la gestión del Servicio Nacional de Sanidad y Calidad Agroalimentaria (SENASA) en materia de Sanidad Animal, específicamente en lo concerniente al Programa Nacional de Lucha Contra la Fiebre Aftosa, el Sistema de Identificación Animal y Trazabilidad y el Programa de Bienestar Animal.

Específicamente, el estado de regularización y cumplimiento, período 2017 al primer trimestre de 2019, de las recomendaciones formuladas en el Informe de Auditoría, aprobado por la Resolución AGN N°182/14 del 06/11/14, que tuvo por objeto auditar la gestión del SENASA, actuante en la órbita del entonces Ministerio de Agroindustria en materia de Sanidad Animal durante el año 2011 y el primer semestre 2012, referente a Organización Institucional, Presupuesto y Recaudación, y específicamente en lo concerniente al Programa Nacional de Lucha contra la Fiebre Aftosa, el Sistema de Identificación Animal y Trazabilidad y el Programa de Bienestar Animal. Dicho resultado fue aprobado mediante Resolución AGN N° 178/22.

A continuación y para mejor ilustrar y considerando la palabra SEGUIMIENTO en el buscador de intranet de AGN<sup>38</sup>, se pueden visualizar los informes cuyo objeto y objetivos contienen tareas de seguimiento llevados a cabo por distintos sectores de la AGN por una total de 44 en donde la mayoría son resultado de auditorías de gestión, ambientales, implementación de Objetivos de Desarrollo Sostenible, MERCOSUR, EFSUR, de sistemas, etc.; aprobados entre los años 2009 al 2022.

Particularmente vinculado con el análisis sobre Cuenta de Inversión como antecedente documental, podemos mencionar el Informe Técnico elaborado por la

---

<sup>38</sup> <https://www.agn.gob.ar/auditorias/buscador>

CPMRC redactado con motivo del análisis de la Cuenta de Inversión correspondiente al ejercicio 2005, en donde se transcriben las conclusiones particulares alcanzadas en el curso de dicha tarea y se exponen las explicaciones que, en cada caso, vertieran la CGN, la TGN, la ONP y la Dirección Nacional de Administración de la Deuda Pública conjuntamente con las observaciones formuladas por la AGN<sup>39</sup>. Al final del documento se plasman las recomendaciones dirigidas a la Dirección Nacional de Administración de la Deuda Pública.

Referidos a los dictámenes de las Cuentas de Inversión de años anteriores y debido al tenor de las observaciones formuladas en los Informes, se incluyeron trabajos en donde se ha realizado el seguimiento de observaciones evaluando los avances para el ejercicio 2015.

Complementariamente, se emitieron informes cuyo proyecto es parte integrante de un rubro que integra la Cuenta de Inversión y sobre el cual se emiten recomendaciones, vinculado con el control de los ingresos tributarios registrados en la Cuenta de Inversión.

Respecto a la labor de los equipos que auditan a los Órganos Rectores (ONP, CGN y TGN), con dependencia directa de la Gerencia de Cuenta de Inversión, si bien los informes son aprobados sin recomendaciones, las planificaciones de auditoría relacionadas con la Cuenta de Inversión de un ejercicio en particular, toma como información las observaciones y recomendaciones de los informes anteriores debido a que el objeto es el mismo año tras año. Se incorporan aquellas de alcance general en función a que las otras observaciones se efectúan sobre la muestra de cada ejercicio, a excepción de los Sistemas Administrativos Financieros (en adelante SAF) que son recurrentes como son: Dirección Nacional de Vialidad (SAF 604) y Apoyo-Autoridad Cuenca Matanza Riachuelo (SAF 342). Este ejemplo se utiliza para el caso en que el Objeto de Control es la información física y financiera sobre el cumplimiento de los objetivos, metas e indicadores previstos en los programas presupuestarios de los organismos incluidos en la Planificación de Auditoría.

Las auditorías de los Estados Contables de la Autoridad de Cuenca Matanza Riachuelo – ACUMAR realizadas por AGN, emiten recomendaciones en sus informes

---

<sup>39</sup> Prórroga de Sesiones Ordinarias de 2008, Complemento a la Orden del Día N° 1351. Impreso el día 2 de diciembre de 2008.

denominadas “Carta de Recomendación sobre aspectos de Control Interno”, como consecuencia de las tareas sobre aspectos relativos al control interno vigente, que hacen a procedimientos administrativos-contables, como a otros aspectos vinculados al Objeto de Control.

En cuanto a seguimiento exclusivamente, en el DCM y por Disposición N° 448/20 AGN se aprobó el Estudio Especial tramitado por la actuación N° 222/18 AGN, que tuvo por objeto el “Relevamiento de Seguimiento - Fundamentos – Metodología - Cuenta de Inversión 2016” y como objetivo “Establecer una Metodología del proceso seguimiento de las auditorías sobre metas presupuestarias del Departamento de Control de la Muestra” y como art. 2° se incorpora al plan operativo anual del ejercicio 2021 del Departamento de Control de la Muestra de la Gerencia de Control de la Cuenta de Inversión, la realización de la propuesta presentada en los términos que describe el informe que se aprueba por la presente, para la Cuenta de Inversión 2016.

En este sentido, el equipo especializado en metas, realizó el seguimiento de recomendaciones cuyo objeto fue realizar el seguimiento sobre los hallazgos efectuados en el marco del Informe de Auditoría de Cumplimiento de Metas e Indicadores en los Programas que informan en la Cuenta de Inversión 2016, aprobado por Resolución AGN N° 149/18 y las acciones correctivas llevadas a cabo por cada uno de los organismos integrantes de la muestra: SAF 101 - Fundación “Miguel Lillo”, SAF 206 - Centro Internacional para la Promoción de los Derechos Humanos, SAF 338 - Secretaría Legal y Técnica, SAF 371 - Estado Mayor Conjunto de las Fuerzas Armadas, SAF 372 - Instituto de Investigaciones Científicas y Técnicas de las Fuerzas Armadas, SAF 357 - Ministerio de Hacienda y Finanzas Públicas, SAF 612 - Tribunal de Tasaciones de la Nación, SAF 908 - Hospital Nacional “Profesor Alejandro Posadas”, SAF 910 - Instituto Nacional de Rehabilitación Psicofísica del Sur “Juan O. Tesone”, SAF 311 - Ministerio de Desarrollo Social y, SAF 325 - Ministerio del Interior, Obras Públicas y Vivienda. El período auditado fue del 1° de enero de 2020 al 31 de diciembre de 2020 y las tareas de campo iniciaron el 29/12/22. Este resultado de seguimiento se encuentra en etapa de aprobación de informe y cuyos objetivos fueron:

Figura N° 6: Objetivos en el marco del Informe de Auditoría de Cumplimiento de Metas e Indicadores en los Programas que informan en la Cuenta de Inversión 2016.



Elaboración propia.

## II.5. Aspectos destacados de buenas prácticas en auditoría gubernamental sobre formulación y seguimiento de recomendaciones

Luego del relevamiento y análisis realizado sobre el marco normativo, estructuras organizativas, registros y sistemas informáticos para llevar a cabo el seguimiento de las recomendaciones, complementado con el análisis de informes de auditoría que reflejan cómo se exponen las recomendaciones y a su vez el resultado del seguimiento realizado; se verificaron las auto evaluaciones para poder establecer en qué medida se cumplen las normas que los órganos de fiscalización establecieron y cómo se ve reflejada la mejora de la gestión o aspectos positivos del trabajo realizado cuando el circuito es completo como lo establecen las normas de control internacionales: planificación, ejecución, informe y seguimiento.

Muchas EFS(s) realizan el seguimiento de las recomendaciones y han observado beneficios posteriores que contribuyen a la mejora de la gestión gubernamental. Algunos tienen más trayectoria que otros en el tema como es en España, Chile, Costa Rica, Ecuador, San Salvador, etc.

El seguimiento de las recomendaciones de los informes de fiscalización es un tema abordado por INTOSAI en la elaboración de las normas internacionales de entidades fiscalizadoras superiores. Así, la norma 39 de la ISSAI-ES-300, antes citada,

señala la necesidad de llevar a cabo el seguimiento de los resultados de las fiscalizaciones y recomendaciones realizadas, con objeto de determinar y evaluar la eficacia que han tenido las medidas adoptadas. Esta norma puntualiza que “el seguimiento no se limita a la aplicación de las recomendaciones, sino que se dirige a comprobar si la entidad fiscalizada ha tomado las medidas adecuadas para solventar las deficiencias detectadas y las ha corregido tras un periodo razonable de tiempo”.

Las EFS(s) realizan el seguimiento preciso de las recomendaciones. Se pueden citar tres ejemplos<sup>40</sup>:

- Una EFS introdujo un “Informe de Situación” en su informe periódico al Parlamento, donde evalúa las medidas tomadas por el gobierno para abordar las recomendaciones formuladas en auditorías operativas precedentes;

- Otra EFS dedica la segunda parte de su informe anual al “Seguimiento de las observaciones de la EFS” y emite indicadores de rendimiento que miden la cantidad de recomendaciones adoptadas.

- Una tercera EFS hace referencia en el informe anual sobre las finanzas públicas sometido al Parlamento, a las recomendaciones más importantes formuladas en el conjunto de los informes de auditoría del año.

España deduce la necesidad de realizar el seguimiento de recomendaciones, de sistematizar el procedimiento incorporando una herramienta electrónica que lo facilite y de dar publicidad, en la Memoria y en la página web del Tribunal, a los resultados de este seguimiento.

En Europa se ha observado que, en general, las Instituciones de Control Externo (ICEX) más avanzadas en materia de control de fondos públicos, como las de ámbito anglosajón, dedican un mayor esfuerzo en tratar esta cuestión en las normas reguladoras del ejercicio de su función fiscalizadora, llegando a sistematizar cómo deben formularse estas recomendaciones y efectuarse su seguimiento periódico individual mediante fichas de control y seguimiento sobre cada una de ellas. Ello, a su vez, les permite ofrecer datos sobre las recomendaciones que son puestas en práctica por las entidades afectadas,

---

<sup>40</sup> Compendio de Normas Internacionales de Auditoría Gubernamental propuestas para desarrollar el Marco de Normas Profesionales del SNF - Versión: 1 de marzo de 2013.

los plazos de implantación y las razones que impiden la adopción de determinadas recomendaciones.

Otros países como la Contraloría General de la República de Paraguay (CGR) a través de los informes de auditoría gubernamental, emite recomendaciones, que son disposiciones dirigidas a las instituciones examinadas para corregir las falencias señaladas en las conclusiones y mejorar la administración de los recursos públicos.

La Contraloría General del Estado de Ecuador (CGE), a través de los informes de auditoría gubernamental, emite recomendaciones, que son disposiciones dirigidas a las instituciones examinadas para corregir las falencias señaladas en las conclusiones y mejorar la administración de los recursos públicos.

La Corte de Cuentas de la República de El Salvador realiza seguimiento de recomendaciones y el Tribunal de Cuentas de Uruguay es la Entidad Fiscalizadora Superior que, con autonomía técnica, orgánica y funcional y en cumplimiento de la Constitución y las leyes de la República, ejerce el contralor de la Hacienda Pública en beneficio directo de la Sociedad. Aprueba informes sobre Estados Financieros y realiza el seguimiento de recomendaciones: incluye informes y evalúa el grado de cumplimiento de las recomendaciones de auditoría.

De El Salvador y Ecuador podemos destacar el circuito administrativo desde que se inicia la etapa de planificación hasta la elaboración del informe final, como interactúan con los funcionarios responsables de gestionar la cosa pública y la importancia de mantener la comunicación permanente con los auditados.

Respecto a Chile, país que cuenta con más experiencia, se puede verificar a través de estudios realizados por instituciones externas que ha pasado por varios procesos para que el circuito de seguimiento de recomendaciones y el cumplimiento de las medidas de mejora tengan efecto y eficientizar la administración. Para que el seguimiento sea oportuno crearon una estructura acorde para llevar a cabo la tarea y tuvieron acciones positivas como resultado.

En Argentina, la AGN desde el año 1998 cuenta con regulación normativa y muchas áreas de la auditoría han realizado y continúan formulando informes con

recomendaciones y cuando son auditorías recurrentes forman parte del análisis preliminar en la etapa de planificación.

Actualmente, todas las normas de control externo que guían la labor, contemplan la formulación y seguimiento de las recomendaciones en concordancia con las normas internacionales.

La AGCABA realiza auditorías de Cuenta de Inversión y para plasmar los resultados incluye en sus informes las recomendaciones a las observaciones efectuadas y ejecuta el seguimiento de las mismas que se ven reflejadas en los informes de auditoría.

La SIGEN junto con la UAI, tienen vasta experiencia en este tipo de trabajos que incluye el seguimiento de recomendaciones al realizar auditorías recurrentes y evaluar constantemente las operaciones de los organismos y el sistema de control interno. Poseen un sistema eficiente y eficaz de registro que les permite acceder a la información actualizada cuando es necesario.

Como conclusión del relevamiento doctrinario y vinculado con los criterios de "buena práctica" relacionados con:

- Aspectos formales y metodológicos: se incluyen criterios relacionados con la rigurosidad técnica, la validez de los resultados, la claridad en la comunicación de hallazgos y recomendaciones, entre otros.
- Aspectos subjetivos: involucra aspectos relacionados con la receptividad del auditado a las recomendaciones, su percepción de la utilidad de las mismas, su disposición para el cambio, entre otros aspectos relacionados con la actitud y la cultura organizativa.

Los criterios de "buena práctica" relacionados con aspectos formales y metodológicos del proceso de emisión de recomendaciones y seguimiento en el ámbito del control gubernamental son:

- Claridad y especificidad: las recomendaciones deben ser claras, específicas y accionables, describiendo de manera precisa qué acciones se deben tomar, quién es responsable de llevarlas a cabo y en qué plazo deben implementarse.

La forma en que se redactan los informes de auditoría y la relación entre el auditor y el auditado evitando alimentar una actitud negativa de los auditados y sus observaciones. Evitar el lenguaje técnico y jurídico de los informes de auditoría, para que sean fáciles de entender para quienes no son auditores o abogados.

Desde el punto de vista conductual, ambos aspectos podrían generar fatiga y una actitud negativa hacia los informes de auditoría. Si la primera impresión de un informe es negativa, es probable que todo lo que se asocie a él se perciba también negativamente. En particular, puede enmarcar de forma negativa la actitud hacia las observaciones contenidas en el informe de auditoría, haciendo menos probable que los auditados las traten con el debido cuidado.

- Relevancia y pertinencia: las recomendaciones deben ser pertinentes y estar directamente relacionadas con los hallazgos y las áreas de mejora identificadas durante la auditoría, asegurando que aborden los problemas fundamentales y contribuyan a la mejora de la gestión.

- Basadas en evidencia: las recomendaciones deben estar respaldadas por evidencia sólida y confiable obtenida durante el proceso de auditoría, asegurando su credibilidad y legitimidad.

- Factibilidad y viabilidad: las recomendaciones deben ser factibles de implementar y realistas en el contexto operativo y presupuestario del auditado, considerando sus recursos y capacidades disponibles.

Discutir y acordar las recomendaciones con los funcionarios responsables de su ejecución antes de cerrar los papeles de trabajo da como resultado documentos más completos y menos susceptibles de ser refutados por parte del Auditado.

- Monitoreo y seguimiento: se debe establecer un proceso formal y sistemático de seguimiento de la implementación de las recomendaciones, asegurando que se lleven a cabo en tiempo y forma y que se alcancen los resultados esperados.

- Comunicación efectiva: la comunicación de las recomendaciones y su seguimiento debe ser clara, transparente y oportuna, involucrando a todas las partes interesadas relevantes y facilitando la comprensión y el compromiso con el proceso de mejora.

Los malentendidos y las deficiencias en la comunicación pueden contribuir no sólo a la cantidad de las observaciones, sino también a su asimilación. Contribuir a que el auditado comprenda las normas y los criterios utilizados en las auditorías y sean capaces de discernir y evaluar correctamente la pertinencia de las observaciones.

La comunicación puede afectar a la cantidad de observaciones. Una mala comunicación por parte de los auditores durante la auditoría o la falta de claridad en lo que el auditor espera de los encargados a veces da lugar a malentendidos. Por ejemplo, el funcionario puede proporcionar información o respuestas que no son las esperadas por el auditor. Esto, a su vez, puede dar lugar a observaciones que podrían haberse evitado con una mejor comunicación en el momento.

Además, esta falta de comunicación y retroalimentación percibida por los auditados durante o justo después del proceso de auditoría puede traer consigo efectos adicionales no deseados. Por ejemplo, al recibir el informe previo, en el que los auditados "descubren" los hallazgos de la auditoría por primera vez, los encargados expresan que se han sentido frustrados al leer observaciones que, según ellos, podrían haberse abordado fácilmente durante la auditoría si la comunicación con los auditores hubiera sido más abierta y fluida. Asimismo, algunas observaciones se basan en cuestiones que podrían haberse resuelto antes de su emisión, de haberseles consultado. Esto crea una sensación de impotencia.

- Aprendizaje y mejora continua: se debe fomentar una cultura de aprendizaje y mejora continua, utilizando los resultados del seguimiento para retroalimentar el proceso de auditoría.
- Participación Parlamentaria: involucrar al parlamento en el seguimiento de la implementación de las recomendaciones es una estrategia clave para fortalecer el control y la rendición de cuentas en el ámbito gubernamental. La participación parlamentaria en este proceso permite que los representantes del pueblo desempeñen un papel activo en la supervisión y seguimiento de las acciones tomadas por el gobierno en respuesta a las recomendaciones emitidas por el organismo de control.

Algunas formas en las que el parlamento puede participar en el seguimiento de las recomendaciones incluyen:

- Creación de comisiones o subcomisiones de seguimiento: puede establecer comisiones o subcomisiones especializadas encargadas de monitorear la implementación de las recomendaciones emitidas por el organismo de control. Estas comisiones pueden estar integradas por legisladores de diferentes partidos políticos y contar con la participación de expertos en áreas relevantes.

- Sesiones de rendición de cuentas: se pueden organizar sesiones regulares en el parlamento donde los funcionarios gubernamentales informen sobre el estado de implementación de las recomendaciones y respondan a preguntas de los legisladores. Estas sesiones brindan la oportunidad de examinar detalladamente los avances y desafíos en la implementación de las medidas correctivas.

- Revisión de informes y documentos: puede revisar los informes y documentos relacionados con la implementación de las recomendaciones, así como solicitar informes adicionales o investigaciones específicas sobre áreas de interés particular.

- Participación en auditorías parlamentarias: puede realizar auditorías propias o solicitar auditorías conjuntas con el organismo de control para evaluar el progreso en la implementación de las recomendaciones y garantizar la efectividad de las medidas correctivas.

Al involucrar al parlamento en el seguimiento de la implementación de las recomendaciones, se fortalece la supervisión democrática sobre el gobierno y se promueve la transparencia, la rendición de cuentas y la mejora continua en la gestión pública, se fomenta una mayor colaboración entre los poderes ejecutivo y legislativo en la búsqueda de soluciones a los desafíos que enfrenta el país.

- Difusión de los resultados obtenidos en la página web del organismo de control como forma de contribución a la transparencia. La difusión de los resultados obtenidos en la página web del organismo de control es una práctica fundamental para promover la transparencia y la rendición de cuentas en la gestión pública. Al hacer públicos los resultados de las auditorías y evaluaciones realizadas, se brinda acceso a la información relevante sobre el desempeño y la gestión de los recursos públicos, lo que permite a la ciudadanía conocer y comprender mejor cómo se utilizan los fondos del Estado.

La publicación de los resultados en la página web del organismo de control proporciona un canal de comunicación directo con la sociedad, permitiendo que los ciudadanos puedan acceder a la información de manera rápida y sencilla. Esto promueve la transparencia y la accountability al aumentar la visibilidad de las actividades del gobierno y permitir que los ciudadanos ejerzan un mayor control sobre la gestión pública.

Además, la difusión de los resultados en línea facilita la supervisión y el seguimiento por parte de otras instituciones gubernamentales, la prensa, las organizaciones de la sociedad civil y otros actores interesados, lo que contribuye a fortalecer los mecanismos de control y la rendición de cuentas en el ámbito gubernamental.

Los criterios de "buena práctica" relacionados con aspectos subjetivos del auditado en el proceso de recomendaciones y seguimiento son:

- Compromiso y responsabilidad: el auditado debe demostrar un compromiso claro y una alta responsabilidad en la implementación de las recomendaciones, reconociendo su importancia para mejorar la gestión y el uso eficiente de los recursos públicos.

- Apertura al cambio: es fundamental que el auditado muestre una actitud abierta al cambio y esté dispuesto a considerar nuevas ideas y enfoques para abordar los problemas identificados durante la auditoría.

- Colaboración y cooperación: el auditado debe estar dispuesto a colaborar y cooperar con los auditores y otros miembros del equipo de seguimiento, proporcionando la información y el apoyo necesarios para facilitar la implementación de las recomendaciones.

- Transparencia y comunicación: el auditado debe promover la transparencia y la comunicación abierta y honesta en todo el proceso de seguimiento, facilitando la expresión de preocupaciones, ideas y sugerencias, y asegurando la claridad y la comprensión mutua.

- Flexibilidad y adaptabilidad: el auditado debe demostrar flexibilidad y adaptabilidad en el enfoque y la implementación de las recomendaciones, reconociendo

que pueden surgir cambios en el entorno o las circunstancias que requieran ajustes en el plan de acción.

- Liderazgo y empoderamiento: los responsables deben ejercer un liderazgo efectivo y empoderador, motivando y capacitando a su equipo para llevar a cabo la implementación de las recomendaciones de manera exitosa.

- Retroalimentación y aprendizaje: el auditado debe estar abierto a recibir retroalimentación constructiva sobre el progreso de la implementación de las recomendaciones y utilizar esta información para aprender y mejorar continuamente sus prácticas de gestión.

Estos criterios de "buena práctica" aseguran que las recomendaciones sean efectivas, relevantes y factibles de implementar, y que el seguimiento se realice de manera rigurosa y transparente, contribuyendo así a la mejora continua de la gestión gubernamental y el fortalecimiento de la rendición de cuentas.

Ahora bien, el valor que el auditado otorga a las recomendaciones recibidas puede variar según diversos factores, como la relevancia de la recomendación para mejorar la gestión, la urgencia de abordar el problema identificado, la capacidad y disposición del auditado para implementar cambios, entre otros.

En general, el auditado debería otorgar un alto valor a las recomendaciones que recibe, ya que estas suelen provenir de una evaluación objetiva y experta de sus procesos y prácticas de gestión. Si las recomendaciones están bien fundamentadas y se alinean con los objetivos y necesidades del auditado, tienen el potencial de generar mejoras significativas en la eficiencia, eficacia, transparencia y rendición de cuentas de su gestión.

Sin embargo, en algunos casos, el auditado puede no darle el valor adecuado a las recomendaciones debido a diversas razones, como la resistencia al cambio, falta de recursos o capacidad para implementarlas, percepción de que las recomendaciones son injustas o poco realistas, entre otros.

En última instancia, el valor que el auditado otorga a las recomendaciones dependerá de su percepción sobre la utilidad y relevancia de las mismas para mejorar su gestión y alcanzar los objetivos organizacionales. Es responsabilidad de los auditores



**UNIVERSIDAD NACIONAL DE SAN MARTÍN**  
**ESCUELA DE POLÍTICA Y GOBIERNO**

comunicar de manera efectiva la importancia de las recomendaciones y trabajar en colaboración con el auditado para facilitar su implementación.

Toda esta información recabada sirvió de base para elaborar los lineamientos que se propondrán para la realización de auditorías de Cuenta de Inversión en AGN específicamente el Departamento de Control de la Muestra de la Gerencia de Control de Cuenta de Inversión incluyendo, como novedoso, las recomendaciones en los informes de auditoría y ejecución del posterior seguimiento.

*“La mera existencia del proceso de seguimiento puede contribuir a la aplicación efectiva de las recomendaciones del informe por parte de las entidades auditadas”  
(Antonio Arias Rodriguez 2018)*

### **CAPÍTULO III: LINEAMIENTOS PARA LA FORMULACIÓN Y SEGUIMIENTO DE RECOMENDACIONES SOBRE CUENTA DE INVERSIÓN EN AGN**

En este capítulo vamos a describir los procedimientos propuestos para llevar a cabo la auditoría sobre Cuenta de Inversión en sus aspectos contables y presupuestarios cuyo producto final se corresponda con un informe que tenga anexadas las recomendaciones y luego, se desarrollan las directivas para ejecutar el posterior seguimiento en concordancia con las normas internacionales y buenas prácticas relevadas en el capítulo anterior.

Los criterios que orientaron el proceso de investigación y selección de las prácticas reportadas en este trabajo fueron:

- El carácter innovador de la propuesta que implica la realización de tareas dentro de la AGN que contribuyan tanto a mejorar los resultados de los informes de auditoría como a fortalecer la gestión de gobierno. Esto se logra mediante la adopción de enfoques, herramientas y metodologías novedosas que permitan identificar de manera más efectiva los problemas, evaluar el desempeño y proponer soluciones innovadoras.
- La efectividad de la práctica, en la medida en que su pertinencia genere un impacto positivo, que sea útil y relevante así como por la capacidad de hacer explícito el valor y los beneficios derivados de la realización de nuevos procesos.

La práctica debe contribuir a mejorar los resultados y procesos dentro de la AGN, así como a fortalecer la gestión gubernamental en general. Esto se puede medir mediante indicadores de desempeño que evalúen el impacto de la práctica en términos de eficiencia, efectividad, transparencia y rendición de cuentas.

La práctica debe ser útil y relevante para las necesidades y desafíos específicos que enfrenta la AGN y el gobierno en su conjunto. Esto implica abordar problemas reales y proporcionar soluciones prácticas y aplicables que mejoren la toma de decisiones y la gestión de los recursos públicos.

La práctica debe hacer explícito el valor y los beneficios derivados de la realización de nuevos procesos, destacando cómo contribuye a mejorar la calidad y la efectividad de los informes de auditoría, así como a fortalecer la gestión de gobierno. Esto puede incluir la identificación de ahorros financieros, la reducción de riesgos, la mejora de la eficiencia operativa y el fortalecimiento de la confianza del público en las instituciones gubernamentales.

Es importante realizar evaluaciones periódicas de la práctica para asegurarse de que sigue siendo efectiva y relevante en un entorno cambiante. Esto implica recopilar retroalimentación de los usuarios y partes interesadas, así como realizar análisis de costo-beneficio para determinar si los beneficios de la práctica justifican los recursos invertidos en ella.

- La capacidad de transferencia y de réplica, que muestre su potencial para ser extendida, adoptada y adaptada por otras instituciones, con altas posibilidades de éxito, como parte de las prácticas institucionales de mejora del control.

La capacidad de transferencia y réplica de una práctica se basa en su documentación clara, flexibilidad, transferencia de conocimientos, resultados demostrados, apoyo institucional y comunicación efectiva. Mediante el desarrollo de estas características, se puede asegurar que la práctica tenga un alto potencial para ser adoptada y adaptada por otras instituciones como parte de sus prácticas institucionales de mejora del control; y

- La sostenibilidad de la práctica, que facilite su institucionalización y agilice el tratamiento de la Cuenta de Inversión anual en el Congreso. La capacidad para ser mantenida y continuada en el tiempo, facilitando su institucionalización.

Para evaluar y promover la sostenibilidad de la práctica es necesario que se integre de manera efectiva en los procesos y procedimientos institucionales existentes, asegurando su continuidad independientemente de los cambios en el personal o la

administración; contar con el compromiso y el respaldo de las autoridades para garantizar la sostenibilidad de la práctica a largo plazo. Esto implica asignar recursos, establecer metas claras y monitorear regularmente su implementación; invertir en la capacitación y el desarrollo del personal para asegurar que tengan las habilidades y competencias necesarias para llevar a cabo la práctica de manera efectiva incluyendo la formación en metodologías, herramientas y mejores prácticas de auditoría; establecer políticas y procedimientos claros y consistentes para guiar la implementación y el seguimiento de la práctica a lo largo del tiempo que ayuda a garantizar la coherencia y la uniformidad en su aplicación; realizar un monitoreo y una evaluación periódica de la práctica; comunicar y difundir los beneficios y resultados de la práctica de manera regular, tanto dentro como fuera de la organización. Esto ayuda a mantener el interés y el apoyo hacia la práctica, asegurando su continuidad y sostenibilidad.

### III.1. OBJETO

El objeto específico de este documento apunta a normalizar una metodología de trabajo y a brindar una ayuda eminentemente práctica a los auditores gubernamentales cuya tarea es emitir informes con recomendaciones y realizar el posterior seguimiento con relación a una parte de la Cuenta de Inversión en AGN en el ámbito de la Gerencia de Control de la Cuenta de Inversión y específicamente en el Departamento de Control de la Muestra. En la primera parte se definen algunos conceptos básicos, dando especial énfasis en la SECCIÓN I y II.

### III.2. OBJETIVOS

2.1. Normalizar los procedimientos y métodos de trabajo sobre Cuenta de Inversión.

2.2. Facilitar las tareas específicas de los auditores gubernamentales y de la supervisión.

2.3. Economizar los tiempos de ejecución e informe de las auditorías y seguimiento de recomendaciones con el objeto de convertir al proceso de auditoría y seguimiento en procesos más eficientes y eficaces.

2.4. Capacitar a los equipos de trabajo.

### III.3. ESQUEMA BÁSICO

En la confección de este documento se priorizó detallar las tareas y actividades en orden cronológico desde la etapa de informe de la auditoria hasta la definición de las tareas que debe realizar el equipo de seguimiento. El esquema incluye:

#### Introducción

#### SECCIÓN I: HALLAZGOS, CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

- Consideraciones particulares
- Fase elaboración del informe
  - Objetivos
  - Actividades
  - Resultados de la tarea
  - Redacción de hallazgos y comunicación
  - Comunicación de los hallazgos
  - Opinión del auditado
  - Evaluación e incorporación de los comentarios del Organismo en los papeles de trabajo
  - Elaboración de informes propiamente dicho

#### SECCIÓN II: SEGUIMIENTO DE LAS RECOMENDACIONES

- Introducción
- Objetivos
- Actividades
- Resultados de la tarea

- Personal responsable del proceso de seguimiento
- Etapas del proceso de seguimiento
- Reporte periódico del estado de implementación de las recomendaciones
- Del registro, base de datos y archivo

### **Introducción**

La definición de las propuestas y/o recomendaciones es la etapa más creativa y productiva del trabajo del auditor al tener que ponerse en el lugar de la organización, describiendo claramente las causas que provocan los errores u omisiones, definiendo propuestas que contribuyan a la mejora de la gestión y que apuntan a modificar actitudes y conductas en los operadores de los sistemas y los responsables de tomar decisiones.

En este orden de razonamiento, las recomendaciones y conclusiones deberán inferirse lógicamente de los hechos presentados. La recomendación debe ser realista y práctica, evitando teorizaciones innecesarias, exponiendo el o los cursos de acción propuestos por los auditores actuantes tendientes a corregir los hallazgos detectados.

Las recomendaciones deben tener el carácter de sugerencia y asesoramiento y deben estar ajustadas a las posibilidades reales de su puesta en marcha, teniendo en cuenta las circunstancias imperantes en la entidad auditada (madurez organizacional) y sus restricciones (factibles en los hechos).

En el informe de auditoría deben establecer con precisión qué necesita cambiar o reorganizar el auditado, ya que el cómo deberá realizarse y el cambio es responsabilidad de él. Deben ser dirigidas a un funcionario con la jerarquía y competencia capaz de tomar las acciones correctivas del caso.

Para llevar a cabo el proceso de auditoría de control externo gubernamental debemos tener presente las etapas que surgen de la normativa vigente en la AGN: planificación, ejecución e informe.

La propuesta es de aplicación en la etapa de Ejecución antes de la confección de la matriz de hallazgos cuando se van registrando los resultados definitivos de cada rubro/tema y relevando los hallazgos para la elaboración del informe borrador.

En este trabajo, se entenderá como SEGUIMIENTO, al proceso que realizará la Gerencia de Control de Cuenta de Inversión – Departamento Control de la Muestra - a través de sus equipos de SEGUIMIENTO, responsables de la verificación, cumplimiento y atención de recomendaciones acordadas plasmadas en el informe de auditoría.

El auditor debe evaluar el grado de implantación de las recomendaciones realizadas al auditado en informes de auditoría externos y en casos de incumplimientos describir las causas que motivaron la falta de implantación ya sea por falta de recursos humanos, físicos, financieros, de políticas de la organización, falta de programación, etc.; y las recomendaciones importantes pendientes de implantación.

En casos de cumplimientos, describir los inconvenientes surgidos en la implantación; en qué grado se logró el mejoramiento de las operaciones; el efecto producido por las recomendaciones implantadas y oportunidad en la implantación de las medidas correctivas.

Ampliando los puntos a tener en cuenta es que, se debe lograr que la relación entre la recomendación de auditoría y la causa subyacente del desvío, debe ser clara y lógica dado que si existe esta relación, la acción recomendada será probablemente más factible de implementar y tendrá una dirección más apropiada, existiendo la voluntad de corregirla.

Esta información contribuye de forma efectiva en la orientación a los auditores de seguimiento para poder realizar su trabajo y a los funcionarios responsables en cuanto a las medidas correctivas a implantar para evitar su reiteración, mejorar la gestión y lograr sus objetivos.

Otro requisito fundamental para poder llevar a cabo el seguimiento efectivo es que previamente se deben preparar buenos papeles de trabajo, claros y comprensibles, sin explicaciones verbales innecesarias. Sobre todo teniendo en cuenta que en esta

propuesta, el equipo que elabora el informe de seguimiento de recomendaciones es distinto al equipo que confecciona el informe de auditoría con recomendaciones.

Respecto a la elaboración de papeles de trabajo, en la etapa de los hallazgos deben documentarse de manera suficiente, competente y objetiva, como así también en la fase de seguimiento cuyas actividades están encaminadas a valorar la documentación o información aportada por los responsables del Organismo auditado. Deben quedar documentadas de manera objetiva y suficiente pues es una responsabilidad importante, la defensa y sostenimiento de los hallazgos resultantes en las etapas anteriores a ésta.

## **SECCIÓN I: HALLAZGOS, CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

### **1. Consideraciones particulares**

El posterior seguimiento de las recomendaciones surgidas de un informe de auditoría de Cuenta de Inversión requiere que al finalizar la etapa de Ejecución, se comuniquen los hallazgos a la entidad controlada para que el auditado tenga la oportunidad de efectuar comentarios y aclaraciones en forma escrita sobre las deficiencias identificadas para llegar a una conclusión sobre el asunto o la información de la materia auditada antes de presentar el informe de auditoría. Los comentarios y observaciones que confirmen los hallazgos, deben incluirse en el informe en forma apropiada y objetiva.

Asimismo, es importante en esta etapa, elaborar la matriz de hallazgos, ya que es una herramienta útil como apoyo y orientación para la preparación del informe de auditoría que permite reunir de manera estructurada los principales elementos que constituyen los capítulos centrales del informe y una comprensión homogénea de los hallazgos y sus componentes.

La importancia en el informe de auditoría radica en el planteamiento claro y preciso de la problemática detectada, del origen de la misma y de las recomendaciones para su solución.

La dificultad para ubicar el origen de una desviación va en proporción directa con la profundidad del aspecto revisado; es decir, la revisión superficial únicamente permite identificar causas inmediatas y, por ende, las recomendaciones propuestas por el auditor, podrán mitigar parte de la problemática en la que posteriormente se volverá a

incurrir; por su parte, una profundidad adecuada en la revisión permite llegar a las causas de las desviaciones y posibilita al auditor plantear recomendaciones que den una solución a la problemática.

La identificación de las causas representan la razón básica (o las razones) por la cual ocurrió la condición, o también el motivo del incumplimiento del criterio o norma. La simple expresión en el informe de que el problema existe, porque alguien no cumplió apropiadamente con las normas es insuficiente para convencer al usuario del informe. Su identificación requiere de la habilidad y el buen juicio del auditor y, es indispensable para el desarrollo de una recomendación constructiva que prevenga la recurrencia de la condición.

Dentro de las causas posibles identificadas pueden detallarse las siguientes:

- inadecuada segregación de funciones;
- normas internas inadecuadas, inexistentes u obsoletas;
- carencia de personal o de recursos financieros o materiales;
- indicios de irregularidades;
- insuficiente capacitación de personal clave;
- falta de conocimiento de las normas;
- negligencia o descuido en el desarrollo de tareas;
- insuficiente supervisión del trabajo;
- falta de coordinación entre las áreas;
- otros.

En cuanto al tema de la percepción del auditor, debemos hacer notar que a pesar de los esfuerzos volcados no siempre se logra reflejar adecuadamente en los informes lo que sí se detecta en las labores de campo y que va más allá de lo que finalmente queda escrito y mucho tiene que ver con la “discusión/negociación” de la problemática detectada, donde se da un intercambio de opiniones irremplazable entre el auditor y el

auditado, que también influye en la calificación del riesgo, además de la propia historia que registra el equipo de auditoría para cada tipo de observación.

## 2. Fase elaboración del informe

Un aspecto muy importante para tener en cuenta y que contribuyen a la puesta de valor es, que el informe del auditor debe incluir información sobre el efecto potencial de la observación. De lo contrario, el usuario del informe puede inferir que la aparente falta de preocupación del auditor, determina que la observación no sea realmente importante. Si el efecto de la observación es insignificante, el auditor no debe incluir en el Informe la observación correspondiente.

### 2.1. Objetivos

- Examinar con la dependencia auditada las observaciones elaboradas con el fin de producir los descargos o corregir errores de la evaluación;
- Exponer los hallazgos y recomendaciones por escrito;
- Redactar y revisar el informe;
- Recomendar la implantación de mejoras en el sistema de control interno del Organismo.

### 2.2. Actividades

- Recopilar toda la información relevada y organizarla conforme la norma específica;
- Detectar los asuntos a incluir en el informe de auditoría;
- Elaborar y redactar los hallazgos de auditoría;
- Formular recomendaciones tendientes a mejorar el ambiente de control interno, el sistema de información para la toma de decisiones y la gestión del organismo. Cabe destacar que las mismas deben ser razonablemente implementables por el ente;
- Completar la estructura de informe con los datos correspondientes;

- Discutir el contenido del informe con el equipo de auditoría;
- Revisar las afirmaciones contenidas en el informe con los papeles de trabajo;
- Finalizar la confección del informe borrador sujeto a discusión.
- Poner a consideración de la superioridad el informe borrador sujeto a discusión;

### 2.3. Resultados de la tarea

- Evaluar la Ejecución Presupuestaria con las normas de Administración Financiera aprobadas por la Ley 24.156 y la Ley 27.341 de Presupuesto del año auditado, normas complementarias y concordantes y los Cuadros y Anexos presentados a la CGN.

- Evaluar el cumplimiento de la Disposición 71/10 de la Contaduría General de la Nación y sus modificatorias, y lo dispuesto por la Resolución de Cierre de la Secretaría de Hacienda referida al cierre del Ejercicio auditado en la información contenida en los Cuadros, Anexos y Estados Contables.

- Información sobre sistema de control y sistema de información;
- Identificación de presuntos indicios de irregularidades;
- Identificar las áreas responsables que deberán implantar las acciones correctivas.

### 2.4. Redacción de hallazgos y comunicación

Los hallazgos de auditoría son el producto de las evidencias obtenidas y analizadas a efectos de cumplir con los objetivos de auditoría establecidos. En ese orden, los hallazgos deben contener:

- el/los criterio/s (“el deber ser”);
- la condición (“lo que es”);
- el efecto (“cuáles son las consecuencias”) y;

- de ser posible, las causas que los produjeron (“porqué se produjeron los desvíos/qué ocasionó el/los desvío/s”) como un apartado de deficiencias de control interno.

El responsable de comunicar los hallazgos es el Supervisor, como máxima autoridad en el equipo. Este debe comunicar oportunamente los hallazgos de cada rubro al personal Auditado involucrado, a fin de que presenten sus aclaraciones o comentarios con el objeto de obtener sus puntos de vista respecto a las observaciones presentadas en forma documentada, para su evaluación y consideración en el informe correspondiente con el aval de la máxima autoridad del Organismo o por quién la máxima autoridad delegue esa facultad.

Esta comunicación de hallazgos debe dirigirse a los responsables de cada área por rubros a medida que van finalizando las tareas de campo a fin de asegurar que las recomendaciones sean atendidas porque existió previamente una falencia, error, omisión, etc.; confirmada.

#### 2.5. Comunicación de los hallazgos

La comunicación de los hallazgos previo a la finalización de la etapa de ejecución permite:

a) poner en conocimiento de la autoridad superior de la unidad o dependencia auditada los resultados de cada examen, previo a su remisión formal;

b) reducir el riesgo de interpretación errónea de los resultados;

c) dar la oportunidad al Organismo auditado a emitir sus descargos respecto a los hallazgos informados. Estos descargos serán menores en la medida que se hayan mantenido reuniones informativas con las Autoridades del auditado durante el transcurso de la ejecución de la auditoría;

d) facilitar las acciones de seguimiento, para establecer si la entidad ha adoptado las correspondientes acciones correctivas.

De esta manera, se evitan inconvenientes relacionados con desconocimientos en distintas instancias.

Todo hallazgo detectado (conjunto de observaciones) debe tener la recomendación genérica o específica de la acción correctiva a tomar por el Organismo. La recomendación debe ser previamente consultada con el sector auditado para poder evaluar la razonable aplicabilidad de la sugerencia a emitir.

## 2.6. Opinión del auditado

Para poder tomar conocimiento previamente, de cuáles serían las mejoras al sistema de control interno de cada área y junto con el pedido de confirmación o negación de hallazgos, se va a solicitar a los responsables administrativos que proponga mejoras y/o modificaciones que contribuyan al sistema de control interno comunicando las áreas que deberán implementar acciones correctivas.

La Nota debe estar firmada por el responsable del área y el titular del Organismo. Este paso contribuye a conocer la preocupación, interés y compromiso de los directivos para la implementación posterior de las recomendaciones de acuerdo a un Plan de Seguimiento consentido que más adelante se va a detallar su implementación luego de la aprobación del informe por parte del Colegio de Auditores Generales.

Todo borrador de informe, previo a su elevación, debe requerir la opinión del responsable del sector auditado sobre la procedencia de los hallazgos detectados para confirmarlo o desecharlo, todo ello antes del cierre de las tareas de campo.

El auditor comentará los hallazgos con los responsables de la operación revisada y del área auditada, antes de su presentación formal en el borrador de informe de auditoría. En este paso podrán obtenerse elementos adicionales que rectifiquen o ratifiquen la irregularidad, así como las causas que las provocan.

En cualquiera de los casos, permite al auditor tener plena confianza y solidez en los planteamientos plasmados en el informe borrador sujeto a discusión. Asimismo, concertará con los servidores públicos las recomendaciones que incluyan aquellas acciones que permitan dar solución, no sólo a la desviación plasmada sino a la problemática esencial que está ocasionando las irregularidades.

La opinión del auditado puede ser específica por cada punto o bien global por conjuntos de hallazgos y resulta útil solicitarla y obtenerla complementariamente mediante una entrevista personal en la cual se explican los hallazgos y se reciben

opiniones, que se vuelcan en los papeles de trabajo de la auditoría junto con la Nota previa de remisión al Organismo.

Durante la entrevista para conseguir la opinión del auditado resulta el momento más adecuado para exponer nuestras sugerencias para regularizar los desvíos detectados y evaluar la aplicabilidad de las mismas.

Las conclusiones de la entrevista pueden formalizarse, de ser necesario, mediante una firma o inicial del responsable del sector auditado en los papeles de trabajo confeccionados como resultado de la misma. Como el equipo auditor requiere que el Organismo conteste por escrito, señalar la urgencia de su opinión que debería cumplir con los plazos fijados para que no le reste oportunidad a la emisión del informe.

Si el auditado no emitiera en el plazo prefijado su opinión, en los papeles de trabajo y en la matriz de hallazgos, se dejará constancia de ello y de las acciones realizadas para lograrlo.

Antes de retirarse de la entidad examinada o de culminar su trabajo, el auditor debe asegurarse que ha cumplido todos los aspectos procedimentales prescritos por las normas vigentes. Entre ellos, deberá prestar especial atención que los archivos de papeles de trabajo estén completos ya que el trabajo de seguimiento de las recomendaciones será realizado por personal distinto al equipo que auditó el Ente.

#### 2.7. Evaluación e incorporación de los comentarios del Organismo en los papeles de trabajo

Los comentarios que confirmen los hallazgos encontrados, se agregarán a continuación de cada hallazgo en una columna para tal fin en donde el auditor incluirá brevemente los descargos, comentarios y aclaraciones que presente el Organismo auditado, como así también la opinión del auditor después de evaluarlas. Los que pudieron solucionarse y/o aclararse, se agregarán en los papeles de trabajo respectivos.

Sólo aquellos que quedaron firmes y que no pudieron subsanarse con documentación aclaratoria y/o complementaria se agregarán en la matriz de hallazgos final para que la superioridad tenga conocimiento y en el borrador sujeto a discusión, sólo se describirán los hallazgos y como Anexo se incorporará una matriz de hallazgos ajustada a las necesidades de la Gerencia.

Los hallazgos incluidos en la matriz debe incluir la recomendación respectiva. En el caso de que no exista una recomendación aplicable debido a que finaliza el programa, actividad, es costoso, puede resultar extemporáneo, se va a dejar debidamente justificado.

En el caso de que los descargos de la entidad y la evidencia aportada se consideren válidos, el auditor deberá modificar el papel de trabajo con el descargo correspondiente. Por el contrario, cuando el auditor opine que no lo son, éste deberá exponer las razones que motivan su no aceptación y plasmar el resultado final en la matriz.

El modelo de matriz de hallazgos propuesto es la que propone la normativa interna de AGN vigente en el ámbito de auditorías de gestión y de cumplimiento con la inclusión de cambios de acuerdo a la propuesta planteada.

La matriz propuesta, incluye los conceptos que debería contener y una breve explicación de cada una de las columnas. Es ampliamente aplicable a las auditorias de Cuenta de Inversión para poder sintetizar e identificar claramente las observaciones incluyendo tanto la parte presupuestaria como la Contable/Cuadros y Anexos.

**ANEXO Matriz de Hallazgos y Recomendaciones**

<b>Criterio Utilizado</b>	<b>Procedimientos Aplicados</b>	<b>Situación Encontrada</b>	<b>Causas</b>	<b>Efectos</b>	<b>Impacto</b>	<b>Comentarios del Auditado</b>	<b>Recomendaciones</b>	<b>Beneficios Esperados</b>
Son las normas transgredidas, de carácter legal, operativo o de control, que regulan el accionar de la entidad examinada. El desarrollo del criterio en la presentación de la observación debe citar específicamente la normativa pertinente y el texto aplicable de la misma.#	Los procedimientos de auditoría, son el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos y circunstancias relativas al Objeto de Auditoría sujeto a examen, mediante los cuales, el Auditor obtiene las bases para fundamentar su opinión.	Constataciones de mayor relevancia, identificadas en la fase de ejecución.*	Pueden estar en el marco de las actividades administrativas y operativas del ente auditado, estar fuera de su control o influencia. La identificación de causas deben estar sustentadas en evidencias. Deberán identificarse las posibles medidas que contribuyan a corregir las causas de las debilidades de gestión.*	Consecuencias relacionadas con las causas y con los correspondientes hallazgos. Puede ser una medida de la relevancia de los hallazgos.*	Alto, Medio, Bajo	Descargos, comentarios, aclaraciones que presente el Organismo.	Deben ser elaboradas para tratar el origen de los problemas diagnosticados. Se debe dedicar el tiempo suficiente para las deliberaciones y la priorización para la solución de los principales problemas.*	Mejoras que esperan alcanzar con implementación de las recomendaciones. Los beneficios pueden ser cuantitativos y cualitativos.*
* Definiciones adoptadas por la resolución 186/16- Normas de Control Externo de la Gestión Gubernamental.								
# Normas Básicas de Auditoría Externa de la AGCABA, versión septiembre 2000.								



**UNIVERSIDAD NACIONAL DE SAN MARTÍN**  
**ESCUELA DE POLÍTICA Y GOBIERNO**

La comunicación de los hallazgos y la evaluación de las respuestas de la entidad por parte del auditor significan que el auditor ha concluido la fase ejecución y que ha reunido en sus papeles de trabajo toda la evidencia necesaria para sustentar el trabajo efectuado y el producto final a elaborar, el informe de auditoría.

La discusión de las observaciones antes de cerrar los papeles de trabajo da como resultado documentos más completos y menos susceptibles de ser refutados por parte del Auditado. Es de suma importancia comentar las posibles soluciones o mejoras que el auditor considera apropiadas, para conocer la opinión del personal involucrado en los procesos.

#### 2.8. Elaboración de informes propiamente dicho

Una vez que quedaron firmes los hallazgos y luego de haber tomado conocimiento de la Nota con la confirmación y las posibles propuestas de cambios a la problemática planteada por parte de la autoridad del Organismo, se dará por finalizadas las tareas de campo y se iniciará la etapa de elaboración de informe.

En esta etapa se confeccionará el Informe Borrador Sujeto a Discusión, conteniendo los hallazgos y las recomendaciones que pueden ser particulares para cada rubro o generales para toda la Organización, cuando se compruebe que todas las áreas adolecen de lo mismo.

Es importante que la redacción utilizada para dar a conocer los resultados sea suficientemente clara para que permita una exacta distinción entre el hallazgo y la recomendación, ello favorecerá su correcta interpretación entre los diversos interesados; propiciará la oportuna y correcta respuesta del responsable controlado, así como la adecuada valoración por parte del personal auditor. Se deberán evitar recomendaciones de tono genérico, que importen la realización de un juicio de valor sobre la marcha general de la Administración, la Jurisdicción o Área.

Las observaciones se presentarán con un lenguaje que no genere una posición defensiva u oposición por parte del auditado. Aunque a menudo una observación significa un apartamiento a una práctica deseable, debe hacerse su mención procurando poner énfasis en los beneficios de las mejoras. Debe evitarse adjetivar y/o acentuar en demasía las deficiencias y presentarlas en una justa perspectiva que las señale sin

exagerar (excepto casos de notorias y costosas irregularidades), a fin de canalizar e impulsar las correcciones.

Las irregularidades derivadas del análisis realizado, se plasmarán en el informe correspondiente los cuales contendrán, además de las desviaciones detectadas, las causas, efectos, disposiciones legales y normativas incumplidas y las recomendaciones sugeridas por el auditor para promover la solución a la problemática detectada plasmadas en lo que llamaremos “Carta de Recomendación”.

Los hallazgos se presentarán de manera convincente. Los datos contenidos en el informe deben ser suficientes para convencer a los lectores de la importancia de las observaciones, la conveniencia de aceptar las recomendaciones y la razonabilidad de las conclusiones.

A fin de mejorar el impacto del trabajo de auditoría, no deben utilizarse en el informe recomendaciones muy generalizadas (ej.: prestar mayor atención, enfatizar los controles, realizar un estudio, o instrumentarse aquellas acciones tendientes a regularizar los desvíos detectados).

El auditor para elaborar el informe, revisará los papeles de trabajo que respaldan las observaciones, comentará y discutirá las situaciones que surjan como consecuencia de su revisión, con el equipo auditor encargado del examen. Dicha revisión se extiende a todos los aspectos relacionados con la documentación que respalda los juicios emitidos. Se incluirá en el informe todos los aspectos de interés que contribuyan al objetivo fundamental de la auditoría.

En algunos casos, puede ser necesario que el auditor explique la forma en que aisló la causa o causas de otros factores posibles; esto no es un requisito para demostrar la existencia de una relación causal, sino una condición para que los argumentos planteados resulten razonables y convincentes. Puesto que pueden surgir problemas debido a una serie de factores, la recomendación será más persuasiva si el auditor puede demostrar y explicar con evidencia y razonamiento, la conexión entre los problemas y el factor o factores identificados como causa.

En otro orden de ideas, a menos que los beneficios de tomar las acciones recomendadas sean obvios, debería indicarse lo que lleva a la necesidad de plantear que

el costo de implementar y mantener las recomendaciones, debería ser siempre comparado con el riesgo de no hacerlo.

En conclusión, los aspectos a considerar para evaluar las recomendaciones a formular:

- a. identificar las causas que pudieran estar originando un bajo rendimiento del organismo auditado;
- b. recopilar evidencias suficientes que sustenten debidamente los hallazgos;
- c. determinar las recomendaciones;
- d. verificar que la recomendación sea aplicable y pasible de implementación por el auditado;
- e. deben ser razonables y oportunas.

Requisitos de todas las recomendaciones:

- a. deben ser discutidas, comentadas y acordadas previamente con los funcionarios encargados de su ejecución antes del cierre definitivo del informe de auditoría;
- b. deben ser realizables en el ámbito auditado y dentro del plazo establecido en el Plan de Seguimiento presentado por el Organismo respectivo y aceptado por la Comisión de Supervisión;
- c. deben ser claras, precisas y viables y además, proactivas y constructivas. No deben ser ni muy generales ni muy detalladas. Un riesgo que generalmente conllevan es ser tan vagas que no agregan valor o bien tan detalladas que podrían comprometer la futura de la Auditoría General de la Nación;
- d. son del ambiente de control interno y abarcan aspectos de Cumplimiento Legal y/o Administrativas-Financieras-Contables;
- e. su única figura es la atención;

f. la elaboración de las recomendaciones tienen que contribuir al abordaje de los hallazgos identificados por la auditoría;

g. deben inferirse lógicamente y analíticamente de los hechos y argumentos presentados. Es decir, el lector debe ser capaz de vincular qué se auditó, qué se halló, cuál fue el efecto y cómo se puede abordar la debilidad identificada. Por eso, es muy importante identificar claramente las causas de los hallazgos, ya que son la base del desarrollo de las medidas correctivas que dan lugar a las recomendaciones;

h. deben ser dirigidas a las entidades auditadas que tienen la responsabilidad y la competencia para implementarlas. Cabe recordar que incumbe a las autoridades superiores, dentro de sus responsabilidades de dirección, el establecimiento y mantenimiento de un adecuado sistema de control interno.

Para que las recomendaciones incidan favorablemente en la mejora de las actividades y operaciones y elimine la recurrencia en las desviaciones, en el informe es fundamental que se consideren los siguientes aspectos:

- defina la problemática observada;
- identifique las causas reales que provocaron las desviaciones originales;
- visualice las repercusiones a corto y mediano plazo que ocasionan las desviaciones en procesos, actividades o unidades responsables que se interrelacionan con el aspecto auditado.
- plantee recomendaciones concertadas con el área auditada, que solucionen en un tiempo razonable las causas reales de las irregularidades y eviten la incidencia en otras unidades relacionadas con el área, proceso o aspecto auditado.

Debido a que el equipo de auditoría tuvo una evaluación previa del tipo de recomendación factible de implementar cuando se informaron las inconsistencias parciales por rubro, no es necesario por los plazos perentorios que tiene la AGN para ejecutar la auditoría, de que se comunique el Informe Borrador Sujeto a Discusión al Organismo Auditado para que haga un descargo ni la comunicación formal de los hallazgos que quedaron definitivamente como puede suceder en otras áreas, ya que hubo una comunicación por escrito de todo lo concluido.

Posteriormente, el informe Borrador Sujeto a Discusión, con los comentarios y/o aclaraciones pertinentes respaldado por la instancia de control de calidad, se elevará a la Comisión de Supervisión para que posteriormente sea aprobado por el Colegio de Auditores.

Se debe tener en cuenta el principio rector del control interno de “Economía del Control” en las recomendaciones a emitir, que se sintetiza con la expresión: *el Costo del Control no debe superar su Beneficio*.

## 2.9. Papeles de Trabajo

El auditor debe estar preparado para dar pruebas concretas de todas y cada una de las manifestaciones contenidas en su informe.

Los papeles de trabajo son los documentos elaborados por el auditor en donde registra el trabajo realizado como consecuencia de los procedimientos aplicados y sirve de soporte al informe de auditoría. Constituyen la evidencia que fundamenta los hallazgos, las opiniones y recomendaciones de auditoría.

El Supervisor es la persona responsable de revisar los papeles de trabajo elaborados por los miembros del equipo en forma completa y a su juicio, debe determinar si la información resumida en ellos, es suficiente.

Como prueba de que los papeles de trabajo cumplen con los objetivos del examen y contienen el fundamento de las conclusiones y/u opiniones, deberá dejar constancia en el sistema informática utilizado, la aprobación.

Este procedimiento contribuye a lograr la máxima utilidad, eficiencia y garantizar la calidad de la auditoría. Su importancia se basa en la necesidad de cerciorarse de que el informe cuente con evidencia clara, demostrable y objetiva en respaldo de las labores de auditoría.

Cada hallazgo debe encontrarse referenciado con la o las evidencias que lo soportan. De igual forma las conclusiones se deberán referenciar con los hallazgos y/o evidencias en base a las cuales fueron formuladas.

## **SECCIÓN II: SEGUIMIENTO DE LAS RECOMENDACIONES**

### **1. Introducción**

El seguimiento del Informe de Auditoría es parte del ciclo de auditoría. Se refiere al análisis por parte del auditor gubernamental de las medidas correctivas adoptadas por la entidad auditada u otras partes responsables. Deberá enfocarse en: *si han implementado las medidas pertinentes para dar respuesta a los hallazgos y a las recomendaciones luego de un tiempo razonable desde la comunicación del informe.*

Por parte del equipo responsable del seguimiento de las recomendaciones y de toda la organización involucrada, debe existir un compromiso con la propuesta, razón por la cual debemos estar dispuestos a brindar el necesario asesoramiento que en el futuro corresponderá brindar sobre lo recomendado oportunamente, incorporando el concepto de “control contributivo”.

El auditor debe vigilar el cumplimiento de las recomendaciones impartidas con el objetivo solucionar las falencias expuestas como hallazgos en los informes de auditoría. 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 al apoyo de la mejora de la gestión. Esto debe verificarse a través del seguimiento efectivo que se lleve a cabo y de las falencias expuestas en los informes anteriormente emitidos.

### **2. Objetivos**

- Planificar el seguimiento, para verificar el grado de cumplimiento del plan de recomendaciones.
- Verificar, si los responsables directos han tomado conocimiento de los hallazgos y recomendaciones efectuadas en los informes de auditoría.
- Si así fuera, se comprobará que se hubieren adoptado las correspondientes medidas correctivas. Caso contrario requerirá a los responsables directos el o los motivos por los cuáles no se han implantado.

- Vigilar el cumplimiento de las recomendaciones impartidas dirigidas a solucionar las falencias expuestas como hallazgos en los informes de auditoría.
- Evaluar el impacto de la recomendación implantada en la remediación de la observación que le dio origen.
- Promover la actividad de control a efectos de lograr una alta eficacia de la auditoría.
- Retroalimentar de manera continua, el proceso del control externo de la entidad auditada.
- Constatar la efectividad de las decisiones adoptadas por la autoridad de la entidad para corregir los problemas señalados por el auditor.
- Contribuir al planeamiento de futuras auditorías.
- Contribuir a mejorar el ambiente de control del ente auditado.

### 3. Actividades

- Planificar las tareas de seguimiento de los informes, hallazgos y recomendaciones.
- Ejecutar el seguimiento de la implementación de las recomendaciones.
- Reunirse con la máxima autoridad de la Entidad para consensuar el estado de situación relevado respecto a la implementación de las recomendaciones.
- Actualizar el archivo de papeles de trabajo del informe y de seguimiento correspondiente y el SICA.

### 4. Resultados de la Tarea

- Conocer las acciones correctivas emprendidas por el auditado, para mejorar el grado de cumplimiento de sus objetivos y metas.
- Mantener actualizado el archivo de seguimiento de informes y recomendaciones en el Sistema Informático de Control de Auditorías (SICA).

#### 5. Personal responsable del proceso de seguimiento

El equipo responsable de realizar el seguimiento será un equipo conformado especialmente para esa labor en el Departamento de Control de la Muestra, quién será responsable, no sólo del Control del Seguimiento de aquellos informes de Cuenta de Inversión sino también del Cumplimiento de Objetivos y Metas.

En cambio, en el Departamento de Órganos rectores, al realizarse auditorías concurrentes, el mismo personal auditor que realiza la Auditoría en la sedes de los Órganos Rectores será el responsable del seguimiento. Todo ello, debido a que los hallazgos y recomendaciones efectuadas en el Informe sirven de base para otros informes y la comprobación de los cambios.

Una vez finalizada la ejecución del seguimiento, se deberá estar en condiciones de informar sobre:

- El grado de cumplimiento de las acciones correctivas.
- Los logros más importantes obtenidos con las medidas adoptadas.
- Las recomendaciones que no hayan sido implantadas, detallando por cada una de ellas.
- Las causas que aduce el Auditado como justificación de la falta de implantación.

#### 6. Etapas del proceso de seguimiento

En el seguimiento de las recomendaciones el auditor debe ser objetivo e independiente, poniendo atención en la efectiva solución de las deficiencias encontradas, en el marco de la cultura y los recursos organizacionales del ente auditado.

El proceso de seguimiento estará integrado por cuatro etapas: planificación, ejecución, informe y hechos posteriores. En este punto es importante aclarar, que se va a realizar el seguimiento de todas las recomendaciones que se hicieron en informes de auditoría anteriores, considerando que en los informes del Dpto. de Control de la

Muestra, sólo se reflejan las situaciones que son relevantes, significativas y con impacto en el marco de la Administración Pública.

Se constata que las recomendaciones hechas por el auditor y las acciones implantadas por el área revisada, hayan sido aplicadas y permitieron la solución de la problemática o, en su caso, el avance en su solución.

#### 6.1. Etapa de Planificación del Seguimiento

La etapa de planificación consiste en conocer y comprender cada uno de los hallazgos y recomendaciones que han quedado planteadas en el informe de auditoría correspondiente y que se encuentran pendientes de atender o solventar. Todo ello para que el auditor responsable del seguimiento esté en condiciones de ofrecer una adecuada asesoría al personal responsable auditado para que aporten la documentación y/o información idónea que subsane los errores u omisiones señalados en el informe de auditoría anterior.

De la misma manera que los informes de auditoría hacen referencia a los hallazgos determinados durante la auditoría, la planificación del seguimiento manifiestan el avance en la atención de irregularidades.

El seguimiento comienza inmediatamente después de la aprobación del informe de auditoría definitivo por parte del Colegio de Auditores y siempre y cuando se encuentre previsto en el Plan Anual de Auditorías.

Una vez aprobado y comunicado a la Comisión Mixta Revisora de Cuentas el informe final, se confeccionará una Ficha Técnica con el detalle de hallazgos numerados y las recomendaciones pertinentes, que serán exactamente la copia de lo plasmado en la matriz de hallazgos pero sólo las columnas con estos títulos. Serán un extracto de los conceptos más importantes que contemplen en forma exacta, clara y comprensible sus aspectos más relevantes, y permitan la revisión rápida por parte de los responsables del Organismo y de terceras personas que deseen un conocimiento general de los resultados del examen.

La ficha técnica será confeccionada por el equipo que realizó la auditoría de Cuenta de Inversión pero la notificación estará a cargo del equipo de auditoría de seguimiento.

La Ficha Técnica y el Informe de Auditoría aprobado se comunicarán fehacientemente a la máxima autoridad del Organismo mediante Nota y se le solicitará que en el plazo de 15 días hábiles, confeccione y eleve a la Comisión de Supervisión un Plan de Seguimiento considerando los siguientes puntos:

1. las recomendaciones contenidas en el informe;
2. las acciones que tomará el Organismo para ejecutar las recomendaciones contenidas en el informe de auditoría;
3. los responsables de las respectivas implementaciones;
4. plazo razonable para implementar cada una de las recomendaciones.

En la actualidad se utiliza el GDE como sistema de Gestión de Documentos Electrónicos en toda la Administración Pública.

Conjuntamente se va a remitir una copia del requerimiento al Titular de la Unidad de Auditoría Interna para que tome conocimiento de lo actuado y las coordinaciones realizadas entre la máxima autoridad y la AGN. La toma de conocimiento por parte de la UAI es de suma importancia porque ante un cambio de las máximas autoridades, el responsable de la UAI estará obligado a informar a la nueva autoridad sobre el Plan de Recomendaciones vigente y el estado de implementación de las Recomendaciones para su continuidad.

Complementariamente, deberá informar a la AGN el cambio de autoridades mediante Nota conteniendo Nombre, Apellido, DNI, cargo, fecha y número del acto administrativo de designación y plazo; a los efectos de que el equipo responsable de la realización del seguimiento tome contacto a la brevedad con las nuevas autoridades.

Los cambios de autoridades que deberá informar la UAI serán sólo de aquellas que se encuentren incluidas en el Plan de Recomendaciones como “Responsables”

incluyendo a Ministros, Administradores, Jefes, Sub Jefes, Secretarios, Subsecretarios, Directores de Administración, Jefes de División, etc.

Asimismo, el Titular del Organismo saliente debe fehacientemente, comunicar todo lo actuado por parte de la AGN y que se encuentre vigente, al Titular del Organismo entrante.

Si en el Plan de Recomendaciones informado por el Organismo a la AGN, no se ha completado alguna columna en cuánto a acciones, plazos, responsables, se deberá justificar claramente el faltante. Si se diera el caso de que la autoridad superior no aceptara, bajo su responsabilidad, la validez de las recomendaciones del auditor y decidiera no ordenar la implantación de las soluciones o medidas correctivas que aconseja el mismo en su informe, lo debe fundamentar por escrito.

La Ficha Técnica con las recomendaciones contendrá un apartado en donde el auditor asentará la fecha compromiso dada por el auditado para dar solución a la problemática y, en su caso, las acciones que ejecutará para lograrlo. En este mismo apartado se anotará el nombre y cargo del funcionario público responsable del área u operación donde surgieron los hallazgos, debiendo plasmar su firma y la fecha del comentario de las mismas con los auditores actuantes.

Si después de la revisión realizada por el Equipo de Seguimiento de Recomendaciones correspondiente, resultasen objeciones al Plan de Recomendaciones presentado por el Organismo, dicho Equipo, a través de la Comisión de Supervisión, remitirá a la institución controlada una Nota explicativa del por qué la AGN considera que determinadas acciones propuestas no han sido aceptadas en su totalidad, otorgándole 7 días corridos para que remita un Plan corregido de manera puntual en las acciones objetadas.

En los casos que dentro de los períodos estipulados no se haya recibido respuesta alguna por parte del Organismo Auditado, el Equipo de Seguimiento de Recomendaciones correspondiente enviará una segunda NOTA solicitándolo con un nuevo plazo de 7 días hábiles contados desde la fecha de recepción fehaciente. Se dará a conocer al Organismo auditado lo establecido en la Disposición 123/08, Art. 2º que dice: “Ante la imposibilidad de dar cumplimiento con la remisión de documentación y/o

información requerida, el órgano auditado podrá solicitar, con una anticipación no mayor a cinco días corridos anteriores al vencimiento del plazo otorgado, se le conceda una prórroga del mismo, debiendo fundamentar la petición. La prórroga será otorgada por el Presidente de la Comisión de Supervisión, previa opinión de la Gerencia, por única vez, haciéndose constar esta circunstancia en oportunidad de ser concedida.”

También se dará a conocer lo establecido en el Art. 3° de la norma antes mencionada: “Transcurrido el plazo de prórroga indicada en el artículo anterior y ante el silencio o negativa del órgano auditado, el máximo responsable de la Comisión de Supervisión respectiva, deberá proceder a reiterar su intimación, consignando los plazos establecidos en los artículos N° 18 y N° 19 de las Normas Básicas de la Auditoría General de la Nación, los que deberán ser transcriptos. Lo dispuesto en el presente artículo regirá asimismo en aquellos supuestos en que no sean concedidas las prórrogas solicitadas por el ente auditado.”

Ante la negativa y cumplido dicho plazo, el Supervisor junto al Jefe de Equipo solicitará una entrevista con el responsable del Organismo para informar que no se ha recibido lo solicitado, se notificará todo lo actuado y se le entregará una nueva Nota intimatoria emitida por la Comisión de Supervisión – Equipo de Seguimiento de Recomendaciones, informando lo determinado en la Disposición AGN 123/08, Art. 18° y 19°.

El Art. 18° de las Normas Básicas de la Auditoría aprobadas por la Comisiones Parlamentarias Mixtas Revisora de Cuentas y de Presupuesto y Hacienda de ambas Cámaras del Congreso de la Nación: “Toda vez que la Auditoría General de la Nación solicite informes o necesite practicar in situ la verificación de documentos y no pueda acceder a ellos por el silencio o negativa del sector a ser auditado, el responsable de la auditoría encomendada está obligado a:

- Insistir ante las autoridades del organismo, enviando una segunda petición acompañada de la primera, mediando entre ambas, siete días corridos.
- En caso de persistir el silencio o la negativa del requerido, el máximo responsable de la auditoría informará al Colegio (cuerpo) de Auditores Generales sobre

tal situación, a través del funcionario respectivo, una vez transcurrido siete días corridos (contados) a partir de la insistencia.

El Colegio de Auditores Generales queda facultado para modificar los plazos en el presente, en los casos que así considere”. El Art. 19° establece: “El Colegio (cuerpo) de Auditores Generales emitirá un dictamen sobre el informe recibido en existencia del supuesto normado por el artículo anterior, debiendo expedirse en un plazo no mayor de siete días corridos. Dicho dictamen será remitido a la máxima autoridad de la Organización de que se trate, a la Sindicatura General de la Nación y a la Comisión Parlamentaria Mixta Revisora de Cuentas de la Administración”.

#### 6.1.1. Plan de Recomendaciones

El Plan de Recomendaciones, debe ser un documento que sustente el inicio del proceso de implementación y seguimiento a las recomendaciones del informe de auditoría, y muestra el compromiso que el Titular del Organismo asume para la implementación de las recomendaciones. El plan define las medidas concretas, plazos y responsables asignados para tal fin y se confecciona por cada informe de auditoría y separado según el tipo de recomendación y debe contener la siguiente información:

- Organismo;
- Número de Resolución AGN que aprobó el informe de auditoría;
- Tipo de Auditoría;
- Gerencia involucrada;
- Titular de la entidad (Nombres y apellidos);
- El número y contenido de la recomendación.
- Las acciones concretas a ejecutar para implementar la recomendación. La entidad debe remitir la documentación que sustente las acciones para implementar la recomendación.

- El plazo para implementar la recomendación, estableciendo la fecha final en días, mes y año. En dicha fecha debe informar mediante Nota a la Comisión de Supervisión con evidencia documentada.

- La unidad orgánica responsable de implementar la recomendación. Cuando haya más de una unidad orgánica involucrada en el proceso de implementación de la recomendación, el Titular de la entidad identifica, para efectos de consignar en el Plan, a una sola unidad orgánica como responsable de dicho proceso. No obstante ello, las demás unidades orgánicas involucradas tienen la obligación de coadyuvar en la implementación de la recomendación en lo que les corresponda.

- Nombres y apellidos de los funcionarios responsables de la unidad orgánica encargada de implementar la recomendación.

- Firma del funcionario responsable del monitoreo del proceso de implementación y seguimiento. La suscripción del Plan de Recomendaciones es obligatoria.

- Firma del Titular de la entidad como responsable de implementar las recomendaciones y de mantener un proceso permanente de monitoreo y seguimiento de los avances obtenidos hasta lograr su total implementación. La suscripción del Plan por parte del Titular de la entidad es obligatoria e implica la aprobación del mismo.

- Firma del Titular de la UAI a los efectos de que esté informado del Plan a implementar y los plazos a cumplir.

En los casos en que la Organismo proponga modificar justificadamente el Plan de Recomendaciones remitido originalmente y que quedó firme, la Institución deberá comunicarlo para la consideración pertinente de dicha modificación.

Tenemos que tener en cuenta que para que se apliquen las mejoras recomendadas debe haber una toma de decisiones correctivas, deben tener liderazgo en cada uno de los niveles de la organización y por todo el personal, sea a nivel estratégico (establece políticas y planifica), táctico (implementa planes y establece prioridades) u operativo (ejecuta las tareas). A continuación se propone un plan modelo.





**UNIVERSIDAD NACIONAL DE SAN MARTÍN**  
**ESCUELA DE POLÍTICA Y GOBIERNO**

Cuando son recomendaciones relacionadas con la implementación de sistemas informáticos, reacomodamiento de espacios físicos, se debería dar un plazo mayor de un ejercicio financiero, ya que hay que tener presente que todo depende de la planificación física (presupuesto) y financiera.

Sin son recomendaciones del tipo de coordinación de sistemas, capacitación de personal, son temas que en un año y antes de finalizar un ejercicio (desde el 01 de enero al 31 de diciembre) completo, pueden evaluarse las mejoras u objetivos. Pero es a criterio del auditor responsable, que es quien tiene el conocimiento del Ente.

El auditor gubernamental debe planificar el seguimiento basando y priorizando los trabajos de control en función del riesgo o desviaciones significativas del cumplimiento, el impacto. También pueden realizarse seguimiento de aquellos entes objeto de control que, por sus características o funciones forman parte de obligaciones fundamentales en la gestión gubernamental o a requerimiento de alguna de las partes interesadas.

Los objetivos de auditoría acordados de examen de Cuenta de Inversión son, a modo de ejemplo:

a. Los Estados de Ejecución Presupuestaria de Recursos y de Gastos de la Cuenta de Inversión del Ejercicio XXXX de la ADMINISTRACIÓN NACIONAL DE MEDICAMENTOS, ALIMENTOS Y TECNOLOGÍA MÉDICA (ANMAT) (Servicio Administrativo Financiero N° 904).

b. Los Cuadros, Anexos y Estados Contables previstos en el Manual de Cierre de Cuentas del Ejercicio Anual.

El objetivo de una auditoría de Seguimiento sería, a modo de ejemplo: Realizar el seguimiento de las acciones implementadas por los auditados a partir de las observaciones y recomendaciones formuladas en los Informes aprobados por las Resoluciones AGN XXX/XX con relación a:

1) estado de la implementación de un sistema de registro contable seguro, confiable e íntegro;

2) controles ejercidos para el cierre del ejercicio en relación a Créditos por Multas;

3) estado de implementación de un sistema de inventario de bienes de uso, bienes de cambio y bienes de consumo que genere información segura, confiable e íntegro que incluya todos los bienes del Organismo.

Se decidirá la forma en que se llevará a cabo el seguimiento y si se efectuará sobre todas las recomendaciones efectuadas en función de la oportunidad y la significatividad. Para ello se deberá reunir información sobre las medidas que se han puesto en práctica para solucionar el problema, así como el estado actual y el efecto de las mismas.

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 y las recomendaciones seleccionadas. Sin embargo, los procesos de seguimiento pueden relevar aspectos significativos para una revisión más amplia dando lugar a una nueva auditoría, la que deberá incluir como insumo los hallazgos y las recomendaciones efectuadas y las medidas adoptadas, así como los nuevos aspectos a evaluar.

En el caso de las auditorías del Departamento de Órganos Rectores, que son controles recurrentes sobre el mismo objeto, deberán ser considerados los hallazgos realizados en el o los informes precedentes considerándose que el mayor beneficio del trabajo de auditoría no se encuentra en el señalamiento de los problemas detectados y en las recomendaciones efectuadas, sino en la efectiva solución de dichos problemas.

A tal fin deberá determinarse si las entidades auditadas han adoptado acciones correctivas oportunas y apropiadas.

Con el propósito de evaluar en forma continua, metódica y detallada, se incorporará en el Planeamiento Operativo Anual proyectos que permitan el seguimiento e implantación de las recomendaciones formuladas y se determinará el porcentaje de horas de auditoría que en cada ejercicio será destinado al seguimiento de recomendaciones.

De acuerdo a la evidencia enviada por el Órgano Controlado y la magnitud de las recomendaciones a implementar, se puede realizar solamente una verificación o implementar un examen especial o la realización de una auditoría de seguimiento. Si se optara por esta última, se aplicarán los procedimientos normales de una auditoría de cumplimiento y/o de estados contables.

También se podrá recurrir a solicitar información a los sectores a cargo de tomar las acciones y realizar pruebas selectivas de verificación de las mismas, conforme a la envergadura de los temas de que se trate.

Con la definición del Plan Anual se determinarán los proyectos destinados al seguimiento. Por otra parte debe programar el tiempo necesario para mantener actualizado el Sistema Integrado para el Control de Auditorías (SICA) en cuanto a seguimiento de informes e implementación de recomendaciones conforme la “Guía de procedimientos para las actividades a desarrollar a través del SICA”.

La planificación del seguimiento de las recomendaciones deberá contemplar e indicar, lo siguiente:

- a. El momento para efectuar el seguimiento y el período de tiempo que ha tenido el ente auditado para aplicar dichas acciones.
- b. Objetivos y alcance del seguimiento. (Debe priorizarse la verificación de implantación de aquellas recomendaciones que, a juicio del auditor, mayor impacto positivo produciría en el sistema de control interno).
- c. Metodología general de revisión que será aplicada.
- d. Criterios que se aplicarán para efectuar la evaluación.
- e. Tiempo necesario para llevar a cabo la tarea.
- f. Para el caso de cumplimiento de objetivos y metas, variables e indicadores que deben ser tomados en cuenta, para corroborar la mejora en la gestión de la Entidad como consecuencia de aquellas recomendaciones implantadas, en el caso que se hayan definido.

## 6.2. Etapa de Ejecución del Seguimiento

Para calificar una recomendación como en vías de regularización o como no regularizada, el equipo de Auditoría debe tener especialmente en cuenta la actitud asumida por el organismo auditado frente a la propuesta. Vale decir que debemos evaluar si dentro de sus competencias, implementó o propició la implementación de su regularización o si en cambio, no ejecutó o en su caso no instó procedimiento alguno a tales fines; como asimismo, si la regularización ha tenido principio de ejecución y que por razones que escapan a las atribuciones propias del organismo, se encuentran pendientes de finalización.

En similar sentido, para considerar una recomendación como no regularizada, priman no sólo las circunstancias que se detectan en el seguimiento de la recomendación, sino la viabilidad de su regularización a futuro, más allá de la recomendación teórica definida oportunamente por el auditor.

Tales situaciones son compulsadas con la realidad de los hechos por lo que muchas veces, los comentarios vertidos por los auditores a partir de las tareas de campo que originaron los hallazgos, desde otro enfoque devienen relativos o sólo aplicables a desvíos puntuales que, si bien fueron observados correctamente en su oportunidad, no hay posibilidad fáctica de solución. Pero hay que advertirlo y justificarlo.

Es conveniente insistir en el enfoque y profundidad que se debe dar a las revisiones en un ambiente preventivo, deben orientarse a identificar la problemática que ocasiona la recurrencia de errores u omisiones para sugerir acciones que eliminen de raíz la problemática.

Si la recomendación elaborada se refiere a controles internos se tendrá por atendida cuando el Organismo haya llevado a cabo acciones que tiendan a disminuir o eliminar la reincidencia en el error, deficiencia o irregularidad.

Se da por atendida cuando se documentan los establecimientos de mejoras en los controles a través de manuales, políticas, capacitación, guías, etc.; pero luego hay que verificar que las personas saben lo que tienen que hacer. Se deben aplicar procedimientos de auditoría a casos actuales de igual naturaleza para verificar la aplicación de mejoras.

#### 6.2.1. Ponderación de las recomendaciones

##### a. En proceso de implementación (PI)

Cuando se presentase la situación de recomendaciones parcialmente implementadas, el equipo de seguimiento de recomendaciones correspondiente, coordinará la ejecución total de las mismas con las instituciones auditadas. El proceso tiene que seguirse hasta que todas las recomendaciones estén oficialmente ejecutadas, dentro del plazo previsto en el Plan de Recomendaciones. Se hará una lista detallando:

- Las acciones pendientes y se explicarán los motivos por los que no fueron cumplidas.
- El impacto conjunto que ocasiona la falta de su implementación.
- Un detalle del “plan de acción” que deberá ejecutar el Organismo auditado para regularizar la situación relevada.

##### b. Recomendaciones Implementadas (RI)

• El equipo de seguimiento de recomendaciones pertinente, revisará la evidencia recibida del Organismo para determinar si las acciones que tomaron para la implementación de las mismas son satisfactorias en el marco del Plan de Recomendaciones aceptado por la AGN.

• Si después de la revisión realizada por el Equipo resultasen objeciones a la evidencia recibida; el Equipo devolverá al Organismo las evidencias a través de una Nota explicativa del por qué la Auditoría considera que determinadas recomendaciones no han sido ejecutadas en su totalidad de acuerdo a la evidencia recibida. En dicha Nota, se concederá 7 días al Ente para que remita la evidencia pertinente en una Nota explicativa que respalde la ejecución de las acciones propuestas en el Plan.

##### c. Recomendaciones No Implementadas (RNI)

Son todas aquellas Recomendaciones de las que no se presentó evidencia que demuestre su implementación parcial o total y no se encuentra enmarcada en alguna de los estados anteriores por no haber sido implementada.

##### d. Recomendaciones No Aplicables (RNA)

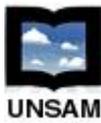
Son aquellas Recomendaciones que al momento de su seguimiento presentan algunas de las siguientes situaciones:

- Falta de disponibilidad presupuestaria a pesar de su solicitud;
- No se cuenta con personal técnico idóneo, a pesar de las gestiones realizadas para su contratación;
- Modificaciones al Marco Legal que rige el accionar de la Institución;
- No resultan exigibles al momento de su seguimiento;
- Al momento del seguimiento de la implementación de la Recomendación la misma no se considera costo-beneficiosa.

Las condiciones arriba señaladas no es una lista taxativa de las que se puede suscitar, no obstante cada RNA deberá ser debidamente justificada y evidenciada. El auditor deberá tener en cuenta que alguna de las Recomendaciones tipificada como no aplicables, al momento de su seguimiento, lo podrán ser posteriormente. Aplica en la etapa de ejecución del seguimiento, cuando del análisis de la recomendación, y de los procedimientos indagatorios no es posible la aplicación objetiva de los criterios mencionados anteriormente.

A continuación se propone un modelo de papel de trabajo para llevar a cabo estos controles:





### 6.3. Etapa de Evaluación Final de las Recomendaciones

Luego de la aprobación de informes por parte de la Comisión de Supervisión, se pueden llevar a cabo ajustes en el sistema y/o papeles de trabajo, como:

- **BAJA:** se aplica con la finalidad de eliminar una recomendación. Cuando se proponga la baja de una recomendación debe documentarse debidamente de manera clara y justificada como puede ser la baja de un programa, actividad, función y/o misión. Éstas deben ser sometidas a la aprobación y signadas por los titulares de la Comisión de Supervisión.
- **REPLANTEAMIENTO:** sería cuando cambian las condiciones de una operación y se deben establecer otro tipo de controles.
- **REGULARIZACIÓN:** no sería de uso cotidiano como es la BAJA. Y se aplica con la finalidad de eliminar una recomendación.

Siempre que se proponga regularizar una recomendación ésta deberá documentarse de manera clara y puntual los elementos que sustentan la propuesta y debe ser sometida a los titulares de la Comisión de Supervisión.

Se debe realizar un cronograma de reuniones para que las autoridades estén en conocimiento cuando va a volver personal de la auditoría a verificar el cumplimiento de las recomendaciones comprometidas.

La autoridad superior de la jurisdicción o entidad auditada debe estar informada del estado de acciones realizadas.

Cuando son auditorías recurrentes y al observarse que no se han aplicado las recomendaciones, se deberá evaluar la inclusión del cuestionamiento u objeción, es decir, el señalamiento de no haberse ejecutado acciones de mejora en un nuevo informe de auditoría.

### 6.4. Reporte Periódico del Estado de Implementación de las Recomendaciones

El reporte periódico con el estado de implementación de las recomendaciones será un Informe Trimestral Consolidado del Estado de las Recomendaciones: dentro de los 7 días después de finalizar cada semestre. El Equipo de Seguimiento de

Recomendaciones correspondiente, a través de la Gerencia de Control de la Cuenta de Inversión, presentará a la Comisión de Supervisión un Informe consolidado del estado de las Recomendaciones contenidas en el Plan de Recomendaciones y se enviará una copia a la SIGEN y a las Unidades de Auditoría Interna respectivas. A continuación se presenta un modelo de informe:

Los Informes deberán contener para cada estado de las Recomendaciones, la siguiente información:

- 1) Organismo Auditado.
- 2) Número de SAF.
- 3) Objeto de Control.
- 4) Número de Resolución AGN que aprueba el Informe de Auditoría.
- 5) Fecha del Informe.
- 6) Período auditado.
- 7) Fecha de realización del seguimiento.
- 8) Número de Recomendaciones Oficialmente Acordadas.
- 9) Número de Recomendaciones en Proceso de Implementación.
  - a. Progreso Satisfactorio.
  - b. Progreso Insatisfactorio.
- 10) Número de Recomendaciones Implementadas.
  - a. Sustantivamente Completo.
  - b. Moderadamente Completo.
- 11) Parcialmente Completo.
- 12) Número de Recomendaciones No Implementadas.
  - a. No iniciado.
- 13) Número de Recomendaciones No Aplicables.





## **UNIVERSIDAD NACIONAL DE SAN MARTÍN**

### **ESCUELA DE POLÍTICA Y GOBIERNO**

La clasificación se ajustará de acuerdo a las siguientes definiciones generales, a criterio del auditor de seguimiento:

- Recomendaciones en Proceso de Implementación son aquellas que se están ejecutando acciones y el Organismo ha proporcionado la documentación de respaldo. Los auditores han recibido y verificado las pruebas que evidencian que el área auditada objeto de estudio se encuentra ejecutando acciones para cada una de las recomendaciones acordadas.

- Recomendaciones Implementadas son aquellas respecto las cuales, el área responsable ha ejecutado acciones y ha proporcionado la documentación de respaldo a los auditores. Los auditores han recibido y verificado las pruebas que evidencian que el área auditada objeto de estudio ha ejecutado acciones para cada una de las recomendaciones acordadas.

- Recomendaciones No Implementadas son aquellas respecto las cuales, el área responsable no ha ejecutado acciones y ha informado en ese sentido, o bien, la documentación proporcionada recibida por los auditores no resulta suficiente para acreditar su implementación.

- Recomendaciones No Aplicables son aquellas que al momento de su seguimiento, no cuentan con disponibilidad presupuestaria, o personal idóneo, o requieren modificaciones al marco legal, o no se consideran costo – beneficiosas para el área auditada, etc.

#### 6.5. Informe Anual Consolidado del Estado de las Recomendaciones

Al año de haberse llevado a cabo la notificación de la Ficha Técnica con sus correspondientes recomendaciones y luego de 10 días como máximo, la Gerencia de Control de Cuenta de Inversión – Equipo de Seguimiento de Recomendaciones, presentará ante la Comisión de Supervisión el Informe Anual Consolidado del Estado de las Recomendaciones generado por la base de datos que resume los Informes Trimestrales emitidos durante el año y luego de aprobado por la Comisión, se enviará una copia a la SIGEN, a las Unidades de Auditorías Interna respectivas y al Titular de cada Organismo.

El contenido de dicho Informe seguirá la misma estructura que el Informe Trimestral. Asimismo, se informará acerca de las acciones tomadas por la Comisión de Supervisión correspondiente ante la falta de ejecución de las Recomendaciones Oficialmente Aceptadas. Por otra parte, la información suministrada deberá ser acompañada de gráficos ilustrativos para facilitar su comprensión.

Finalmente, el Informe deberá incluir el reporte anual de las Fichas Técnicas y Planes de Recomendaciones recibidos por el Equipo de Seguimiento de Recomendaciones y un Resumen Ejecutivo del desarrollo de la actividad de seguimiento.

#### 6.6. Del registro, base de datos y archivo

Los Equipos de Seguimiento de Recomendaciones correspondientes, mantendrán una base de datos automatizada en el SICA y otra en archivo digitalizado de seguimiento de recomendaciones por institución que contendrá lo siguiente:

- a. Copia del Informe de Auditoría.
- b. Plan de Recomendaciones Acordado oficial.
- c. Reportes Periódicos del Estado de Implementación de las Recomendaciones.
- d. Informes Anuales Consolidados del Estado de las Recomendaciones.
- e. Toda comunicación, escrita o digital, sostenida durante el periodo de implementación del seguimiento de Recomendaciones de Auditoría (por ejemplo, solicitudes de prórroga, aprobación de las mismas y demás papeles de trabajo).
- f. La base de datos debe estar actualizada en todo momento.
- g. Se debe llevar un registro por Organismo conteniendo:
  - N° de nota enviada por la Comisión, fecha, fecha de recepción fehaciente.
  - N° de nota recibida del Organismo, fecha, fecha de recepción fehaciente.

Si la AGN implementa en el futuro el Sistema de Gestión Documental de Datos (en adelante GDE) todo debe tramitarse y gestionarse a través del sistema. El GDE

permite llevar un control sobre la misma actuación siendo un sistema integrado de caratulación, numeración, seguimiento y registración de movimientos de todas las actuaciones y expedientes del Sector Público Nacional.

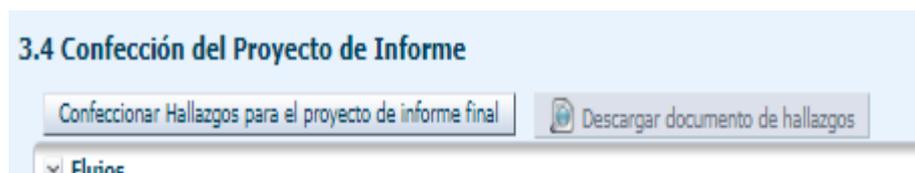
El SICA, sistema utilizado por AGN, tiene un módulo de hallazgos, recomendaciones y conclusiones (en adelante MHARC) desarrollado para poder registrar esta última etapa.

Se desarrolló el Botón Confeccionar Hallazgos para el Proyecto de Informe Final. El mismo se encuentra en la Fase 3: Fase de Conclusión e Informe / Actividad 3.4 Confección del Proyecto de Informe donde se comenzarán a cargar Hallazgos / Recomendaciones / Conclusiones y si requiere seguimiento de los proyectos en ejecución o nuevos, no proyectos finalizados.

Dicho botón abre una ventana cuyo nombre es Hallazgos para Proyecto de Informe Final, en ella aparecen listados todos los hallazgos VIGENTES, ya sean provenientes del borrador de informe con posterioridad a la respuesta de la vista o devenidos de las pruebas de la fase de ejecución, con el fin de poder confeccionar el listado de él/los hallazgos para el Proyecto de Informe Final. Por último, se seleccionan uno o más hallazgos para elaborar la redacción del nuevo hallazgo para el Proyecto de Informe Final y su recomendación, eligiendo clasificación (Consecuencias legales, Incumplimiento de objetivos, Ausencia de documentación respaldatoria, Fraude, Hallazgo positivo, Control interno, Subsanción, Cuestiones de énfasis u otras) y si requiere o no seguimiento.

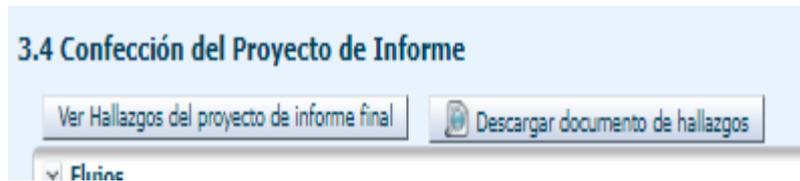
Indicaciones en el sistema<sup>41</sup>:

*Al ingresar en la Actividad 3.4 Confección del Proyecto de Informe, el botón se visualizará de la siguiente manera:*



<sup>41</sup> Manual Módulo de hallazgos, recomendaciones y conclusiones – SICA - <https://acceso.agn.gov.ar/>

Cuando finaliza la incorporación de Hallazgos para el Proyecto de Informe Final, los botones se visualizarán de la siguiente manera:



### Confeccionar Hallazgos para el Proyecto de informe final

Hallazgos

Filtrar

Seleccionar	Observación	Situación Encontrada	Complejidad
<input type="checkbox"/>	Eficacia de la Secretaría de Energía en el cumplimiento de la Meta Intermedia 2019 del Indicador 7.2.1	La Secretaría de Energía no desarrolló procedimientos específicos, mecanismos e indicadores que permitan evaluar la eficacia y eficiencia del cumplimiento de las metas. Tampoco esta información actualizada refiere al cumplimiento de la meta intermedia 7.2 del ODS 7.	Alta
<input type="checkbox"/>	Sistemas de información.	Se advierten inconsistencias en los datos publicados como línea de base del indicador 7.3.1 mientras que en el IN 2020 se anuncia el valor de 0.1190 de intensidad energética a 2018, en el Informe País ODS 2019 se publica el valor de 0.120, y en los cálculos realizados a partir de los BEN 2016 a 2020, el indicador asume un valor de intensidad energética de 0.1192.	Media
<input type="checkbox"/>	Cumplimiento de las metas del ODS 7.	Durante el período auditado el Programa Presupuestario 75 "Acciones para el uso Racional y Eficiente de la Energía (BRP N° 7517)" que en 2020 se denominó Programa 75 "Formulación y Ejecución de Políticas para el Fomento de las Energías Renovables y la Eficiencia Energética" vinculado al cumplimiento de la meta 7.3 (N°-2020-03307200-APPN-SERIECI) fue subejecutado y desfinanciado, ya que la partida asignada en 2018 fue \$443.197.438 con un 87,8% de ejecución mientras que para 2019 fue de \$148.168.801 con una ejecución del 67,6%.	Alta
<input type="checkbox"/>	Sistemas de información.	Los datos reales al Indicador 7.2.1 de seguimiento de la Meta 7.2 que presenta el CNCPs en sus publicaciones son inconsistentes con respecto a la información reportada por CAMMESA, siendo el ente designado por la Autoridad de Aplicación para el cumplimiento de las metas establecidas por las leyes 29.190 y 27.101 (ver Cuadro 14). El indicador difiere entre el 410% y 638% para los valores obtenidos del Informe	Alta

Generar hallazgos para el proyecto de informe final

Hallazgos para el proyecto de informe final

Acciones Redacción Seguimiento

### Redacción del nuevo hallazgo, de uno o varios

Alta de hallazgo para el informe final

Hallazgo para el informe final

Redacción \*

Recomendaciones

Seguimiento

- Cuestiones de énfasis u otras
- Consecuencias legales
- Incumplimiento de objetivos
- Subsanación
- Control interno
- Hallazgo positivo

Resumiendo, Botón Confeccionar Hallazgos para el Proyecto de Informe Final

- Acceso mediante la etapa 3.4 del Módulo MAC

- Alta de hallazgos de informe final con sus clasificadores y hallazgos
- Agregar conclusiones al informe final
- Descarga de PDF de informe final
- Al finalizar la carga, redirige al módulo MAC del ADF para el flujo aprobatorio 3.4

Actualmente, está en construcción el Módulo MHARC que contará con los filtros para realizar las búsquedas de los hallazgos y recomendaciones, el cual, consultará la totalidad de los datos que se quieran referenciar a esos hallazgos y sus correspondientes recomendaciones (Número de Proyecto, / Actuación / Resolución / Materia / Objeto / Periodo de Control / Tablas Maestras; entre otros).

## CONCLUSIONES

Si bien las elecciones son un componente fundamental de la democracia y una forma importante de rendición de cuentas, por sí solas pueden resultar insuficientes para garantizar un control efectivo del gobierno a lo largo de todo su mandato. Es por eso que se necesitan mecanismos y sistemas adicionales que permitan una fiscalización permanente del gobierno.

Históricamente, el control se ha utilizado como una herramienta para evitar la tiranía y la corrupción, y en la actualidad, se reconoce cada vez más como un instrumento que puede contribuir significativamente a mejorar el desempeño del Estado. Estos mecanismos de control pueden incluir instituciones como los tribunales de cuentas, las auditorías internas y externas, las comisiones de ética, entre otros.

Al fortalecer estos mecanismos de control y garantizar su independencia y eficacia, se puede promover una mayor transparencia, responsabilidad y eficiencia en la gestión gubernamental. Esto ayuda a construir la confianza de los ciudadanos en sus instituciones y a asegurar que los recursos públicos se utilicen de manera adecuada y en beneficio del interés general.

El Plan Estratégico Institucional (PEI) de AGN para el período 2018-2022 incluye en sus objetivos (Disposición AGN N° 69/18), contribuir con la mejora del Sector Público Nacional (SPN) con la formulación de recomendaciones que promuevan buenas prácticas de buena gobernanza en el SPN y efectuando y fortaleciendo el seguimiento del cumplimiento de las recomendaciones, todo ello con indicadores relacionados con el total de recomendaciones adoptadas sobre el total de las recomendaciones efectuadas.

También, este trabajo está en línea y contribuye de una u otra manera, con el establecido en los Objetivos de Desarrollo Sostenible (en adelante ODS) agenda 2030, relacionados con el número 16 “Promover sociedades pacíficas e inclusivas para el desarrollo sostenible, facilitar el acceso a la justicia para todos y construir a todos los niveles instituciones eficaces e inclusivas que rindan cuentas”. Del mismo modo, el PEI también determina como objetivo contribuir a la implementación, cumplimiento y control de metas de los ODS, a través de la evaluación y apoyo para la implementación

del ODS 16 relacionado con instituciones transparentes, más eficientes y que rinden cuentas.

Los funcionarios que asumen responsabilidades y rinden cuentas directamente a los ciudadanos se convierten en los nuevos símbolos de la gobernabilidad moderna. Esta gobernabilidad se basa en la búsqueda constante de la eficiencia, la eficacia y la transparencia en la gestión pública.

Estos funcionarios están comprometidos con la rendición de cuentas y la transparencia, lo que implica informar abierta y honestamente sobre sus acciones, tomar decisiones fundamentadas en evidencia y en el interés público, y ser responsables de los resultados de sus acciones.

Al promover esta cultura de rendición de cuentas y transparencia, se fortalece la confianza de los ciudadanos en sus instituciones y se fomenta una mayor participación y compromiso cívico. Además, la búsqueda de la eficiencia y la eficacia asegura que los recursos públicos se utilicen de manera óptima para satisfacer las necesidades y aspiraciones de la sociedad en general. Los funcionarios que encarnan estos principios son esenciales para promover una gobernabilidad sólida y responsable en el siglo XXI.

Las recomendaciones son medidas que se establecen al Organismo auditado tendientes a prevenir y resarcir las irregularidades y deficiencias detectadas en el procedimiento de control, a efecto de hacer eficaz y eficiente la gestión financiera. Son acciones correctivas y/o preventivas que se pueden presentar en los Informes de Auditoría o en Informes Especiales de carácter preventivo, como producto de las deficiencias o incumplimientos resultantes del proceso de auditoría y son dirigidas a las autoridades competentes que tienen la responsabilidad de llevarlas a cabo. Dichas acciones deben ser propuestas y dirigidas a cada entidad sujeta al ámbito de competencia.

El objetivo de este trabajo es proponer mejoras y recomendaciones, lo cual está respaldado tanto por las leyes que regulan las instituciones de control como por el sentido común. Estas leyes suelen establecer la necesidad de identificar áreas de mejora y sugerir acciones para optimizar el funcionamiento de las organizaciones y garantizar una gestión más efectiva y eficiente.

El sentido común también respalda esta premisa, ya que es intuitivo que cualquier entidad o proceso puede beneficiarse de la identificación de oportunidades de mejora y de la implementación de acciones correctivas o preventivas para alcanzar mejores resultados.

Por lo tanto, al efectuar propuestas de mejora y recomendaciones, la AGN está cumpliendo con un mandato legal y respondiendo a una necesidad evidente de optimización y perfeccionamiento en la gestión de las instituciones de control. No sólo contribuirá a mejorar el funcionamiento de las organizaciones, sino que también fortalecerá la capacidad para cumplir con la misión de fiscalización y rendición de cuentas de manera efectiva.

La implementación de recomendaciones en los informes de cuenta de inversión es crucial por varias razones, entre las cuales se destaca su relevancia para el auditado y la capacidad de abordar los problemas de fondo: las recomendaciones específicas y prácticas proporcionadas en los informes de cuenta de inversión pueden resultar directamente más aplicables para el auditado, ya que se relacionan directamente con sus actividades y procesos. Esto los hace más interesantes y pertinentes para el auditado, ya que ofrecen soluciones concretas a los desafíos identificados durante la auditoría. Complementariamente, las recomendaciones en los informes de cuenta de inversión deberían estar diseñadas para abordar los problemas de fondo identificados durante la auditoría. Al implementar estas recomendaciones, el auditado puede resolver las deficiencias y mejorar sus procesos internos, lo que contribuye a una gestión más eficiente, efectiva y transparente de los recursos públicos.

La implementación de recomendaciones en los informes de cuenta de inversión no solo hace que los informes sean más útiles y relevantes para el auditado, sino que también, proporciona una respuesta concreta a los problemas identificados, lo que mejora la gestión y la rendición de cuentas en el ámbito público.

La auditoría gubernamental sólo puede considerarse completa cuando las recomendaciones se implementan y se materializan en beneficio del organismo auditado. En este sentido, el informe de auditoría y seguimiento no sólo identificarán áreas de mejora y deficiencias, sino que también generarán valor agregado al proporcionar orientación práctica y acciones específicas para abordar estos problemas.

Además, la materialización de recomendaciones refuerza la credibilidad y la confianza en el proceso de auditoría, ya que demuestra un compromiso real con la mejora continua y el cumplimiento de los estándares de buena gestión y gobierno.

El valor agregado de la auditoría gubernamental se hace evidente cuando las recomendaciones se implementan y se traducen en mejoras tangibles en la gestión y el desempeño del organismo auditado.

La labor del auditor no termina con la entrega del informe de auditoría, en el que incluye el detalle de las deficiencias existentes, adicionalmente proporcionará soluciones a través de las recomendaciones y colaborará con la entidad auditada para proceder a su inmediata implantación. Durante el proceso de una auditoría y examen especial, se formulará una matriz de recomendaciones que serán discutidas con los funcionarios responsables de su cumplimiento y las autoridades de la entidad, para determinar su grado de aplicación, el tiempo y recursos necesarios.

La máxima autoridad de la entidad auditada dispondrá y vigilará el cumplimiento de las recomendaciones a base de un cronograma que será elaborado por los funcionarios responsables de su aplicación.

Si el cronograma es elaborado antes de finalizar el examen, el supervisor y jefe de equipo pueden contribuir en su elaboración para asegurar el cumplimiento de las recomendaciones.

Las recomendaciones brindarán la posibilidad a los funcionarios para que adopten las medidas correctivas pertinentes, introduzcan mejoras en los procedimientos de trabajo y contribuyan a fortalecer el control interno del ente o área examinada.

Frente a esto enunciamos al Dr. Horacio Pernasetti, quien fuera integrante, como Legislador, de la CPMRC y Auditor General de la AGN, quién señaló: “La profundización del vínculo AGN – Congreso, es fundamental. De nada sirve que la AGN invierta recursos humanos y presupuestarios en exponer información inalcanzable para otros actores institucionales, analizar, formular asertivas recomendaciones para ayudar a la eficiencia, eficacia y economía de la administración de la cosa pública, si luego no existe un seguimiento de ellas, si se ignora su cumplimiento, si la reticencia al cambio, la ignorancia de la mejoras posibles en la gestión de los recursos no van

acompañadas de la exigencia por parte de las instancias políticas para que ello ocurra...[ ]<sup>42</sup>.

El Dr. Mario Rejtman Farah sostiene que “[...] Conforme lo señalara el Consejo de Estado Francés respecto a su propia labor de control...Sus decisiones pierden una gran parte de su valor cuando ocurren varios años después de la medida...la situación puede haber evolucionado profundamente en el ínterin, y el perjuicio político y moral sufrido no es nada atenuado por la anulación platónica y tardía de una decisión que ha surtido todos sus efectos...”<sup>43</sup>.

La oportunidad del control es un aspecto crucial de la auditoría gubernamental. Esta oportunidad se refiere a la capacidad de identificar desviaciones, asignar responsabilidades y optimizar los recursos de manera oportuna y eficiente.

Al proporcionar información actualizada y detallada sobre el desempeño y la gestión de los organismos gubernamentales, el control permite al Poder Ejecutivo Nacional (PEN) corregir desviaciones a tiempo, tomar decisiones informadas y garantizar una gestión eficaz y eficiente de los recursos públicos.

La oportunidad del control también es fundamental para promover la transparencia y la rendición de cuentas en la administración pública, ya que brinda la posibilidad de detectar y abordar irregularidades o malas prácticas de manera temprana y efectiva.

La reglamentación futura del funcionamiento de la AGN puede ser de gran ayuda para mejorar y optimizar su labor. Establecer plazos claros y específicos para diferentes aspectos del proceso de auditoría y rendición de cuentas, puede proporcionar una estructura más eficiente y efectiva para el trabajo de la AGN. Puede intervenir en los plazos para el tratamiento de las resoluciones de la AGN en el ámbito del Congreso que garantizaría una respuesta oportuna a las recomendaciones y hallazgos de la auditoría; definir plazos para el tratamiento de informes por parte del Colegio de Auditores ayudaría a agilizar el proceso de revisión y aprobación de los informes de auditoría; establecer plazos para la respuesta del PEN al PLN que garantizaría una

---

42 Resoluciones de la AGN - Necesidad de reglamentar su tratamiento y aprobación en el ámbito del Poder Legislativo Nacional - Durán Pablo (2018) - CECE.

43 Una revisión crítica a los principios de la organización administrativa - Rejtman Farah, Mario – (2012).

comunicación fluida y eficiente entre la AGN y el gobierno; plazos claros para el envío y recepción de documentación requerida para llevar a cabo las auditorías aseguraría un flujo de información eficiente y oportuno; definir un curso de acción claro y específico frente a las observaciones y recomendaciones de los informes de auditoría garantizaría que se tomen medidas correctivas de manera oportuna y efectiva.

La reglamentación del funcionamiento de la AGN puede contribuir significativamente a mejorar la eficiencia y efectividad de su labor, proporcionando una estructura clara y estableciendo plazos y procedimientos específicos para diferentes aspectos del proceso de auditoría y rendición de cuentas. Esto ayudaría a fortalecer la transparencia, la rendición de cuentas y la gestión responsable de los recursos públicos.

Esta propuesta es de posible aplicación en la Auditoría General de la Provincia de Salta (en adelante AGPS) considerando que las acciones de control desplegadas por la AGPS concluyen con la elaboración principalmente de Informes Definitivos, en los que se vuelcan las conclusiones de la labor realizada, señalando los desvíos encontrados y tienen previsto la emisión de recomendaciones para la mejora en la gestión de los entes auditados en controles vinculados a la gestión, financieros y de legalidad.

En el apartado de opiniones y recomendaciones sobre el contenido de la cuenta general del ejercicio contiene información económica, financiera, patrimonial y de gestión sobre la administración centralizada y descentralizada, cualquiera sea su modalidad de organización, y de empresas, sociedades o entes en los que el Estado Provincial tenga participación formulan las recomendaciones, a fin de que se tomen las medidas para corregir las situaciones observadas, en pos de una mejora en la calidad de la información financiera y para ellos, cuentan con una Guía de Criterios de Registración de Observaciones y Recomendaciones aprobada mediante Resolución AGPS N° 20/21 pero no hay antecedentes de seguimiento de recomendaciones.

## **NORMATIVAS TÉCNICAS**

⊗ AGCBA (2000). Normas Básicas de Auditoría Externa, Buenos Aires: AGCBA.

⊗ AGN (1998). Disposición N° 119/98, Normas Básicas para la Planificación Institucional, Sistemas de Control de los Procesos de Auditoría y para la Formación de Actuaciones de Auditoría, Buenos Aires: AGN.

⊗ AGN (2000). Disposición N° 194/00, Modelo de Informe de Seguimiento de Recomendaciones para Auditorías de Gestión y Financieras, Buenos Aires: AGN.

⊗ AGN (2008). Disposición N° 115/08, Planificación Institucional de AGN, Buenos Aires: AGN.

⊗ AGN (2011). Disposición N° 65/11, Documento de Trabajo – Selección de la Muestra de Cuenta de Inversión, Buenos Aires: AGN.

⊗ AGN (2013). Disposición N° 310/13, Auditoría NCEG - Estudio Especial “Revisión Metodológica del Cálculo del Nivel de Exposición Relativa al Riesgo (NERR) de los Servicios Administrativos Financieros que Integran el Universo de Control de la Muestra Anual de la CI, Buenos Aires: AGN.

⊗ AGN (2015). Resolución N° 26/15, Normas de Control Externo Gubernamental, Buenos Aires: AGN.

⊗ AGN (2016). Resolución N° 39/16, Fondo para la Convergencia Estructural del Mercosur, Buenos Aires: AGN.

⊗ AGN (2016). Resolución N° 185/16, Normas de Control Externo Financiero Gubernamental, Buenos Aires: AGN.

⊗ AGN (2016). Resolución N° 186/16, Normas de Control Externo de la Gestión Gubernamental, Buenos Aires: AGN.

⊗ AGN (2016). Resolución N° 187/16, Normas de Control Externo de Cumplimiento Gubernamental, Buenos Aires: AGN.

⊗ AGN (2016). Disposición N° 373/16, Auditoria de Cumplimiento - Proyecto Especial de Cumplimiento de Metas e Indicadores en los Programas de la Administración Nacional que Informan en la Cuenta de Inversión, Buenos Aires: AGN.

⊗ AGN (2018). Disposición N° 69/18, Aprueba el segundo Plan Estratégico Institucional de la Auditoria General de la Nación para el período 2018-2022, Buenos Aires: AGN.

⊗ AGN (2019). Disposición N° 303, aprueba el documento elaborado por el Departamento de Planificación operativa de la Gerencia de Planificación y Proyectos Especiales denominado Matriz de Importancia Relativa (MIR), Buenos Aires.

⊗ APN (1992). Ley 24.156 de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional, Buenos Aires: APN.

⊗ APN (1990). Ley N° 23.847: Establece las actividades de la Comisión Parlamentaria Mixta Revisora de Cuentas de la Administración Nacional. Objeto. Integración y funciones, Buenos Aires: APN.

⊗ APN (1999). Ley N° 25.152: Establece las medidas a las cuales se deberán ajustar los poderes del Estado Nacional para la administración de los recursos públicos. Formulación del Presupuesto General de la Administración Nacional. Eficiencia y calidad de la gestión pública. Programa de Evaluación de Calidad del Gasto. Presupuesto plurianual. Información pública y de libre acceso. Créase el Fondo Anticíclico Fiscal, Buenos Aires: APN.

⊗ APN (1999). Ley N° 1535: de Administración Financiera del Estado de Paraguay, Paraguay: APN.

⊗ APN (2018). Decreto N° 72: Modificación. Decreto N° 1344/2007, Buenos Aires: APN.

⊗ APP (2000). Ley N° 7103: Sistema, Función y Principios del Control No Jurisdiccional de la Gestión de la Hacienda Pública, SALTA: APP.

⊗ Cámara de Diputados (2001). Reglamento Interior de la Unidad de Evaluación y Control de la Comisión de Vigilancia de la Cámara de Diputados, México.

- ⊗ Constitución Provincial de la Provincia de Salta.
- ⊗ Contraloría General de la República. Norma de Control Interno Gubernamental de Panamá N° 3.2.5.8, Panamá: CGR.
- ⊗ Contraloría General del Estado (2003). Manual General de Auditoría Gubernamental, Ecuador: Contraloría General del Estado.
- ⊗ Contraloría General de Cuentas (2005). Manual de Auditoría Gubernamental, Guatemala: CGC.
- ⊗ Contraloría General de la República (2008). Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay, Paraguay: Contraloría General de la República.
- ⊗ Contraloría General del Estado: Planificación Institucional de la Auditoría, Ecuador: CGE.
- ⊗ Contraloría General de la República de Perú (2016). Implementación y seguimiento a las recomendaciones de los informes de auditoría y su publicación en el portal de transparencia estándar de la entidad, Directiva N° 006-2016-CG/GPROD – Resolución de Contraloría N° 120-2016-CG, Perú: CGR.
- ⊗ Contraloría General de la República (2017). Resolución N° 796, Estructura Orgánica y Funcional de la CGR conforme a las políticas de mejora continua, modernización e innovación impulsadas en el marco de sus funciones y atribuciones, Paraguay: CGR.
- ⊗ Contraloría General de la República (2021). Resolución N° 10, Establece Normas que Regulan las Auditorías Efectuadas por la Contraloría General de la República y deja sin efecto la Resolución N° 20 (2015), Chile.
- ⊗ Corte de Cuentas de la República (2015). Manual de Auditoría Gubernamental, República de El Salvador: Corte de Cuentas de la República.
- ⊗ CPMRC (2004). Resolución Conjunta de los Presidentes de las Cámaras N° 50/2004, Buenos Aires: CPMRC.

⊗ CPMRC (2006). Resolución Conjunta de los Presidentes de las Cámaras N° 50/2004, Buenos Aires: CPMRC.

⊗ CPMRC (2008). Orden del Día N° 1351/2008, aprueba las Cuentas de Inversión presentadas por el Poder Ejecutivo, correspondientes a los Ejercicios 2005 y 2006, Buenos Aires: CPMRC.

⊗ Constitución Política de la República de Panamá (1972).

⊗ Decreto 41/99: Código de Ética de la Función Pública.

⊗ ENA (1994). Ley N° 24.430: Constitución de la Nación Argentina.

⊗ INTOSAI (2004). Directrices de Auditoría de Desempeño – Principios Claves, ISSAI 3100, Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores emitidas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores.

⊗ INTOSAI (2009). Directrices para las Auditorías de Cumplimiento Asociadas a una Auditoría de Estados Financieros, ISSAI 4200, Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores emitidas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores.

⊗ INTOSAI (2010). Principios de transparencia y rendición de cuentas, ISSAI 20, Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores emitidas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores.

⊗ INTOSAI (2010). Principios de transparencia y responsabilidad: Principios y buenas prácticas, ISSAI 21, Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores emitidas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores.

⊗ INTOSAI (2010). Principios Fundamentales de la Fiscalización de Cumplimiento, ISSAI 400, Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores emitidas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores.

⊗ INTOSAI (2016). Administración de los Bienes Públicos, GUID 5260, Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores emitidas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores.

⊗ INTOSAI (2016). Guía para las normas de control interno del sector público. Directrices de la INTOSAI para la Buena Gobernanza, INTOSAI GOV 9100, Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores emitidas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores.

⊗ INTOSAI (2018). Auditoría de cumplimiento. Manual de implementación, ISSAI 4000, Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores emitidas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores.

⊗ INTOSAI (2019). Principios para la Auditoría de Desempeño, ISSAI 300, Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores emitidas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores.

⊗ INTOSAI (2019). Norma para la Auditoría de Desempeño, ISSAI 3000, Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores emitidas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores.

⊗ INTOSAI (2019). Declaración de México sobre la Independencia de las EFS, INTOSAI-P10, Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores emitidas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores.

⊗ INTOSAI (2019). Principios de Transparencia y Rendición de Cuentas, INTOSAI-P20, Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores emitidas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores.

⊗ Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Ciudad de México (2016), México.

⊗ Ley 27.785 (2018): Ley Orgánica del Sistema Nacional de Control y de la Contraloría General de la República, Perú

⊗ Órgano de Fiscalización Superior (2011), Manual para la Solventación de Observaciones y Recomendaciones, México: Poder Legislativo de Guanajuato.

⊗ OLACEFS (2009). Declaración de Asunción: Principios sobre Rendición de Cuentas, Asunción: OLACEFS.

⊗ Órgano de Control Externo - OCEX (2017). Guía práctica de fiscalización de los OCEX - GPF-OCEX 1735: Las recomendaciones y su seguimiento, Andalucía: Comisión Técnica de los OCEX.

⊗ Programa UMBRAL/PARAGUAY (2008). Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay, Paraguay: Agencia de los Estados Unidos para el Desarrollo Internacional – USAID.

⊗ SIGEN (2010). Manual de Control Interno Gubernamental, Buenos Aires: SIGEN.

⊗ Sistema Nacional de Fiscalización (2013). Compendio de Normas Internacionales de Auditoría Gubernamental propuestas para desarrollar el marco de las Normas Profesionales del SNF: Auditoría Superior de Fiscalización.

⊗ Tribunal de Cuentas (1982). Ley Orgánica N° 2: del Tribunal de Cuentas, España: TCE.

⊗ Tribunal de Cuentas (1988). Ley N° 7: de funcionamiento del Tribunal de Cuentas, España: TCE.

⊗ Tribunal Superior de Cuentas (2012). Sistema de Seguimiento y Recomendaciones de Auditoría, Honduras: Tribunal Superior de Cuentas de Honduras.

⊗ Tribunal de Cuentas (2019). Manual de Estilo, España: TCE.

⊗ Tribunal de Cuentas (2019). Norma Técnica N° 84 de las Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas, España: TCE.

⊗ Tribunal de Cuentas. Principios y Normas de Auditoría del Sector Público - Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo del Estado Español, España: TCU

⊗ Tribunal de Cuentas (2019). Manual para la formulación y el seguimiento de recomendaciones, España. TCU.

## **BIBLIOGRAFÍA**

- ⊗ AGN (2019). Memoria Anual 2018, Buenos Aires: AGN.
  
- ⊗ Asociación Civil por la Igualdad y la Justicia (2005-A). En busca del control perdido, Informe sobre la estructura y el trabajo de la Comisión Parlamentaria Mixta Revisora de Cuentas de la Administración, Campaña Mejor Control – Mejor Gobierno, Buenos Aires: Asociación Civil por la Igualdad y la Justicia.
  
- ⊗ Asociación Civil por la Igualdad y la Justicia (2005-B). En busca del Control perdido II, Propuestas para la mejora del trabajo y estructura de la Comisión Parlamentaria Mixta Revisora de Cuentas de la Administración, Campaña Mejor Control – Mejor Gobierno, Buenos Aires: Asociación Civil por la Igualdad y la Justicia.
  
- ⊗ Asociación Civil por la Igualdad y la Justicia (2005-C). En busca del control perdido III, Informe sobre el trabajo y estructura de la auditoría general de la nación y propuestas para su modificación, Buenos Aires: Asociación Civil por la Igualdad y la Justicia.
  
- ⊗ Auditoría Interna de la Universidad Estatal a Distancia (2013). Seguimiento de Recomendaciones de los Informes de Auditoría Interna años 2010, 2011 y 2012, Informe X-19-2013-01, San Pedro de Montes de Oca, Costa Rica: Instituto Benemérito de la Educación y la Cultura.
  
- ⊗ Auditoría Superior de la Ciudad de México (2022). Informe de avance sobre el seguimiento de las recomendaciones, Cuentas Públicas 2014-2020 al 31 de marzo de 2022, México: ASCM.
  
- ⊗ Auditoría Superior de la Ciudad de México (2020). Informes de la Fiscalización Superior de la Cuenta Pública de la Ciudad de México Correspondiente al Ejercicio de 2019, México: ASCM.
  
- ⊗ Bañon, R. y Carrillo, E. (1997). La Nueva Administración Pública, Madrid, España: Alianza Editorial S.A.
  
- ⊗ Barra, R. (2000). El rol de los institutos centrales de control en los ordenamientos jurídicos: el modelo argentino, Buenos Aires: RAP

⊗ Bertello, N.; Cogliandro, G. y Uña, G. (2007). El control parlamentario de los recursos públicos en la Argentina: el caso del Congreso Nacional, Investigación aplicada de políticas públicas: Documento de trabajo, Buenos Aires: Fundación Siena.

⊗ Cárdenas, J. (2000). Herramientas para enfrentar la corrupción, México: Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México (UNAM).

⊗ Contraloría General de la República (2011). Informe Final Examen Especial Ministerio de Hacienda Dirección General del Tesoro Público – DGTP, Paraguay.

⊗ Contraloría General de la República (2017). Auditoría Financiera - Instructivo N° 4 - Evaluación Presupuestal, Ecuador: CGR.

⊗ Contraloría General del Estado (2022). Informe de Rendición de Cuentas Gestión 2022, Ecuador.

⊗ Contraloría General del Estado (2022). Memoria de gestión 2016-2022 de la Contraloría General del Estado de Bolivia, Bolivia: CGE.

⊗ Contraloría General de la República (2022). Rendición de Cuentas de la Hacienda Pública – Informes de cierre y dictámenes, Costa Rica: CGR.

⊗ Contraloría General de la República (2022). Informe de Labores 2022, Costa Rica: CGR.

⊗ Contraloría General de la República (2023). Informe de Gestión Período: 1 de noviembre de 2021 al 31 de octubre de 2022, Panamá: CGR.

⊗ Contraloría General de la República (2023). Memoria Anual 2022, Paraguay: CGR.

⊗ Contraloría General de la República (2023). Informe y Dictamen sobre el Informe Financiero del Ministro de Hacienda Ejercicio Fiscal 2022, Paraguay: CGR.

⊗ Despouy, L. (2012). El Control Público en la Argentina. Realidades y Perspectivas, Cuestiones sustantivas abordadas en los informes de la Auditoría General de la Nación a lo largo de la década 2002-2012, Buenos Aires: AGN.

⊗ Dirección General de Auditoría Gubernamental (2000). Guía General de Auditoría Pública, Subsecretaría de Normatividad y Control de la Gestión Pública, México: Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo.

⊗ Durán, P. (2018). Resoluciones de la AGN - Necesidad de reglamentar su tratamiento y aprobación en el ámbito del Poder Legislativo Nacional, Buenos Aires: CECE.

⊗ Fernández Cotonat, N. E. (2007). Cuarto Congreso Argentino de Administración Pública, Ponencia sobre responsabilidad del funcionario público, Buenos Aires: Asociación Argentina de Estudios de Administración Pública – Asociación de Administradores Gubernamentales.

⊗ Fowler Newton, E. (2005). Tratado de Auditoría Tomo I y Tomo II, 3<sup>o</sup> edición, Buenos Aires: La Ley.

⊗ Gonzáles Colcerasa, L. H. (2009). Compendio de Auditoría, 1<sup>a</sup> ed., Buenos Aires: EDICON, Fondo Editorial Consejo.

⊗ Intendencia Regional de Tarapacá (2009). Informe de Evaluación de Resultados del Plan Anual, Según el Programa de Trabajo y el Programa de Seguimiento a las Recomendaciones, Chile: Intendencia Regional de Tarapacá.

⊗ Lamberto, O. (2007). Presupuesto y Control Público, Colección Educar al Soberano, Buenos Aires: APOC.

⊗ Lerner, E. y Groisman, E. (2000). Responsabilización por los Controles Clásicos, Libro “La Responsabilización en la Nueva Gestión Pública Latinoamericana”, Buenos Aires: Consejo Científico del CLAD coordinación Buenos Aires (CLAD- BID- Eudeba).

⊗ Módolo, C. y Dellasanta, A. (2013). Administración Financiera en Krieger, Mario (comp.) (2013), en Estado y Administración Pública. Perspectivas para el estudio de políticas e instrumentos de gestión pública. Buenos Aires: Errepar (págs. 329 a 378).

⊗ Mora Donatto, C. (2010). Manual de Auditoría de Gestión, Tribunal de Cuentas Europeo, Grupo CEAD Oposición y Control Parlamentario en México,

México: Revista Mexicana de Derecho Constitucional, Número 23, Julio – Diciembre 2010.

⊗ Nudler, J. (2001). 7 años en el limbo, Panorama económico, Buenos Aires: Diario Página 12.

⊗ Nicora, G. (2011). Independencia vs. Accountability: Dilema de los Ministerios Públicos Latinoamericanos, Universidad Atlántida Argentina, Buenos Aires: Instituto de Estudios Comparados en Ciencias Penales y Sociales (INECIP).

⊗ OLACEFS (2009). Declaración de Asunción - Principios sobre Rendición de Cuentas - XIX Asamblea General de la OLACEFS, Asunción (Paraguay).

⊗ Rejtman Farah, M. (2012). Una revisión crítica a los principios de la organización administrativa.

⊗ Revista FAECO sapiens (2019). Seguimiento de las recomendaciones presentadas por la Contraloría General de la República: ¿De quién es la responsabilidad?, Panamá: Universidad de Panamá.

⊗ Rodriguezen Antonio Arias (2018). El delicado arte de recomendar, España: Fiscalización.es.

⊗ Sagiés, N. P. (2002). El Control del Congreso sobre el Presidente en Argentina. Normas y Realidades, Talca-Chile: Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales - Universidad de Talca.

⊗ Taller nacional de la Organización de los Estados Americanos (2005). Debate del anteproyecto de plan de acción para la implementación de las recomendaciones formuladas por el comité de expertos del mecanismo de seguimiento de la implementación de la convención Interamericana contra la corrupción a la República Argentina, Buenos Aires: Oficina Anticorrupción – Ministerio de Justicia y Derechos Humanos.

⊗ Tribunal de Cuentas (2016). Informe de Fiscalización N° 1164, del cumplimiento al cierre del ejercicio 2015 de las recomendaciones del tribunal de

cuentas recogidas en informes aprobados en años anteriores relativos al área de la administración económica del estado, España: TCU.

⊗ Tribunal de Cuentas (2018). Plan Estratégico 2018-2021, Objetivos estratégicos, objetivos específicos y medidas, España: TCU.

⊗ Tribunal de Cuentas (2023). Informes relativos al área de la administración económica del estado, ejercicio 2020: ¿han implantado los ministerios de hacienda y función pública y de sanidad las recomendaciones del tribunal de cuentas incluidas en siete de sus informes aprobados entre 2015 y enero de 2020?, España: TCU.

⊗ Tribunal de Cuentas (2023). El Tribunal de Cuentas aprueba un informe de seguimiento de recomendaciones en el área de la Administración económica del Estado, España: Departamento de Comunicación.

⊗ Tribunal de Cuentas de la República (2023). Memoria Anual 2022, Montevideo, ROU.

⊗ Unidad de Auditoría Gubernamental (2018). Guía General de Auditoría Pública, Subsecretaría de Control y Auditoría de la Gestión Pública, México: Secretaría de la Función Pública.

⊗ Visión (sin fecha). Tema Técnico 2: “El Control Interno desde la Perspectiva de la Transparencia y la Rendición de Cuentas”, Paraguay: OLACEFS.