

Buenas Prácticas en Auditoría de Gestión
Gubernamental
Lic. María Estela Moreno

UNIVERSIDAD NACIONAL DE SAN MARTÍN

ESCUELA DE POLÍTICA Y GOBIERNO

Maestría en Auditoría Gubernamental

Promoción 2004-2005

Nombre y Apellido: María Estela Moreno

Título de la Tesis:

”Buenas prácticas en exámenes de auditoría de gestión gubernamental”

Director: Dr. Marcelo Cavarozzi

Buenos Aires, Septiembre de 2006

**Inscripto en la Dirección Nacional del Derecho de Autor
Por Expediente Nro. 525035.**

Buenas Prácticas en Auditoría de Gestión
Gubernamental
Lic. María Estela Moreno

La **Auditoría** tiene unas reglas científicas y técnicas (las reglas A), un cuerpo de doctrina perfectamente definido y sofisticado.

Pero existen también las reglas B, el día a día del auditor está condicionado por las reglas B, que entroncan con eso que se llama “politiquería”, “mano izquierda”, “gramática parda” y, en el lenguaje parlamentario, “malear la perdiz”.

La primera regla B dice así: “A veces conviene levantar sólo la punta del velo”.

La segunda regla B es todavía más prudente. Según ella, “a veces conviene escarmentar a los descuidados y a los tontos”.

La tercera regla B, tan humanista como las anteriores, puntualiza: “Sólo los auditores verdaderamente independientes no escriben al dictado de quien los contrata”.

Como el origen del dinero no cuenta, muchos individuos bien preparados, que podrían dedicarse a actividades productivas, se dedican a la ingeniería picaresca (el arte de construir fraudes y fabricar tinglados inútiles).

Balletero, Enrique. “Métodos evaluatorios de auditoría”. Alianza Editorial. Prologo. Pág 9.

Dedicatoria:

A Presho, el amor de mi vida, porque sin él nada es posible.

Al Cabo Hernández, mi compañera fiel que me ayudó a cada paso.

A la Frenchu, por ser siempre mi alter ego.

A mi mamá y a mi papá, que sólo ellos pudieron incorporar en mí este amor por la superación permanente.

A Guille, que fue quién, sin querer, me metió en esto.

Agradecimientos:

En primer lugar a mi director de Tesis, Dr. Marcelo Cavarozzi, que accedió a serlo con una gran generosidad intelectual.

A Mario Navarro, que me ayudó a darle forma a esta idea.

A los entrevistados, que le dieron sustento y nivel a este trabajo: Dr. Luis Corte, Lic. Jorge Hintze, Dr. Carlos Zarlenga, Dr. Pedro Cotone, Dr. Christian Sampedro, Dra. Nora Solano, Dr. Leandro Veiga, Dr. Fernando Franchi, Dra. Graciela Lietti, Dr. Gustavo Macchi, Dra. Mercedes Gamez, Dr. Luis Babino, Dr. Carlos Álvarez, Dr. Guillermo Malvichino, Lic. Juan Carlos Herrera, Lic. Laura Saavedra, Dra. Emilia Lerner, Lic. Vanina Greco.

A Susana Aguilar por ayudarme con las transcripciones.

A Celeste por ayudarme a desgrabar las entrevistas y en la búsqueda de manuales.

A todos aquellos que me dieron información sólo porque creyeron que podía serme útil.

Gracias totales!

Tabla de contenidos:

Resumen	6
Introducción	8
Las estrategia y técnicas de investigación	9
Capítulo I . Marco de Referencia.	10
Capítulo II. La ciudadanía: Evolución del término y su relación con la necesidad de realizar exámenes de auditoría de gestión.	15
Capítulo III. La auditoría tradicional ha muerto.	18
Marco teórico	18
La auditoría operacional y sus fases	19
Capítulo IV. Definiciones.	21
Capítulo V. Las “buenas prácticas”.	30
Capítulo VI. Desarrollo de la investigación.	33
Apartado I. Primera hipótesis.	34
Apartado II. Segunda hipótesis.	39
Apartado III. Tercera hipótesis.	43
Apartado IV. Cuarta hipótesis.	56
Apartado V. Quinta hipótesis.	62
Apartado VI. Sexta hipótesis.	70
Apartado VII. Séptima hipótesis.	74
Capítulo VI. Las opiniones de los expertos.	76
Conclusiones. Catálogo de buenas prácticas: conclusiones de una auditora operacional.	80
Apartado I. Aclaraciones previas.	82
Apartado II. Estudio de caso: buenas prácticas para auditar la gestión de un CGP.	83
Apartado III. Concluyendo.	125
Bibliografía	127
Otras fuentes	130
Currículo de la investigadora.	133

Resumen:

La presente Tesis busca establecer un catálogo de buenas prácticas para realizar auditorías de gestión gubernamental en Argentina.

En busca de este objetivo general, se llevó a cabo un trabajo de relevamiento de manuales de todo el mundo sobre la temática, a fin de enlistar las prácticas sugeridas por los mismos.

Asimismo, se hizo una revisión bibliográfica, a fin de comprender en el marco de qué fenómeno político social se desarrolla esta impronta de realización de auditorías de gestión, y ante qué necesidad concreta surge.

Para esto, se partió de la hipótesis de que la auditoría tradicional ya no era funcional para dar explicaciones sobre todos los actos de administración de una gestión gubernamental.

En simultáneo, se realizaron entrevistas a notables e idóneos sobre la temática, como así también a decisores, a fin de ampliar su visión sobre la problemática.

Tras finalizar el trabajo de campo, se procedió a analizar la información recopilada, y se arribó a las siguientes conclusiones:

- La metamorfosis sufrida por la ciudadanía, en el marco de la crisis de representación, genera la necesidad creciente de la rendición de cuentas de los funcionarios públicos de sus actos de gobierno.
- La auditoría tradicional no cuenta con los elementos necesarios para tal rendición integral de cuentas.
- Es imprescindible generar una cultura de realización de exámenes de auditoría de gestión.

Buenas Prácticas en Auditoría de Gestión
Gubernamental
Lic. María Estela Moreno

- En Argentina no existe un manual para realizar este tipo de exámenes, que contenga prácticas consensuadas, generalizadas y sistematizadas.
- Los organismos de control que realizan auditorías de gestión no cuentan con una planificación estratégica respecto a la capacitación de los auditores de gestión, y los lineamientos para su tarea.
- Existen una serie de buenas prácticas generalmente aceptadas para realizar este tipo de exámenes, a nivel mundial.
- Es posible sistematizar buenas prácticas, en base a un relevamiento y la opinión de los notables, agregando la experiencia del auditor, a fin de realizar estos exámenes.

De acuerdo a esto, en el marco de la presente Tesis, se enlistan cuáles son esas prácticas, y a través de un ejemplo en concreto, se ejemplifica la viabilidad de su utilización.

Resumiendo, la presente Tesis presenta al lector un catálogo de buenas prácticas para realizar auditoría de gestión, que puede ser de gran utilidad para afrontar este nuevo desafío para los profesionales del control, en el marco de los cambios que está sufriendo la ciudadanía, y los modelos de representación política.

A continuación, mis hallazgos.

Introducción:

La cuestión planteada en la presente Tesis es un problema de orden metodológico, y ha sido definido de la siguiente manera:

“Desarrollo de ‘buenas prácticas’ en los exámenes de auditoría de gestión gubernamental”.

La cuestión que motivó la confección de la presente Tesis estuvo dirigida al reconocimiento y establecimiento del conjunto de “buenas prácticas” respecto de la auditoría de gestión gubernamental.

En ese marco, esta investigadora se preguntó: ¿Existe un conjunto de “buenas prácticas” atinentes a un examen de auditoría de gestión gubernamental? Y, en su caso, ¿cuáles son las prácticas que lo integran?

En el marco de este problema, el **objetivo general** de esta Tesis consistió en establecer cuáles son las “buenas prácticas” atinentes a un examen de auditoría operacional, lo cual busca contribuir con la unificación de criterios en el ámbito de control de la República Argentina, sobre la metodología a utilizar en exámenes de auditoría de gestión gubernamental.

Los **objetivos específicos** consistieron en:

- Relevar prácticas;
- valorar dichas prácticas; y entonces,
- determinar el catálogo de “buenas prácticas”.

Las estrategias y técnicas de investigación:

La estrategia de investigación consistió en establecer una “inferencia descriptiva”. Para ello se trabajó con fuentes primarias y secundarias, a partir de entrevistas a expertos o jueces, y la lectura de manuales de Auditoría de Gestión.

En base al universo de manuales se seleccionó una muestra significativa, según criterio de jueces, que permitió transmitir los hallazgos a todo el universo (ampliando su validez externa).

Las técnicas seleccionadas son las entrevistas y la observación documental de manuales e informes escritos. Un detalle de las mismas es el siguiente:

- ✓ Entrevistas con informantes claves relacionados al ámbito del control.
- ✓ Entrevistas con supervisores o jefes de equipo de distintos organismos de control.
- ✓ Lectura de manuales existentes atinentes a la temática abordada¹.

¹ Ver listado de manuales en el apartado “Bibliografía”.

Capítulo I

Marco de Referencia

Debido a las insuficiencias de la auditoría contable a fin de examinar la naturaleza de las gestiones gubernamentales, surge la necesidad de relevar las prácticas de control gubernamental de gestión, y sistematizar aquellas prácticas más exitosas en cuanto al objetivo de evaluar una gestión gubernamental.

Para poder establecer las diferencias de los exámenes que ocupan la presente Tesis, es necesario realizar una clarificación conceptual sucinta, a fin que el lector pueda comprender, en toda la magnitud, las diferencias esenciales que existen entre las auditorías de cumplimiento (legales, financieras, contables, etc.) y las llamadas auditorías operacionales o de gestión.

El objetivo de una auditoría contable es dictaminar, o sea emitir opinión, sobre los estados contables de los entes o empresas controladas, en cuanto a la razonabilidad de las cifras volcadas en dichos estados.

La “*Auditoría Contable*” consiste en “revisar los papeles para ver si están en regla”. Permanece anclada en los problemas de forma, y por tanto relativamente superficiales para quienes encargan una investigación que ponga el dedo en la llaga².

En el caso de las auditorías llamadas legales y financieras, el objetivo es el de verificar la adecuación de lo relevado en la organización que se audita a la normativa vigente.

Como puede observarse, estos objetivos limitan el alcance del examen a la evaluación de aspectos financiero-contable y de cumplimiento, no siendo, de forma alguna, suficiente para evaluar una gestión gubernamental en todos sus aspectos integrales e

² Ballester, E., “Métodos evaluatorios de auditoría”, Alianza Editorial, Introducción, Páginas 13 a 21.

integrados, en términos de eficiencia, eficacia y economía, tal como el objetivo de este tipo de exámenes establece.

Por esto, la auditoría contable no es suficiente, porque las mixtificaciones (por no decir los abusos más graves de la picaresca gerencial) se pueden encubrir hábilmente detrás de unas cuentas formalmente irreprochables.

En manos medianamente hábiles, las “trampas” no suelen ser contables, sino evaluatorias.

Sin duda, llevar unas cuentas normalizadas y claras (respetuosas con los cánones establecidos) es lo mínimo que podemos pedir a cualquier operador económico para no calificar su gestión como impresentable.

Las empresas y los organismos públicos demandan los servicios de auditoría desde una perspectiva distinta: investigar el *soundness* de la gestión (su sanidad ante posibles podredumbres), ya sea con carácter general, ya sea en un asunto puntual y localizado.

Con diversas auditorías o con una sola, habrá que considerar diferentes criterios evaluatorios.

En Argentina, es el año 1999 en el que se da el puntapié inicial, siguiendo las corrientes que en todo el mundo iban imponiendo los exámenes evaluatorios, y comienzan a realizarse las auditorías operacionales o de gestión. Al menos formalmente eso se declara, y sería tema de una Tesis distinta a esta establecer si, efectivamente, los llamados informes de auditoría de gestión o integradas de la Auditoría General de la Nación –en adelante AGN- son efectivamente, desde el punto de vista técnico, exámenes sobre gestión gubernamental, o sólo una buena intención a través de relevamiento descriptivos muy específicos.

En la AGN, las llamadas Auditorías Integradas y de Gestión llegaron a constituirse en 1999 en el 43% del total de los informes aprobados, sobre un total de 220 exámenes

Buenas Prácticas en Auditoría de Gestión
Gubernamental
Lic. María Estela Moreno

emitidos, marcando el punto más alto en porcentajes de estos exámenes en ese organismo de control, como vemos a continuación en los datos que aportamos.

Los informes aprobados en 1999, agrupados por tipo de auditoría dan como resultado el siguiente cuadro:

Auditorías Integradas y de Gestión	95	43%
Estudios Especiales	4	2%
Auditorías Financieras	85	38%
Auditorías de Estados Contables	30	14%
Auditorías de Control Interno	6	3%
TOTAL	220	100%

Los informes aprobados durante el ejercicio 2000 fueron 252, que agrupados por tipo de auditoría, dan como resultado el siguiente cuadro:

Auditorías Integradas y de Gestión	75	30%
Estudios Especiales	1	!Especificación de carácter no válida
Auditorías Financieras	137	!Especificación de carácter no válida
Auditorías de Estados Contables	32	13%
Auditorías de Control Interno	7	3%
TOTAL	252	!Especificación de carácter no válida

Los informes aprobados durante el 2001 fueron 252, que agrupados por tipo de auditoría dan como resultado el siguiente cuadro:

Auditorías Integradas y de Gestión	88	34.92%
Estudios Especiales	1	0.40%
Auditorías Financieras	119	47.22%
Auditorías de Estados Contables	39	15.48%
Auditorías de Control Interno	5	1.98%
TOTAL	252	100%

Buenas Prácticas en Auditoría de Gestión
Gubernamental
Lic. María Estela Moreno

En el 2002 se emitieron 197 resoluciones aprobatorias de informes que, agrupadas por tipo de auditoría, dan como resultado el siguiente cuadro:

Auditorías Integradas y de Gestión	69	35%
Estudios Especiales	3	2%
Auditorías Financieras	94	47%
Auditorías de Estados Contables	25	13%
Auditorías de Control Interno	6	3%
TOTAL	197	100%

Durante el ejercicio 2003 se emitieron 202 resoluciones aprobatorias de informes de auditoría y exámenes especiales, que agrupadas por tipo de auditoría dan como resultado el siguiente cuadro:

Auditorías Integradas y de Gestión	55	27%
Estudios Especiales	5	2%
Auditorías Financieras	100	51%
Auditorías de Estados Contables	37	18%
Auditorías de Control Interno	5	2%
TOTAL	202	100%

Durante el Ejercicio 2004 se emitieron 196 resoluciones aprobatorias de informes de auditoría y exámenes especiales, que agrupadas por tipo de auditoría dan como resultado el siguiente cuadro:

Auditorías integradas y de gestión	50	26 %
Auditorías financieras de programas financiados por organismos multilaterales de crédito	100	51 %
Auditorías de estados contables	40	20 %
Auditorías de control interno	6	3 %
Total	196	100 %

Durante el Ejercicio 2005 se emitieron 207 resoluciones relativas a informes de auditoría y exámenes especiales, que agrupadas por tipo de auditoría dan como resultado el siguiente cuadro:

Buenas Prácticas en Auditoría de Gestión
Gubernamental
Lic. María Estela Moreno

Auditorías integradas y de gestión	59	28%
Auditorías financieras de programas financiados por organismos multilaterales de crédito	83	40%
Auditorías de estados contables	61	30%
Auditorías de control interno	4	2%
TOTAL	207	100%

Como se desprende de los datos expuestos, los exámenes de auditoría de gestión se han realizado progresivamente en menor cantidad en los últimos 7 años, contrario al fenómeno de crecimiento de la auditoría social, lo cual da qué pensar respecto a la relación entre la crisis de la representación y el crecimiento de la auditoría de gestión como examen evaluatorio del “hacer” de los funcionarios públicos.

Es importante en este punto hacer algunas consideraciones respecto al desarrollo conceptual del término “ciudadanía”.

Capítulo II

La ciudadanía: evolución del término y su relación con la necesidad de realizar exámenes de auditoría de gestión

La forma ciudadanía moderna de encontró su viabilidad histórico-estructural en la transición de la sociedad tradicional al orden racional-legal, representada por el Estado Democrático de Derecho.

Es en el ámbito del proceso histórico de racionalización del poder y del Estado que se pueden comprender las condiciones históricas en que se dio la evolución de la ciudadanía en sus tres aspectos básicos -civil, político y social -.

Tales dimensiones consignaron a la ciudadanía un status sustancialmente enriquecido de derechos, como medida universal de igualdad humana básica.

El término ciudadanía, como así también su relación con el espacio público y el privado, ha ido modificándose en los últimos siglos, para delimitar las características de cada etapa histórica.

Es imprescindible entender estos cambios culturales, para comprender la importancia que, esta nueva forma de controlar las políticas públicas, y la información de los resultados a la sociedad civil, toma en el contexto actual.

Partiendo de la crisis de representación, han surgido diversas manifestaciones sobre la importancia creciente que adquieren los organismos de control, como representantes del ciudadano en tareas de control gubernamental.

Es de vital importancia relacionar a la democracia y a los organismos de control a partir de la nueva noción de accountability³ o responsabilidad⁴, ya que si bien no existe un

³O'Donnell, G., "Accountability horizontal", *Agora*, Buenos Aires, año 4, N° 8, Verano de 1998.

Buenas Prácticas en Auditoría de Gestión
Gubernamental
Lic. María Estela Moreno

imperativo categórico sobre las cuestiones que deben realizar los funcionarios, estos deben responder ante la ciudadanía por sus acciones.

Las democracias representativas tienen limitaciones con respecto al control, ya que lo que se define vía representantes son las cuestiones generales, y no su efectiva ejecución. Para la ejecución de esas cuestiones la sociedad depende del control jerárquico que podrá ser gerencial, burocrático o tradicional⁵.

Ya sea en el marco de una administración pública tradicional, o gerencial, el control es esencial, ya que en el primer caso hablamos de control de procedimientos, mientras que en el segundo hablamos de control por resultados.

Los organismos de control son una nueva dimensión del contrato social firmado entre los individuos y el Estado / Gobierno. Más clara sea la responsabilidad del político ante los ciudadanos, y la capacidad de éstos de exigir cuentas al gobernante, más democrático será el régimen⁶.

En este marco de accountability es que resulta de vital importancia la generación de “buenas prácticas” para realizar una auditoría de gestión, y lo que en este trabajo se propone es dejar planteadas las mejores de estas prácticas.

En este marco se convierte en imprescindible el establecimiento de un conjunto de procedimientos específicos suficientemente validados para la realización de auditorías sobre los aspectos de una gestión gubernamental.

⁴ Este término denota acción y objeto de responder, y no exigencia de que el sujeto lo haga, por más que el obligante pueda ejercer coerción para ello, ver **Oszlak, Oscar**: “¿Responsabilización o responsabilidad?: el sujeto y el objeto de un Estado responsable”. VIII Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, Panamá, 28-31 octubre 2003.

⁵ **Prats Catalá, Joan**, “Reinventar la burocracia y construir la nueva gerencia pública”.

⁶ **Bresser Pereira, L. y Cunill Grau, N.**, *Lo público no estatal en la reforma del Estado*, Paidós, Bs. As., 1998.

Buenas Prácticas en Auditoría de Gestión
Gubernamental
Lic. María Estela Moreno

El auditor estudia una realidad gestora e informa sobre ella, valorándola desde distintos ángulos (transparencia, irregularidades, eficacia organizativa, aciertos o errores estratégicos).

Auditoría es una ciencia (o técnica) que investiga las conductas sociales para estimar si se han desviado de las pautas establecidas y de los comportamientos típicamente sanos, informando a los agentes interesados para que puedan valorar el alcance de las desviaciones y sus probables consecuencias.

Auditoría es una ciencia (o técnica) que investiga comportamiento gestores (dentro de diversos entornos técnicos, administrativos, comerciales, financieros, jurídicos, etc.) para estudiar si se han desviado de las pautas de conducta socialmente aceptables y evaluar su nivel de sanidad y eficacia, informando de todo ello a los agentes interesados en el saneamiento gestor y en la toma de decisiones racionales⁷.

En Argentina no existe un sensor⁸ consensuado (manual específico de normas y procedimientos), a fin de realizar, de manera unificada, auditorías de gestión gubernamental, lo cual produce no tener las herramientas necesarias para satisfacer una necesidad no solo ciudadana, sino también institucional.

Wolinsky⁹ expone con claridad esta limitación:

“Cuando allí por el año 1983 comencé a hablar de la Auditoría Operativa mis colegas me observaban como un ser extraño.

Lo que encontré en el país no era mucho y estaba muy disperso. Lo del extranjero tenía la dificultad de la traducción.

La contabilidad tradicional es una aproximación vaga de un pasado lejano.”

⁷ Ballester, E., “Métodos evaluatorios de auditoría”, Alianza Editorial, Cap 1. Pág 23ª 51.

⁸“Sensor” es una designación técnica del lenguaje de auditoría que refiere al criterio en base al que se realiza la evaluación de la gestión.

⁹ Wolinsky, J., “Manual de Auditoría para la Gestión de Negocios”, Cap 1. Pág 23 a 39, Editorial Osmar D. Buyatti.

Capítulo III

La auditoría tradicional ha muerto

La auditoría tradicional estaba haciendo un control puntual, ya que su tarea se enfocaba a verificar la razonabilidad de las cifras de los Estados Contables, el cumplimiento de normas contables, pues así lo exigen las disposiciones vigentes.

Resulta más interesante incluir información sobre rendimientos de producción, estadísticas sobre comercialización, análisis del funcionamiento de cada una de las áreas de la organización para obtener una visión de cómo se está desarrollando la gestión y si se están cumpliendo los objetivos con economía, eficiencia y eficacia.

Los profesionales deben recurrir a toda la tecnología disponible y a herramientas que lo ayuden a satisfacer las necesidades del cliente o usuario de sus servicios, y ello se logra por medio de la auditoría de gestión.

El marco teórico

Para esta tesis es necesario establecer teóricamente diversos conceptos.

Por un lado, el objeto de estudio está circunscrito a lo que se denomina “auditoría operacional”, aplicación en la que se distinguen diferentes fases de actividad.

Por otra parte, la principal variable a examinar consiste en las mencionadas “buenas prácticas”.

A continuación se determinan los conceptos y definiciones operacionales necesarias.

La Auditoría operacional y sus fases

La auditoría operacional¹⁰ es la evaluación de acciones, operaciones y resultados con relación a los planes, programas, proyectos de una organización o entidad pública, a fin de informar sobre el logro de objetivos previstos, la utilización de los recursos públicos en forma económica y eficiente, y la fidelidad con que los responsables cumplen las normas jurídicas involucradas en cada caso. Esta auditoría sirve a dos objetivos: por un lado asiste a la conducción en su gestión, y por otro, dice a otros cómo los funcionarios públicos se desempeñan en sus funciones.

En otras palabras, la auditoría operacional es una evaluación cuya puesta en práctica implica dos fases: una fase diagnóstica o de relevamiento y una fase de operación o ejecución¹¹, con sus correspondientes subfases -a identificarse en el desarrollo de la tesis-.

La fase de relevamiento es la que determina el trabajo que va a realizarse en base a la identificación de las cuestiones relevantes, proporcionando una visión integrada del objeto que será auditado, a fin de delimitar objetivos, procedimientos y extensión del examen¹².

La fase de operación es la fase en la que se realizan efectivamente los procedimientos de análisis de la información recopilada en la etapa previa, de acuerdo a la planificación realizada. Para garantizar un buen desarrollo de esta fase, es fundamental que el equipo de auditoría tenga pleno conocimiento de sus responsabilidades y objetivos de trabajo¹³.

¹⁰ Tribunal de Contas da Uniao. Secretaria-Geral de Controle Externo. Coordenadoria de Fiscalizacao, 2000, *Manual de Auditoria de Natureza Operacional*, Brasil. Pág.15. Auditoría General de la Nación. Documento Técnico N° 8. Manual de auditoría de gestión del sector público nacional, 1996, Buenos Aires. Pág. 23.

¹¹ Tribunal de Contas da Uniao. Secretaria-Geral de Controle Externo. Coordenadoria de Fiscalizacao, 2000, *Manual de Auditoria de Natureza Operacional*, Brasil. Pág.21.

¹² Tribunal de Contas da Uniao. Secretaria-Geral de Controle Externo. Coordenadoria de Fiscalizacao, 2000, *Manual de Auditoria de Natureza Operacional*, Brasil. Pág.21.

¹³ Idem. Pág. 30.

Buenas Prácticas en Auditoría de Gestión
Gubernamental
Lic. María Estela Moreno

A fin de profundizar, a continuación se exponen todas las definiciones relevadas en el marco de la presente Tesis, sobre Auditoría Operacional, teniendo en cuenta los objetivos y las actitudes frente al auditado en este tipo de exámenes.

Es importante recalcar que cuando hablamos de auditoría operacional en Argentina, podemos referirnos a ese tipo de exámenes de diversas maneras: auditoría operativa, auditoría de gestión, auditoría de rendimiento, auditoría gerencial, administrativa, etc.

Capítulo IV

Definiciones

Wolinsky, Jaime. “Manual de Auditoría para la Gestión de Negocios”. Cap 1. Pág 23 a 39. Editorial Osmar D. Buyatti.

El concepto de la **auditoría operativa**, también llamada **operacional, administrativa, gerencial, integral** o bien de **gestión**, es el examen **integral** de la **gestión** de un ente o empresa con el propósito de evaluar la eficiencia de sus resultados.

Tomando en cuenta para ello:

- Las metas y objetivos fijados.
- Los recursos humanos, financieros y materiales empleados.
- La organización y coordinación de dichos recursos y los controles establecidos.

Para:

- Determinar los defectos y proponer mejoras;
- Determinar las causas de los desvíos y proponer correcciones;
- Determinar el origen de los problemas y proponer soluciones.

La **Auditoría de Gestión** es el examen integral de la gestión de un ente, en todos sus aspectos y en todos sus niveles. Tomando en consideración los elementos humanos, materiales y económicos utilizados, la organización de los mismos y los controles establecidos, para lograr alcanzar las metas y objetivos con economía, eficiencia y eficacia.

La acción busca determinar los defectos y proponer mejoras, establecer las causas de los desvíos y proponer correcciones, encontrar el origen de los problemas y proponer soluciones.

Buenas Prácticas en Auditoría de Gestión
Gubernamental
Lic. María Estela Moreno

La aptitud de ver a la empresa como un total, permite al auditor ofrecer sugerencias constructivas y recomendaciones a un cliente para mejorar la productividad general de la empresa.

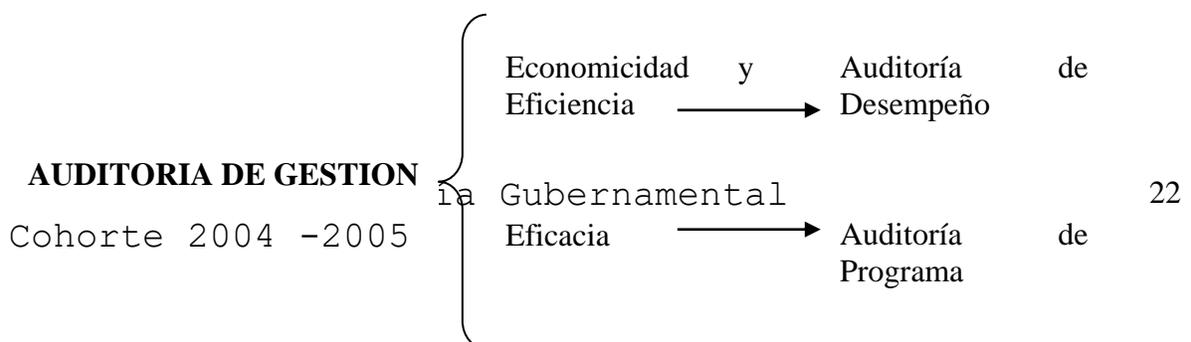
Este tipo de auditoría es proactiva, constructiva, interactúa con los sectores para que el auditor se transforme en un facilitador, que contribuye con su tarea a colaborar con la Dirección Superior para la mejora de la gestión y el logro de los objetivos y metas que fije la misma.

Las Heras, José María. “Estado Eficaz”. Cap 10. Pág. 120 a 137. Editorial Osmar D. Buyatti.

La **auditoría de Gestión** como auditoría no financiera (por negociación) o desde un punto de vista positivo como auditoría del desempeño físico o real de los eventos con incidencia económica y financiera, está vinculada con los objetivos del Ente, fiscalizando si el uso de sus insumos permitirán el cumplimiento de los objetivos.

Es un análisis sistemático y objetivos de pruebas tendientes a demostrar el cumplimiento de los objetivos mediante una evaluación independiente sobre la gestión de una organización, programa o actividad existente o prevista en orden a proveer información útil para mejorar la información pública y la toma de decisiones.

Por otro lado no debe escapar la definición de auditoría operativa como una categoría que siendo parte –otro subconjunto- de la auditoría de gestión, su alcance se relaciona con la descripción y diseño de los procesos administrativos.



Isoard Carlos y Jiménez de Sandi. “Auditoría de las Operaciones del Gobierno”. Efectividad, Eficacia y Eficiencia del gasto público. Sección 2 Pág 101.

La **auditoría de operaciones** debe investigar y tomar nota de las medidas adoptadas para poner en práctica las sugerencias que se hayan hecho en auditorías anteriores tendientes a mejorar las situaciones observadas y, en su caso, indicar los motivos por los que no se hayan tomado otras.

Manual de Auditoría de Gestión del Sector Público Nacional. Auditoría General de la Nación. Gerencia General de Planificación. Gerencia de Normas y Procedimientos. Introducción.

El control de la gestión es un proceso que pertenece a la esfera del control interno. El rol a desempeñar por el auditor de gestión de Auditoría General de la Nación es el de auditor de los informes de gestión producidos por la unidad de control interno competente.

La **Auditoría de Gestión** es el examen de planes, programas, proyectos y operaciones de una organización o entidad pública, a fin de medir e informar sobre el logro de los objetivos previstos, la utilización de los recursos públicos en forma económica y eficiente y de la fidelidad con que los responsables cumplen con las normas jurídicas involucradas en cada caso.

Se plantean dos tipos:

- Auditoría de Economía y Eficiencia.
- Auditoría de Eficacia.

La auditoría de gestión es la evaluación de las acciones, resultados y operaciones con relación a los planes, programas, proyectos de una organización o entidad pública, a fin

de informar sobre el logro de objetivos previstos, la utilización de los recursos públicos en forma económica y eficiente, y la fidelidad con que los responsables cumplen las normas jurídicas involucradas en cada caso.

Auditoría de Gestión. Cáp 4. Pág. 1 a 42.

La Auditoría de Gestión es definida como un examen sistemático y evaluación profesional independientes de las actividades realizadas en un sector, entidad, programas, proyectos u operación con el fin, dentro del marco legal, de determinar su grado de eficiencia, eficacia, economía, equidad, calidad e impacto y por medio de las recomendaciones que al efecto se formulen, promover la correcta administración de los recursos públicos.

La Auditoría de Gestión por su enfoque involucra una revisión sistemática de las actividades de una entidad en relación al cumplimiento de objetivos y metas (eficacia) y, respecto a la correcta utilización de los recursos (eficiencia y economía). Su propósito general consiste en:

- Evaluación del Desempeño (rendimiento).
- Identificar áreas problemáticas, causas relacionadas y las alternativas para mejorar; y.
- Desarrollo de recomendaciones para promover mejoras u otras acciones correctivas.

Barzelay Michael. “La Auditoría De Desempeño Y La Nueva Gestión Pública: Los Roles Y Estrategias Cambiantes De Los Organismos Centrales De Auditoría”.

Los auditores de desempeño juzgan si los medios están o no alineados con las metas y las restricciones. Por lo tanto los auditores de desempeño realizan juicios instrumentales. Por el contrario, el rol de un auditor tradicional consiste en verificar la información presentada por clientes y detectar discrepancias entre las transacciones y los sistemas de

administración financiera de los clientes por un lado y, las normas formales, por el otro, es decir verificación, no evaluación.

Las auditorías de desempeño pueden ser, y quizás con frecuencia lo son, realizadas en un estilo que imita sensiblemente el proceso de auditoría.

Contraloría General de la República Bolivia. Normas de Auditoría Gubernamental (NAG).

Al planificar la Auditoría Operacional el auditor debe considerar:

- La importancia relativa de las operaciones en todo el proceso de la auditoría,
- las necesidades de los usuarios potenciales del informe de auditoría, y
- las consideraciones sobre calidad y cantidad son factores esenciales para determinar la importancia.

Entre los factores relacionados con la calidad se incluyen:

- Rol protagónico de la entidad en el ámbito nacional,
- Origen de la entidad y los cambios en sus condiciones de operación.

Entre los factores relacionados con la cantidad se incluyen:

- Número de personas en las cuales inciden las actividades u operaciones de la entidad,
- Impacto económico de los recursos públicos involucrados en las actividades u operaciones de la cantidad,
- La comprensión de la entidad, programa, proyectos; unidad integrante u operación específica a auditar y evaluar la importancia de los objetivos de la auditoría así como la posibilidad de alcanzarlos.

- Los requisitos de orden legal, reglamentario y normativo.
- Los controles gerenciales.

Herramientas De Auditoría de Gestión AGN. Gerencia General de Control del Sector Público Nacional No Financiero. Documento técnico N° 5.

En la **auditoría de gestión** el análisis se deberá enfocar cómo impactan en el objetivo, conducta y desempeño de la empresa.

Para ello se deberán relevar;

- Los objetivos del gobierno.
- Las políticas

Por último será necesario estudiar las condiciones institucionales que limiten la eficiencia, eficacia y economicidad de su comportamiento.

En la Auditoría de Desempeño podemos utilizar tres abordajes: Análisis de la Estrategia Organizacional, Análisis de la Gestión y Análisis de los Procedimientos Operacionales.

Manual De Auditoría De Naturaleza Operacional. Tribunal De Contas Da Uniao. Brasil. 2000.

La **Auditoría Operacional** abarca dos modalidades: la Auditoría de Desempeño Operacional y la Evaluación del Programa.

El objetivo de la Auditoría de Desempeño Operacional es examinar una gestión gubernamental en cuanto a los aspectos de Economicidad, Eficiencia y Eficacia, en cuanto a la evaluación del programa busca examinar la efectividad de los programas y proyectos gubernamentales.

Tomando como aspectos principales:

- Como los órganos o entidades públicas adquieren, protegen y utilizan sus recursos.
- Las causas de prácticas antieconómicas e ineficientes en cuanto al cumplimiento de metas previstas.
- La obediencia de los dispositivos legales aplicables en cuanto a aspectos de economicidad, eficiencia y eficacia de la gestión.

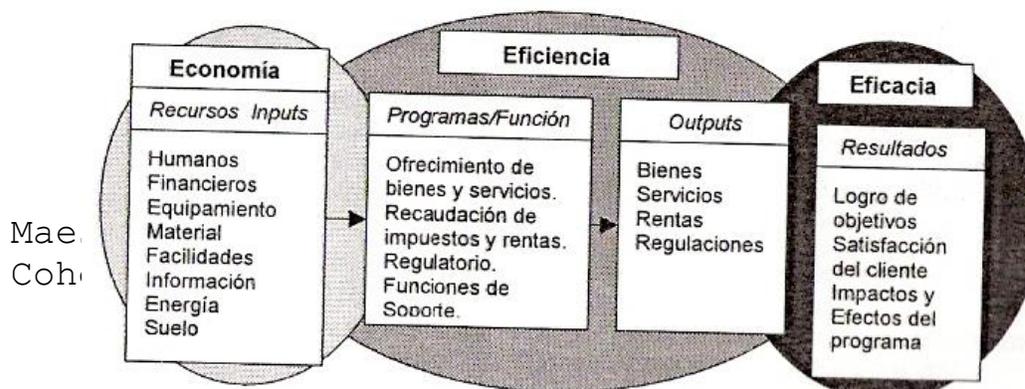
Martha Rosa López Toledo. “La Auditoría de Gestión, una necesidad en la eficiencia”. Cuba.

La **auditoría de gestión** es el examen que se realiza en una entidad para establecer el grado de economía, eficiencia y en la planificación, control y uso de sus recursos y comprobar la observancia de las disposiciones pertinentes, con el objetivo de verificar la utilización más racional de los recursos y mejorar las actividades primarias examinadas.

Se está en presencia de una auditoría que evalúa objetivos económicos, sociales y ecológicos y por tanto su diseño corresponde a una actividad específica, generalmente no puede ser utilizada en su totalidad en otra entidad diferente.

Auditoría de Eficiencia. Oficina del Auditor de Canadá. Octubre 1995.

Cómo economía, eficiencia y eficacia están interrelacionadas se muestra en este cuadro.



Las operaciones gubernamentales cubren una amplia variedad de trabajo desde repetitivas tareas de oficinista hasta complejos análisis intelectuales, y desde tareas manuales hasta operaciones automatizadas usando costosos equipos y tecnología.

Estas operaciones tienen que ser planificadas, presupuestadas, manejadas, operadas, monitoreadas y controladas.

La información de eficiencia es necesaria para que la administración pueda determinar si el nivel de eficiencia adquirido llega a un estándar aceptable. Es también necesaria para comparar los niveles de eficiencia anteriores y posteriores a la acción correctiva.

Principios y Normas de Auditoría del Sector Público. Comisión de Coordinación de los Organos Públicos de Control Externo del Estado Español.

En **Auditoría operativa** se deberán valorar los sistemas y procedimientos establecidos que sirvan de apoyo para que el ente auditado realice sus actividades de forma eficaz, eficiente y económica. Para dicha valoración es importante asegurarse de que el control interno analiza:

- El plan de organización.
- Los procedimientos adoptados para la consecución de los objetivos.
- Que los recursos se utilicen conforme a las políticas previstas y no sean despilarrados.

Manual de Procedimientos de Auditoría de Gestión de Empresas y Sociedades del Estado.

La **Auditoría de Gestión** es el examen de planes, programas, proyectos y operaciones de una organización o entidad pública, a fin de medir e informar sobre el logro de los objetivos previstos, la utilización de los recursos públicos en forma económica y eficiente, y la fidelidad con que los responsables cumplen con las normas jurídicas involucradas en cada caso.

Capítulo V

Las “buenas prácticas”

Las “buenas prácticas” para realizar una auditoría de gestión, serán evaluadas entendidas como el conjunto de procedimientos técnicamente validados y exitosos en la experiencia.

A diferencia de los criterios exclusivamente normativos para pautar procedimientos, la idea de “buenas prácticas” se define como un conjunto de acciones que resultaron de la convergencia de dos criterios: por un lado, se trata de una generalización de conocimiento “local”, puesto que normalmente ha surgido desde la rutina de trabajo; y por otro, se exige el reconocimiento o validación técnica de esas rutinas por parte de los principales expertos en la disciplina.

Un procedimiento¹⁴, entendido en términos de “*buenas prácticas*”, consiste en una regla que prescribe un tipo de comportamiento o acción. Una regla está constituida por los siguientes elementos básicos:

Elementos básicos de reglas

1. Quién.

2. Qué,

3. Cuándo,

4. Dónde,

5. Para qué,

6. Por qué,

7. Cómo (acción),

8. Cómo (instrumento),

9. Resultado o Producto.

¹⁴ Sobre los procedimientos, ver Hood y Jackson, especialmente capítulo III.

Buenas Prácticas en Auditoría de Gestión
Gubernamental
Lic. María Estela Moreno

Considerando lo expuesto deberá existir, al menos, una “buena práctica” por fase que contemple la totalidad, o los más importantes aspectos, de los nueve ítems enunciados. De este modo, puede establecerse la siguiente matriz de identificación del conjunto de “buenas prácticas”, la que sirve también como matriz de datos de la tesis.

Elementos básicos de un procedimiento	Fases generales de auditoría operacional	
	Releva miento	Operació n
Quién		
Qué		
Cuándo		
Dónde		
Para qué		
Por qué		
Cómo (acción)		
Cómo (instrumento)		
Product o		

Capítulo VI

Desarrollo de la Investigación

Las hipótesis que se esbozan a continuación enuncian prácticas que actualmente son utilizadas con éxito en otros países, fundamentalmente de origen anglosajón, y que busco probar son “buenas prácticas” para la realización de exámenes de auditoría de gestión en Argentina.

En la exposición de cada una de ellas, se presentan las posiciones relevadas en manuales y bibliografía pertinente.

Apartado I

Fase de Relevamiento:

1° Hipótesis: Es una “buena práctica” para la realización de exámenes de gestión, que la auditoría sea realizada por un equipo de profesionales interdisciplinarios.

Esta hipótesis se centra en el “quién” de la acción. La selección de los equipos de auditoría es llevada a cabo por los directores o gerentes de áreas, quienes asignan a los diversos supervisores o jefes de equipos, un grupo de auditores a fin de realizar los exámenes programados.

Estos directores o gerentes deberán tener en consideración las características de la gestión, y deberán asignar profesionales multidisciplinarios a fin de realizar las tareas considerando la diversidad de acciones que se realizan en una gestión gubernamental.

Las miradas y opiniones de profesionales de diversas áreas de origen, brindarán al examen la multiplicidad de enfoques que requiere.

La selección del equipo es el procedimiento de inicio de las tareas, por lo cual es el primer paso en la fase de relevamiento.

Las características y la naturaleza de la organización a auditar, brindarán al decisor los elementos de juicio para la selección del equipo.

Para investigar la gestión en sus distintos aspectos hay que analizar con frecuencia un entorno de variables interdisciplinarias (desde el urbanismo y los diseños industriales hasta las estrategias de mercado, la llamada “ingeniería” financiera y fiscal, las normas contractuales, administrativas y presupuestarias, etc.). De ahí la necesidad de unos equipos interdisciplinarios de auditores¹⁵.

¹⁵ Ballester, Enrique. “Métodos evaluativos de auditoría”. Alianza Editorial. Cap 1. Pág 23ª 51. Auditoría de Eficiencia. Oficina del Auditor de Canadá. Octubre 1995.

Buenas Prácticas en Auditoría de Gestión
Gubernamental
Lic. María Estela Moreno

Los equipos que se formen deben ser entonces multidisciplinarios y trabajar coordinadamente, para lo cual el titular de cada unidad debe tener experiencia en el manejo de grupos y los integrantes estar acostumbrados a trabajar en equipo¹⁶.

Para practicar una auditoría, según los alcances y objetivos del operativo, deben constituirse equipos de trabajo conformados por profesionales de diversas áreas como, la administración, la informática, la economía, la ingeniería, el derecho, la medicina, la educación, etc. El equipo así constituido se denominará Equipo Multidisciplinario¹⁷.

Se procurará que los integrantes del equipo multidisciplinario reúnan las siguientes;

- Profesional universitario.
- Dominio de la metodología a aplicar.
- Habilidad numérica.
- Capacidad para captar la integridad de los procesos.
- Habilidad para detectar posibles situaciones conflictivas.
- Habilidad para el análisis y la síntesis.
- Aptitud para desenvolverse en condiciones de incertidumbre.
- Abierto a la participación y al trabajo en grupos.
- Voluntad y dedicación centrada en la resolución de problemas.

¹⁶ Wolinsky, Jaime. “Manual de Auditoría para la Gestión de Negocios”. Cap 8. Pág 127 a 129. Editorial Osmar D. Buyatti.

¹⁷ Manual de Procedimientos de Auditoría Interna. Auditoría General Universidad de Buenos Aires. Cap 12 “Equipo de Trabajo Multidisciplinario”. Pág. 32.

Buenas Prácticas en Auditoría de Gestión
Gubernamental
Lic. María Estela Moreno

- Capacidad para el manejo de dificultades.

En cuanto a la conformación del equipo multidisciplinario se procurará que cada uno de sus integrantes cuente con las siguientes cualidades;

- Independencia de criterio y profesionalismo: capacidad para emitir juicios y adoptar decisiones en cada una de las fases del proceso y discernir sobre la calidad de la evidencia obtenida.
- Disposición para realizar auditoría de gestión: la actitud del auditor debe estar orientada al trabajo conjunto de las partes involucradas. El auditor debe tener habilidades para conseguir apoyo, orientación y cooperación de aquellos integrantes del equipo que dominan otras disciplinas, para realizar una evaluación eficiente.
- Habilidades y experiencia en los procesos bajo examen: capacidad para abreviar los tiempos de ejecución y obtener resultados confiables y de calidad, así como para asumir posiciones e iniciativas que repercuten en la efectividad de la evaluación.
- Utilización adecuada de los métodos, técnicas, prácticas y herramientas de auditoría: con el fin de facilitar el trabajo, reducir los costos y aumentar la calidad del examen.

Deben ser capacitados en las siguientes áreas:

- Planificación estratégica: visión, misión, objetivos, metas, análisis sistémico de la gestión.
- Toma de decisiones, negociación y trabajo en grupo.
- Técnicas de programación de auditorías.
- Aplicación práctica de la metodología de la auditoría de gestión.

Buenas Prácticas en Auditoría de Gestión
Gubernamental
Lic. María Estela Moreno

- Definición y manejo de variables (indicadores).
- Dominio conceptual de control interno.
- Técnicas de auditoría.
- Técnicas de entrevistas.
- Técnicas de elaboración de encuestas.
- Elaboración de informes.
- Elaboración de papeles de trabajo.

Especial énfasis deberá ponerse en una amplia participación de los funcionarios del organismo auditado, especialmente durante el proceso de relevamiento de la información.

La función de evaluación y las oficinas responsables, deben estar conformadas por equipos multidisciplinarios, con profesionales altamente calificados que tengan visión de conjunto y largo plazo, y capacidad analítica sobre la realidad del país, del gobierno y la sociedad¹⁸.

Los recursos humanos del equipo de auditoría deben estar integrados con características multidisciplinarias, para que sus especialidades y oportunidades de acción se correlacionen con las necesidades y objetivos del ente en el cual se está llevando a cabo la investigación¹⁹.

¹⁸ Mario Mora Quirós. Responsabilización por el Control de Resultados.

¹⁹ AGN Auditoría General de la Nación. Normas De Auditoría Externa De La Auditoría General De La Nación. Aprobadas por Resolución 145/93AGN del 7 de Octubre de 1993.

Buenas Prácticas en Auditoría de Gestión
Gubernamental
Lic. María Estela Moreno

Como vemos, las posiciones académicas coinciden en que los equipos de auditoría deben estar conformados por especialistas de diversas ramas, a fin de realizar auditorías operacionales.

En el relevamiento de evidencia testimonial realizado en el marco de la presente investigación, también los entrevistados coincidieron en este punto, como puede verse en el cuadro de síntesis de las entrevistas realizadas²⁰.

²⁰ Ver apartado "Prácticas relevadas vs. prácticas utilizadas".

Apartado II

2° Hipótesis: Una “buena práctica” para realizar una auditoría de gestión gubernamental consiste en consensuar la definición del criterio utilizado para la evaluación.

Esta hipótesis se centra en el “cómo” de la acción. Tal consenso será realizado entre los miembros del equipo de auditoría, representados por el supervisor o jefe de equipo, y los responsables del organismo auditado (sea este un proyecto, una actividad, un programa, etc.).

El criterio que debe ser consensuado es el sensor en base al cual el auditor evaluará lo relevado en la organización.

Este sensor es una interpretación de la normativa aplicable y las responsabilidades de la organización auditada, contemplando los recursos materiales, humanos, de infraestructura, etc., con que ésta cuenta para su cumplimiento, y la eficiencia, eficacia y economía con que los administra.

Este criterio debe ser consensuado en la Fase de Relevamiento, a fin de poder operacionalizar la información en base al diseño del mismo.

Este criterio es fundamental que sea consensuado para que la auditoría realice un examen razonable y realista, y no plantee un *deber ser* de imposible cumplimiento.

La definición consensuada del criterio hará que los resultados del examen, las recomendaciones y conclusiones del auditor, sean de utilidad y relevancia para que el auditado corrija desvíos, con herramientas viables.

En la AGN nos encontramos con una definición innovadora en este sentido: ese organismo de control sostiene, a través de su manual, que los responsables de establecer los criterios de medición son los funcionarios que dirigen la entidad auditada, por lo que el

equipo de auditoría deberá conocer el sistema instituido para, posteriormente, evaluar dichos criterios y contrastar su aplicación²¹.

De alguna manera esta visión es un nuevo matiz de lo expuesto en la hipótesis, ya que el hecho de que exista un criterio consensuado unifica su construcción ante el auditado y el auditor.

Los canadienses²² nos acercan una definición, y una metodología de conformación de criterios, que resulta imprescindible exponer en la presente Tesis.

Los criterios son normas (estándares) para la evaluación del diseño y el desempeño de los sistemas y controles gerenciales. Generalmente, los criterios deben ser lo suficientemente amplios para permitir modos alternativos de satisfacerlos, pero suficientemente específicos para determinar su adherencia a ellos.

El auditor evalúa las condiciones existentes contra los criterios. El nivel de detalle del criterio de auditoría utilizado determinará el nivel de detalle de los hallazgos y observaciones de auditoría.

Los criterios de auditoría pueden derivarse de diversas fuentes, dentro de ellas, pueden referirse: disposiciones legales y normas gubernamentales, opinión de expertos, sentido común, buenas prácticas gerenciales, principios de contabilidad generalmente aceptados.

Para que el criterio sea más efectivo debe ser aceptado por las partes involucradas en la auditoría de gestión (auditores y funcionarios responsables).

Durante la planificación inicial de la auditoría, es deseable que el auditor pueda discutir los criterios con los funcionarios responsables de la entidad, programa o actividad a ser examinada, a efecto de conocer su percepción sobre si los consideran apropiados²³.

²¹ Manual de Auditoría de Gestión del Sector Público Nacional. Auditoría General de la Nación. Gerencia General de Planificación. Gerencia de Normas y Procedimientos. Cap. 3., Pág 151 a 164.

²² Auditoría de Eficiencia. Oficina del Auditor de Canadá. Octubre 1995.

Los cuatro principales criterios y algunos subcriterios utilizados para determinar si los recursos son manejados con el debido resguardo por la eficiencia están agrupados dentro de cuatro amplias áreas de responsabilidades de gestión; estas áreas están enunciadas a continuación.

- Información sobre el logro de la eficiencia.
- Mejoramiento de la eficiencia.
- Sistemas y prácticas de gestión.
- Ambiente de trabajo.

Los criterios y subcriterios proporcionan un marco general para guiar al auditor en el examen de los procesos y factores críticos para lograr y mantener la eficiencia. Ellos no están pensados para proveer un modelo prescriptivo para decirle a los gerentes cómo manejar sus operaciones bajo todas las circunstancias.

En los casos donde los resultados son difíciles de medir o no hay información confiable disponible, un enfoque de auditoría basado en sistemas puede ser apropiado. El propósito es determinar si los sistemas y prácticas existentes son consistentes con el logro de eficiencia. El enfoque particular elegido influirá en la selección de subcriterios para la auditoría.

En el marco del Manual de Procedimientos de Auditoría de Gestión de Empresas y Sociedades del Estado se sostiene que el criterio de auditoría es una norma de rendimiento, es decir, un modelo que debe reunir las características de una gestión considerada eficiente, económica y eficaz.

Para cada una de las áreas o actividades críticas, deberán establecerse criterios:

²³ Auditoría de Gestión. Cap 4. Pág. 1 a 42.

Buenas Prácticas en Auditoría de Gestión
Gubernamental
Lic. María Estela Moreno

- **Generales:** Son comunes a todas las áreas y responden a principios generales de administración.
- **Específicos:** Además de formular criterios generales, se deberán confeccionar aquéllos especialmente aplicables a las áreas, actividades, servicios o contratos bajo examen.
- **Cuestionarios:** Se confeccionarán de modo tal de verificar el grado de cumplimiento de los criterios establecidos. De hecho, cada criterio generará una o más preguntas específicas.

Apartado III

3ª hipótesis: Es una “buena práctica” para auditar una gestión gubernamental planificar adecuadamente las tareas de auditoría, a fin de evaluar lo más objetivamente posible la gestión, en base a la identificación y evaluación de riesgos, y a la identificación de áreas críticas de la organización a auditar, confeccionando a tal fin un cuadro de mando reducido.

Esta hipótesis se centra también en el “cómo” de la acción, adicionándose “quién”, “porqué”, y un “producto” (el coeficiente de riesgo de auditoría).

La planificación de la auditoría debe ser realizada por el equipo de auditoría, representado por su supervisor o jefe de equipo, antes de comenzar con las tareas de campo, en la fase de relevamiento.

La falta de planificación en las tareas de auditoría conlleva un retraso en el cronograma del proyecto, y pueden producir que lo auditado por el equipo no se constituya como lo relevante de la organización auditada.

Esta planificación debe tener en cuenta las características diferenciales de la organización que se va a auditar. Para esto deberá realizarse un relevamiento de sus responsabilidades primarias y de la descripción del servicio público que el organismo auditado debe brindar.

Como se mencionaba, este procedimiento también atiende a un “por qué”. En base a esta información, deberán identificarse los riesgos de auditoría (inherentes, de no detección y de control), a fin de poder cuantificarlos.

Se entiende por riesgos de auditoría las eventualidades o contingencias que existen por razón de diversos factores relacionados con la estructura y actividades del organismo y las personas que actúan en él, que más abajo se sintetizan y por las cuales el auditor no

logre detectar la existencia de error o falsedad en la información que le corresponde examinar o irregularidades en el proceder de los operadores o administradores²⁴.

Los riesgos de auditoría son clasificados de la siguiente manera:

✓ **Riesgo Inherente..**

Vinculado exclusivamente a las características cuantitativas y cualitativas propias del organismo y de su actividad.

✓ **Riesgo de No Detección.**

Relacionado directamente a la posibilidad de que los procedimientos de la auditoría programados, no terminen siendo los adecuados.

El riesgo aumenta si no existe relevamiento previo.

Incluye el riesgo de muestreo.

✓ **Riesgo de control.**

Se refiere a la evaluación del control, a la existencia o no de una auditoría interna, mecanismos propios de control y procedimientos, etc.

La medición de riesgos de auditoría se realiza de acuerdo a la mensurabilidad de características tales como:

- Ambiente de control (cubre riesgo de control interno).
- Sensibilidad al objeto organizacional (cubre riesgo inherente).
- Cambios de personas, sistemas y ambiente (cubre riesgos de control interno).

²⁴ Wolinsky, Jaime. "Manual de Auditoría para la Gestión de Negocios". Cap 7. Pág 105 a 120. Editorial Osmar D. Buyatti.

- Complejidad organizacional y/o tecnológica (cubre riesgo de no detección).
- Tamaño (cubre riesgo de no detección).
- Interés de la gestión.
- Plan Gubernamental de Auditoría.

El **Ambiente de Control** es el criterio que refleja la confianza de la superioridad del ente respecto a su compromiso en materia de control interno; las políticas y procedimientos que han sido documentados son fundamentales. Por ello, serán indicadores de que existe un ambiente sólido en ambiente de control cuando:

- Hay un alto nivel de cumplimiento de los procedimientos y las regulaciones establecidos.
- Se produce una pronta detección y solución de los errores.
- Los funcionarios poseen experiencia y trayectoria laboral.
- Se cuenta con sistemas de información confiables.

La **Sensibilidad del Objeto Organizacional** constituye la evaluación de riesgos inherentes a la liquidez de los activos y/o a una publicidad adversa.

Algunos ejemplos:

- La exposición relativa o la probabilidad de una ocurrencia de fraude o apropiación ilícita.
- Las quejas del público ante el Poder Legislativo o la cabeza del Poder Ejecutivo.
- Los errores de criterio que permiten el otorgamiento de documentos con fines ilícitos.

Cuando hablamos de **Cambios**, nos referimos a que, en períodos de cambios rápidos a nivel organizacional y de sistemas, a menudo los controles internos conllevan un aumento de la cobertura de la auditoría.

Entre los cambios pueden mencionarse:

- Rotación de personal.
- Reorganización.
- Período de crecimiento rápido.
- Alteraciones del tipo cultural.
- Reducción de personal.
- Implantación de nuevos sistemas o procedimientos de contabilidad o de procedimiento de transacciones.

La **Complejidad organizacional y/o tecnológica** es un criterio que señala el potencial existente en materia de errores que pasan desapercibidos debido a un ambiente complejo.

La complejidad puede deberse a diversos factores, por ejemplo:

- La naturaleza de las actividades.
- El número de servicios y procesos involucrados.
- El alcance de la automatización.

El **Tamaño** es el criterio que mide la materialidad del proyecto de auditoría. Se mide en términos de pesos, personas, volumen de documentos.

Si todo lo demás permanece igual, a mayor tamaño, mayor riesgo.

En algunas áreas, existen proyectos de auditoría cuyo tamaño podría no ser fácilmente cuantificable; tales actividades deben ser objeto de auditoría.

El **Interés de la Gestión** refleja los intereses de la gestión respecto al proyecto de auditoría.

La información, como aspecto importante de cualquier proyecto de auditoría, se obtiene a partir de los intercambios con la gestión del ente

El **Plan Gubernamental de Auditoría** es el criterio que reconoce las áreas de interés de auditoría que se enunciarán en el Plan Gubernamental de Auditoría para el período que corresponda, por lo que involucra la decisión política.

Habiendo seleccionado los candidatos de auditoría²⁵ y teniendo en cuenta el análisis de información objetiva, se procederá, en primer término, a categorizar a cada candidato, según su importancia.

Se establece el orden de los factores de riesgos según el organismo que engloba al candidato o programa, siendo el **7** el más importante a considerar y **1** el menos importante.

Se establece al interior de cada tipo de riesgo su valor de 0 a 3 – siendo su sistema de gradación el siguiente:

0 – No es aplicable.

1 – Buen o alto control interno.

2 - Medio.

3 – Escaso o bajo control interno.

Este valor se multiplica por el número asignado al factor (del 7 al 1).

²⁵ Se entiende por “candidato de auditoría” al proyecto o programa a ser auditado.

Los resultados de las multiplicaciones de los 7 factores, se suman y se divide por 28 (es la suma de $7+6+5+4+3+2+1$).

En caso de que algún riesgo no sea aplicable a la organización, su número de orden de importancia en la categorización de factores, deberá ser restado a 28.

El resultado es el **coeficiente de riesgo**, el cual servirá para poder establecer las prioridades de la planificación, y comprender el alcance y profundidad de los procedimientos a aplicar de acuerdo a la naturaleza de cada temática.

El control interno ha sido pensado esencialmente para limitar los riesgos que afectan las actividades de las organizaciones²⁶.

Una vez identificados los objetivos organizacionales, el análisis de los riesgos incluirá:

- Una estimación de su importancia / trascendencia.
- Una evaluación de la probabilidad / frecuencia.
- Una definición del modo en que habrán de administrarlas.

Es necesario que la organización determine cual es el nivel de riesgo que está decidida a asumir.

Para diseñar el planeamiento es importante haber desarrollado la Matriz de Riesgo para poder determinar las actividades o ciclos con mayor grado de exposición al riesgo a los cuales darle una mayor cantidad de tiempo y una mayor chance a los procedimientos a operar.

El planeamiento debe ser monitoreado periódicamente con el objeto de poder

²⁶ Wolinsky, Jaime. "Manual de Auditoría para la Gestión de Negocios". Cap 7. Pág 105 a 120. Editorial Osmar D. Buyatti.

advertir desvíos significativos en su cumplimiento.

Preparar un programa de auditoría implica definir previamente por lo menos cuatro aspectos:

1. **QUÉ** elementos o circunstancias deben ser tenidos en cuenta (antecedentes para la planificación).
2. **CÓMO** llegar al conocimiento de los antecedentes (recopilación de los datos necesarios).
3. **CUÁNDO** efectuar la planificación (oportunidad).
4. **QUIÉN** debe efectuarla (responsabilidad).

El auditor debería considerar lo siguiente cuando evalúa el mérito de la auditoría y la auditabilidad de los temas de eficiencia, y cuando selecciona los lineamientos generales de la investigación²⁷:

- El tamaño de una operación en términos del personal y el costo de todos los recursos utilizados, esto es, la materialidad;
- La importancia de la operación para el público o para los departamentos y agencias a las que sirve, o su sensibilidad tal como es percibida por los parlamentarios.
- Los sistemas de medición de eficiencia y la información generada sobre eficiencia; y
- Los procesos, sistemas, prácticas y operaciones de gestión más importantes que puedan tener influencia sobre la eficiencia.

²⁷ Auditoría de Eficiencia. Oficina del Auditor de Canadá. Octubre 1995.

Buenas Prácticas en Auditoría de Gestión
Gubernamental
Lic. María Estela Moreno

La selección de asuntos para profundizar el análisis debe estar basada en su materialidad, significatividad de riesgo, sensibilidad o potencialidad para mejorar.

Una parte clave del estudio es buscar síntomas de posible eficiencia o ineficiencia. Los siguientes pueden ayudar a identificar potenciales temas de eficiencia:

- Razonabilidad de la información sobre eficiencia obtenida informada dentro de y por la organización.
- Quejas de los clientes acerca de cualquier aspecto del servicio;
- Tendencias en los niveles de recursos comparadas con la carga de trabajo de los años anteriores;
- Aptitud de la estructura de la organización para evitar duplicación de funciones, innecesarios niveles de gerencia e inútiles funciones directivas;
- Trabajo acumulado, ausentismo, horas extras y servicios contratados;
- Oportunidades para mejorar la eficiencia tales como el uso de computadoras y otra tecnología, y
- Razonabilidad de los recursos utilizados (Por ejemplo: materiales, energía).

Los indicadores de eficiencia disponibles de la organización deberían ser cuidadosamente revisados para determinar si son completos, válidos y contienen información confiable que sea reportada sobre una base oportuna para una acción correctiva. Alternativamente, el auditor puede tener que compilar la información independientemente.

Identificación de áreas críticas.

Las áreas críticas son los puntos de la organización que, por los hallazgos de auditoría, son considerados indispensables a ser auditados por su nivel de riesgo.

El concepto mismo del control implica entender que no todo el universo es plausible de ser auditado en un mismo ejercicio, por lo que la planificación de auditoría deber estar orientada a priorizar en tiempos y recursos aquellas cuestiones que resulten de más relevancia a ser auditadas.

Estas áreas críticas pueden coincidir con estamentos de estructura, procesos, tareas, etc.. No necesariamente coincidirá con unidades ejecutoras o áreas de decisión organizacional.

En base a la selección de estas áreas críticas, a las que se arribó tras realizar una medición de riesgos, se organizará el trabajo de campo del equipo auditor.

El producto de estos procedimientos será la confección de un cuadro de mando reducido que contendrá los aspectos claves, indicadores y ratios de cada área crítica.

El cuadro de mando o tablero de comando es la exposición dinámica del diagnóstico de una organización. En él aparecen ordenados, clasificados y evaluados todos aquellos indicadores y sensores que significativamente puedan contribuir al diagnóstico integral de la gestión²⁸.

El cuadro de mando es una herramienta de seguimiento de los objetivos inherentes al negocio, ya que permite visualizar sistemáticamente los desvíos de las variables más críticas, permitiendo corregir las estrategias de la organización.

El cuadro de mando es el producto final de un sistema integrado de información orientado al control de gestión. Es el encargado de informar a la superioridad, por medio de ratios, índices y evaluaciones, la marcha de la gestión, el grado de cumplimiento de los

²⁸ Pérez Alfaro, A. Control de gestión y tablero de comando, Depalma, 2000, pag.35.

objetivos estratégicos, tácticos y operativos y destaca inteligentemente cuando el estado y evolución de estos sensores constituyen una fuerza o una debilidad²⁹.

En las auditorías de gestión anuales, que abarcan todas las áreas críticas, AGN define como objetivos los siguientes:

- Establecer el grado en que el ente y sus servidores han cumplido adecuadamente los deberes y atribuciones que les han sido asignados.
- Determinar si tales funciones se han ejecutado de manera económica, eficiente y eficaz.
- Determinar si los objetivos y metas propuestas han sido logrados.
- Determinar si se están llevando a cabo, exclusivamente, aquellos programas o actividades legalmente autorizados.
- Proporcionar una base para mejorar la asignación de recursos y la administración de éstos por parte del ente.
- Mejorar la calidad de la información sobre los resultados de la administración del ente que se encuentra a disposición de los formuladores de políticas, legisladores y de la comunidad en general.
- Alentar a la administración de la entidad para que produzca procesos tendientes a brindar información sobre la economía, eficiencia y eficacia, desarrollando metas y objetivos específicos y mensurables.
- Evaluar el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables a operaciones gubernamentales, como así también de los planes, normas y procedimientos establecidos.

²⁹ Idem, pag.36.

Buenas Prácticas en Auditoría de Gestión
Gubernamental
Lic. María Estela Moreno

- Determinar el grado en que el organismo y sus funcionarios controlan y evalúan la calidad tanto en los servicios que presta como en los bienes adquiridos.
- Auditar y emitir opinión sobre la memoria y los estados contables financieros, como así también sobre el grado de cumplimiento de los planes de acción y presupuesto de las empresas y sociedades del estado.

En base a toda la información obtenida y al análisis efectuado, el auditor determinará en forma jerarquizada las áreas, sub-áreas o actividades críticas, en las cuales deberá profundizar el análisis.

Los principales antecedentes a considerar para determinar las áreas o actividades críticas son el resultado de la evaluación del control interno administrativo y de gestión³⁰ y el interés derivado de:

- Requerimientos del Congreso³¹.
- Requerimientos de los directivos del ente.
- Importancia relativa de cada área, en cuanto a la naturaleza de sus operaciones, su complejidad y los riesgos que involucra.
- Los resultados de otras auditorías.
- Los juicios que adicionalmente se haya formado el auditor respecto de la calidad de la administración.

En la etapa de estudio general se genera un conocimiento global de la organización y se determinan las áreas y actividades críticas.

³⁰ Manual de Procedimientos de Auditoría de Gestión de Empresas y Sociedades del Estado.

³¹ O cualquier órgano legislativo de tratarse de control externo.

Buenas Prácticas en Auditoría de Gestión
Gubernamental
Lic. María Estela Moreno

El objetivo en esta fase es profundizar el estudio de cada una de las áreas o actividades definidas como críticas.

Las áreas críticas son aquellas que representan los factores críticos de la administración, las que deben actuar satisfactoriamente para el funcionamiento adecuado de la administración. En ellas es dónde debe iniciarse el control de la gestión.

Es importante ordenarlas por su nivel de criticidad.

Cada área crítica se hace explícita a través de distintas facetas que designamos con los aspectos claves, y su localización permite tomar decisiones oportunas para corregir los desvíos que impidan el cumplimiento de las metas y objetivos precisos³².

Una planificación adecuada es especialmente importante en las auditorías de gestión, ya que las técnicas, métodos y procedimientos a emplear serán muy diversos y complejos³³.

Actualmente en Jefatura de Gabinete de la Nación, en el marco del Proyecto de Modernización del Estado, se está llevando a cabo la confección del Sistema de Información para la Gestión, que se basa en la confección de una cuadro de mando.

Este sistema surgió a partir de un diagnóstico realizado sobre la Administración Pública Nacional, que, básicamente muestra los siguientes inconvenientes y déficits:

Diagnóstico	
Problemas identificados	Algunas consecuencias derivadas

³² Kaplan y Norton. El Cuadro de Mando Integral.

³³ AGN Auditoría General de la Nación. Normas De Auditoría Externa De La Auditoría General De La Nación. Aprobadas por Resolución 145/93AGN del 7 de Octubre de 1993.

Buenas Prácticas en Auditoría de Gestión
Gubernamental
Lic. María Estela Moreno

Ausencia de un sistema integral de seguimiento y evaluación de políticas sustantivas.	Disminución de la eficiencia y eficacia de la gestión pública.
Ausencia de sistemas integrales para la reunión y procesamiento de la información referente a las políticas sustantivas del estado central.	Control limitado sobre los problemas de la agenda pública.
Sistemas de información desarticulados.	Control limitado sobre los problemas sociales.
Deficiente utilización de recursos por falta de información.	
Planificación ritual de las diferentes jurisdicciones.	

Apartado IV

4ª hipótesis: Es una “buena práctica” adaptar las herramientas conocidas de relevamiento de auditoría, a las especificidades del relevamiento de la gestión gubernamental a auditar.

Este procedimiento se centra en el “cómo”. La aplicación de las herramientas de auditoría es tarea de los miembros del equipo auditor. El alcance que le den a las mismas es una tarea que ellos establecen de acuerdo a su sentido común.

Las herramientas que se utilizan en auditoría a fin de relevar la información atinente al objeto y objetivo de un examen son nominalmente las mismas independientemente del tipo de examen que se esté abordando, lo que diferenciará las herramientas de aplicación para un relevamiento de gestión, será el alcance que se le dé a las mismas, y los objetivos que se persigan en su aplicación.

La adaptación de estas herramientas al tipo de examen de gestión es esencial a fin de poder recopilar evidencia necesaria, suficiente, oportuna y pertinente para respaldar documentalmente los hallazgos, sin dejar lugar al ataque sobre la *subjetividad* que sufre la auditoría de gestión.

Estas herramientas son utilizadas a lo largo de la fase de relevamiento, a fin de relevar los aspectos esenciales de la organización auditada.

Se considera que las herramientas más utilizadas para relevar un organismo auditado son³⁴:

1. Los cuestionarios.
2. Las entrevistas.
3. Las observaciones *in situ*.

³⁴ Normas Básicas de Auditoría Externa, 2000, Auditoría General de la Ciudad de Buenos Aires.

4. Los informes escritos.

Estas herramientas deben ser combinadas considerando el tamaño del organismo, la distribución geográfica, la cantidad de personas que emplea, el tipo de explotación, el modo de operar del ente, el tipo de trabajo a realizar, el tiempo destinado al relevamiento y la cantidad de personas que participarán en el examen.

La combinación de estas herramientas debe realizarse buscando lograr una mejor exposición, un mejor análisis, una mejor comprensión, un menor tiempo insumido, un menor costo operativo y una mayor eficiencia operativa.

Realizando una clarificación conceptual, definimos **cuestionarios** como encuestas en forma de planillas para relevar sistemáticamente áreas y/o procesos de unidades organizacionales bajo análisis.

Los cuestionarios pueden ser abiertos, cerrados o combinados, y la aplicación puede ser por parte de los auditores, o sin la presencia de los mismos (autoaplicados).

Las encuestas de satisfacción se constituyen como una innovación de los cuestionarios aplicados a auditoría de gestión. Mediante las mismas el auditor indagará, de manera directa al ciudadano, sobre su grado de satisfacción en referencia al organismo o actividad auditada.

La segunda herramienta referida, **la entrevista**, se realiza a participantes de los procedimientos seleccionados en función de los cuestionarios –si se los aplicó- o en función de lo que se quiere relevar.

Para la realización de una entrevista, a priori, es necesario que el auditor conozca las responsabilidades o misiones y funciones del funcionario o empleado al que va a entrevistar, como así también debe conocer la estructura del organismo auditado.

Buenas Prácticas en Auditoría de Gestión
Gubernamental
Lic. María Estela Moreno

Es importante que el auditor no desperdicie la posibilidad de conocer al organismo que le brinda la entrevista, por lo que no debe hacerla si no ha identificado certeramente la utilidad de esta herramienta.

Siempre puede solicitarse una nueva entrevista, pero en cuanto a la relación con el auditado, ésta se desgasta al realizarse entrevistas sin fundamentos claros.

El inicio de la entrevista es la presentación de los entrevistadores (siempre deben ser al menos dos, como hace a la “buena práctica” de auditoría en cualquier otro procedimiento) y la exposición sobre la finalidad de la entrevista.

A continuación se le preguntará al entrevistado su nombre completo, su cargo, la antigüedad en el mismo, su horario de desempeño y el personal con que cuenta a su cargo. Se realizarán preguntas generales y particulares sobre las acciones del entrevistado: capacitación, relación con sus superiores y sus subalternos, descripción de la tarea que realiza, existencia o no de rotación de tareas y si existe evaluación de desempeño.

El resto de la entrevista estará orientada a recabar información sobre el objeto auditado, para lo cual será de alta relevancia el conocimiento previo que alcance el auditor antes de llegar a la entrevista.

Al finalizar la entrevista, el auditor debe realizar una minuta pormenorizada sobre la entrevista, que contenga la recolección total de la información obtenida.

Esa minuta debe presentársela al entrevistado, acordando los dichos con el mismo, y solicitando su suscripción.

Esta minuta, debidamente suscripta, se incorporará a la documentación recibida del organismo a los papeles de trabajo.

El auditor debe ser sensitivo en cuanto a las características del auditado: si el mismo tiene información valiosa, si en realidad desconoce el funcionamiento del ente (ante lo cual

será recomendable terminar la entrevista al finalizar la presentación protocolar) o cualquier dato sobre el entrevistado que resulte relevante.

Asimismo, el auditor debe estar preparado para realizar la entrevista, y no hará la misma cualquier miembro del equipo, si no aquel que se encuentre capacitado para aplicar el procedimiento.

El tercer procedimiento es la **observación directa**, se realiza en casos en que se quiera obtener una visión propia y objetiva de aspectos tales como la disposición física o la cultura de servicio del auditado.

Es también llamada observación *in situ*, y puede evidenciar para el auditor luces de alarma sobre posibles hallazgos sobre los que deberá pedir información mediante otras herramientas.

La constitución de lo observado *in situ* en evidencia es una tarea compleja, ya que debe ser debidamente verificada su legitimidad y autenticidad, y que no existan pruebas que la contradigan.

Es importante resaltar que la prueba documental no se circunscribe únicamente a los instrumentos (públicos y privados) -que son la forma de representación del pensamiento mediante la escritura- sino que incluye también las demás cosas que sirven para representar hechos (planos, cuadros, películas, casetes, fotos)³⁵.

La inclusión de esta herramienta marca una gran diferencia con las auditorías de cumplimiento, ya que lo que se busca con la aplicación de este procedimiento es *ver más allá de los papeles*, y poder tener una impresión de cuestiones que de ninguna otra manera podría alcanzarse.

En el marco de las auditorías de cumplimiento, hemos sido testigos de las burocracias más prolijas, pero, que, al momento de evaluar resultados, se constituían en meras entidades formales.

³⁵ **Gordillo, Agustín**, Tratado de Derecho Administrativo., Buenos Aires, Editorial Macchi, 1974.

Así podíamos auditar obras realizadas en una plaza; evaluar el expediente y sus pagos correspondientes y concluir que la obra estaba realizada en perfecto orden de acuerdo a las normas pero, que, al momento de realizar una observación directa, podría suceder que la plaza no existiera, y que la imagen de un baldío delante de nuestros ojos tirara por tierra a nuestras previas conclusiones burocrático - administrativas.

El último procedimiento referido es el de **Informes Escritos**, que consiste en toda la documentación solicitada y recepcionada del organismo auditado, y todo aquel análisis de documentación interviniente en lo que hace a su origen, procesamiento y destino.

No ahondaré sobre el particular, ya que claramente es la herramienta más utilizada en auditoría, pero sí debo aclarar que la búsqueda de evidencias escritas y la perfecta confección de los papeles de trabajo del auditor, cobra mayor relevancia en el marco del respaldo de un examen de gestión, en el cual la subjetividad será atacada, y deberá ceñirse lo más estrechamente a la realidad auditada.

Entonces, podemos resumir que para realizar el relevamiento de la organización auditada, el auditado debe realizar los siguientes procedimientos básicos:

- Realizar lectura sobre documentación existente y pertinente.
- Entrevistar a directivos y funcionarios responsables de los ciclos operacionales.
- Identificar y documentar los procedimientos, funciones y actividades.
- Efectuar pruebas de cumplimiento para determinar la efectividad de procedimientos y funciones.
- Evaluar los indicadores y establecer si estos miden efectivamente la gestión.

El auditor debe tener suficiente criterio y conocimiento para aplicarlos.

Buenas Prácticas en Auditoría de Gestión
Gubernamental
Lic. María Estela Moreno

Estas técnicas o herramientas son los métodos prácticos de investigación y prueba que utiliza el auditor para obtener la evidencia necesaria que fundamente sus opiniones y conclusiones, su empleo se basa en su criterio o juicio, según las circunstancias.

Las técnicas seleccionadas para una auditoría, al ser aplicadas se convierten en procedimientos de Auditoría.

Apartado V

Fase de Operación:

5ª hipótesis: Una “buena práctica” es tener parámetros comunes de medición, en la fase de ejecución, entre diversos organismos de control que abordan exámenes en organismos similares, a saber: modelo de marco lógico, de tres brechas, curva ABC, punto de equilibrio, modelo de insumo-producto, modelo de condiciones externas o del ambiente.

Este procedimiento se centra en el “instrumento”. En la actualidad, en Argentina, son muy pocos los organismos de control que realizan auditoría de gestión: AGN, AGCBA, SIGEN, entre otros.

En principio, deberían estos organismos de control externo consensuar procedimientos para el abordaje de estos exámenes.

Asimismo, es necesario tener en cuenta los manuales de países que, en cuanto al control, tienen más desarrollo que nuestro país, fundamentalmente Canadá, Brasil, Estados Unidos y Gran Bretaña.

El establecimiento de parámetros comunes se realizará a través de una exposición de los distintos modelos de herramientas para evaluar gestiones, plasmándolos en el catálogo de buenas prácticas que se pretende realizar en base al presente trabajo de investigación.

Asimismo, es recomendable la creación de comités de auditoría para este fin.

La importancia de unificar criterios deviene de la necesidad de sistematizar y generalizar “buenas prácticas” para realizar estos exámenes.

El momento temporal de este consenso es el corto plazo, cuanto antes estos puntos sean consensuados, se promoverá la eficaz evaluación de gestiones en nuestro país.

Algunas herramientas de control de gestión:

Diagrama de Equilibrio³⁶.

La estructura económica de la organización está constituida por la interrelación de volumen, costos y utilidades.

El Diagrama de Equilibrio es un instrumento que, en forma gráfica, relaciona estos tres factores y tiene por objeto definir a qué volumen o importe de ventas o a qué porcentaje de capacidad instalada se logra absorber los costos totales.

Este punto, a partir del cual las pérdidas pasan a ser utilidades y viceversa se denomina “Punto de Equilibrio”.

Este diagrama puede ser utilizado para la planificación y control de las operaciones. Algunas de sus aplicaciones son las siguientes;

- Efectuar estimaciones acerca de los posibles resultados a obtener a distintos volúmenes de actividad.
- Predeterminar los efectos que una política de precios puede tener sobre las utilidades.
- Ayudar a evaluar el impacto que los proyectos de inversión en equipos de producción tendrán en los resultados de la empresa.
- Conocer en qué medida cada línea de productos o servicios contribuye a la absorción de los costos fijos.

Las herramientas de control de gestión que surgen de este diagrama son:

³⁶ Herramientas De Auditoría de Gestión AGN. Gerencia General de Control del Sector Público Nacional No Financiero. Documento técnico N° 5.

- El punto de equilibrio – aquél donde se interceptan las funciones de venta y de costos totales – que determina el volumen mínimo de producción y ventas que debe alcanzar la Empresa para no ganar ni perder.
- La zona de pérdidas, representadas por el área entre las funciones de ventas y costos totales, a la izquierda del punto de equilibrio.
- La zona de utilidades, representada por el área entre las funciones de ventas y costos, a la derecha del punto de equilibrio.
- El margen de seguridad, es el cociente entre el volumen real de venta y producción en un momento determinado y el volumen del punto de equilibrio. Expresado en porcentaje indica cuanto puede disminuir la venta y la producción antes que desaparezcan las utilidades.
- Punto de cierre – aquel donde se interceptan la función de venta con la de costos fijos. Nos indica el nivel de venta y producción mínima donde los montos de las ventas coinciden con los costos fijos. Si la venta fuera menor, resulta más económico cerrar la empresa que continuar produciendo.

Curva ABC³⁷.

La curva ABC es una herramienta utilizada para ordenar elementos pre-seleccionados, en función de un parámetro determinado.

Los elementos a ordenar se clasifican en tres categorías (A, B, C) en términos decrecientes a su significatividad respecto al parámetro elegido.

Los elementos que generalmente se clasifican mediante esta herramienta son:

³⁷ Herramientas De Auditoría de Gestión AGN. Gerencia General de Control del Sector Público Nacional No Financiero. Documento técnico N° 5.

- Insumos comprados.
- Insumos en stock.
- Insumos consumidos.
- Productos vendidos.
- Productos stockeados.
- Bienes producidos.

Los parámetros generalmente utilizados para su clasificación se dividen en dos tipos, a saber,

- a) Unidades monetarias.
 - importe de los insumos y/o productos comprados, stockeados, consumidos y/o vendidos.
- b) Cantidad de operaciones referidas a un insumo o producto.
 - cantidad de órdenes de compra.
 - cantidad de órdenes de producción.
 - cantidad de órdenes de pedidos por producto.

La ubicación de un elemento, dentro de cada categoría brinda una idea sobre su significatividad dentro del universo analizado. Por lo tanto la herramienta es útil para el armado y definición de muestras.

Aplicación de Técnicas de reingeniería³⁸.

³⁸ Las Heras, José María. "Estado Eficaz". Cap 7. Pág. 79 a 83. Editorial Osmar D. Buyatti.

Se trata de una metodología de cambios radicales mediante diseños partiendo de cero.

La reingeniería se propone dejar de lado lo que se ha tenido por sabido durante décadas y crear nuevas formas de trabajo, rediseñando los procesos para obtener avances decisivos tanto en el aspecto económico como en el operacional en forma simultánea.

La posibilidad de la aplicación de las técnicas de administración al sector público pero con la advertencia de que deben ser adaptadas o readecuadas a las características culturales de estos tipos de organizaciones.

El **PES** implica un cambio total y radical en la gestión; y esto se asimila a la reingeniería al evitar cambios graduales y marginales del sistema de dirección, pensando la organización desde una base cero.

Modelo de Marco Lógico³⁹.

Este modelo analítico fue creado por el Banco Interamericano de Desarrollo - BID para orientar la formulación, ejecución y evaluación de programas y objetivos gubernamentales sometidos a su apreciación.

Por ser un modelo con gran potencial analítico, su desarrollo por parte del equipo de auditoría, propiciará una visión abarcativa del programa de proyecto sobre estudio.

El modelo de Marco Lógico presenta lógicamente estructuradas las actividades desarrolladas por los programas y proyectos gubernamentales.

- Los objetivos fijados guardan una íntima relación con la finalidad última objeto de la auditoría.

³⁹ Manual De Auditoría De Naturaleza Operacional. Tribunal De Contas Da Uniao. Brasil. 2000.

Buenas Prácticas en Auditoría de Gestión
Gubernamental
Lic. María Estela Moreno

- Los objetivos de cada nivel jerárquicos mantiene relaciones de causalidad posibles.
- El impacto es claro y medible.

Los objetivos pueden ser estructurados como se indica a continuación:

- Actividades: tareas que deben ser examinadas para la generación de bienes y servicios.
- Productos: bienes y servicios ofertados (metas fijadas).
- Objetivos: resultados directos asociados a la generación de bienes y servicios.
- Finalidades: beneficios aparejados (impacto de la gestión gubernamental).

Esta estructura representa una Jerarquía de Objetivos.

Los Modelos de Marco Lógico deben:

- Definir indicadores prácticos, objetivos, medibles e independientes para cada nivel, que deben ser expresados en términos cuantitativos, cualitativos y temporales.
- Indicar las fuentes que contienen datos sobre los indicadores (Medios de verificación).
- Identificar los factores exógenos que pueden afectar el objeto de auditoría en cada nivel, evaluando los riesgos existentes y la formulación de otras alternativas.

Cada equipo de auditoría confirma la existencia de una Matriz de Marco Lógico elaborada para el proyecto o el programa, las informaciones deben ser verificadas y actualizadas por el equipo de auditoría con la colaboración de los gestores responsables.

Modelo de Insumo-Producto⁴⁰.

En el marco de este modelo, el objeto de la auditoría es desarrollar sus actividades, identificando:

- Las informaciones sobre los recursos humanos, físicos y financieros exigidos (insumos).
- Los procesos de transformación de insumos en productos.
- Los bienes y servicios ofertados (productos).
- Los beneficios proporcionados (impacto).
- Los posibles Indicadores de Desempeño.
- La demanda existente para los productos generados.
- Los beneficios deseados. (escala de preferencias).

El Modelo de Insumo-Producto facilita los trabajos de análisis acerca de aspectos sobre economicidad, eficiencia, eficacia y también, de la efectividad del objeto de auditoría. Además, la identificación de los procesos principales permite que el equipo visualice los controles que los gestores tienen sobre los procesos.

Modelo De Condiciones Ambientales⁴¹.

Este modelo identifica los factores internos y externos (clientes, competidores, sindicatos, asociaciones profesionales, autoridades diversas) que influyen en las actividades desarrolladas por el objeto de la auditoría.

⁴⁰ Manual De Auditoría De Naturaleza Operacional. Tribunal De Contas Da Uniao. Brasil. 2000.

⁴¹ Manual De Auditoría De Naturaleza Operacional. Tribunal De Contas Da Uniao. Brasil. 2000.

Buenas Prácticas en Auditoría de Gestión
Gubernamental
Lic. María Estela Moreno

El modelo debe exhibir las interacciones e interrelaciones existentes entre los diversos grupos interesados, indicando si son estables, concurrentes o complejas.

Apartado VI

6º hipótesis: Una “buena práctica” para evaluar una gestión es medir las 3 E’s a través de la confección de indicadores.

Este procedimiento se centra también en el “instrumento”. La confección de indicadores debe ser realizada por el equipo de auditoría en caso que la gestión no cuente con una confección de los mismos.

La formulación de indicadores es fundamental a fin que el auditor pueda realizar una medición de resultados de los mismos para evaluar la gestión gubernamental. Esta formulación debe realizarse en la etapa de operación a fin de traducir la información recopilada y analizada en variables medibles.

La confección de estos indicadores ayuda al auditor a realizar no sólo la medición actual de la organización, sino también su desarrollo a lo largo del tiempo, permitiendo comparar resultados de los mismos entre distintos ejercicios.

Esta formulación es esencial para poder *objetivar* los resultados de un examen operacional.

Los indicadores de gestión son uno de los agentes determinantes para que todo proceso de producción se lleve a cabo con eficiencia y eficacia, aunque no el único.

Un **indicador** es una relación entre variables cuantitativas o cualitativas, y que, por medio de éstas, permite evaluar una situación y las tendencias de cambio generadas por un fenómeno determinado, respecto a unos objetivos y metas previstas o ya indicadas.

Los indicadores de gestión presentan paradigmas a la hora de la medición:

- La medición precede al castigo.
- No hay tiempo para medir.

- Medir es difícil.
- Hay cosas imposibles de medir.
- Es más costoso medir que hacer.

La medición debe ser:

- Pertinente.
- Precisa.
- Oportuna.
- Confiable.
- Económica.

Los indicadores que la gestión debe elaborar (y que si ésta no lo hace, deberá construir el auditor conforme a la información que le haya suministrado el organismo y la que haya recabado mediante los diversos procedimientos implementados), deben ser confeccionados considerando los principios de las 3 E's.

El principio de **Eficacia** responde a una adecuada instrumentación de políticas y cumplimiento de objetivos y metas.

Para determinar la **Eficacia** en la gestión de un programa, es fundamental que la repartición auditada cuente con una planificación detallada con sistemas de información e instrumentos que permitan conocer en forma confiable y oportuna la situación en un momento determinado y los desvíos respecto de los objetivos y las metas proyectados. Si esto no existe, difícilmente pueda medirse la eficacia.

Los indicadores de **Eficacia** se miden de acuerdo a la relación existente entre demanda potencial y demanda revelada, en todos sus posibles aspectos, contemplando la adecuada instrumentación de políticas y cumplimiento de objetivos y de metas

Para el caso de la **Eficiencia** podemos definir “operación eficiente” a la que produce el máximo de producto para una cantidad dada de insumos o requiere el mínimo de insumos para una calidad y cantidad de producto determinada. El objetivo es aumentar la productividad.

Los indicadores son seleccionados por área crítica detectada.

El principio de **Eficiencia** basa a la gestión en las relaciones de producción de bienes o servicios aplicando aquellas combinaciones insumo—producto que maximicen los resultados con una determinada cantidad de recursos, o bien que posibiliten cumplir con las metas establecidas al menor costo posible.

El principio de **Economía** se refiere a la adquisición de la cantidad y la calidad apropiada de recursos financieros, humanos, materiales, informáticos, tecnológicos, con oportunidad y al más bajo costo, y al grado en que los servicios y bienes producidos satisfacen las necesidades para las cuales fueron dirigidos.

Los indicadores de **Economía** se conforman a fin de establecer la ecuación más viable para obtener el menor costo posible.

Dentro de una concepción productiva es necesario definir las **unidades de medición** y los **indicadores** como instrumentos para evaluar y medir la producción pública.

Los resultados están referidos a la medición y evaluación de las **3 E's**⁴².

La eficiencia y los factores asociados generalmente pueden ser medidos y monitoreados mejor usando una familia de indicadores focalizados, por ejemplo, sobre varios aspectos de cantidad, calidad y nivel de servicios⁴³.

El propósito de utilizar una familia de indicadores es entender cómo los factores operacionales relacionados influyen sobre la eficiencia de una operación.

⁴² Las Heras, José María. “Estado Eficaz”. Cap 10. Pág. 120 a 137. Editorial Osmar D. Buyatti.

⁴³ Auditoría de Eficiencia. Oficina del Auditor de Canadá. Octubre 1995.

Buenas Prácticas en Auditoría de Gestión
Gubernamental
Lic. María Estela Moreno

Los factores relacionados pueden entonces ser controlados para mejorar la eficiencia.

Los auditores utilizarán parámetros o indicadores convenientes como términos de referencia o estándares razonables de la gestión y control, contra los cuales se puedan realizar comparaciones y evaluaciones del grado de economía, eficacia y eficiencia en el logro de los objetivos y en la administración de los recursos⁴⁴.

Un indicador es la relación que permite medir el alcance de una meta u objetivo.

Para medir la gestión es útil distinguir cada una de las E's. Sin embargo, cuando se quiere intentar llegar a una opinión global del rendimiento de un programa o dar cuenta de ello, no es procedente hacerlo de manera individual, sin tener en cuenta la interrelación de estos conceptos, los cuales definen la gestión de una organización de forma integral.

⁴⁴ AGN Auditoría General de la Nación. Normas De Auditoría Externa De La Auditoría General De La Nación. Aprobadas por Resolución 145/93AGN del 7 de Octubre de 1993.

Apartado VII

7ª hipótesis: Una “buena práctica” para evaluar una gestión es realizar un cuadro FODA, a fin de establecer las fortalezas, oportunidades, debilidades y amenazas de la organización a auditar.

Este procedimiento se centra en el “instrumento”. El cuadro deberá ser confeccionado en base a información recopilada en la fase de relevamiento, y será parte del análisis de la misma en la fase de operación.

El mismo será realizado por el equipo de auditoría, y le servirá al mismo para ordenar la naturaleza y características de los hallazgos realizados.

Asimismo, servirá a la gestión para trabajar en cada área, manteniendo sus fortalezas, fortaleciendo sus debilidades, evitando las amenazas y aprovechando las oportunidades.

Conocer áreas críticas nos permite alcanzar indicadores para medir la consecución de resultados y objetivos.

Para conocer esto es importante realizar un análisis FODA, que es una evaluación periódica de las fortalezas, oportunidades, debilidades y amenazas del proyecto⁴⁵.

El análisis FODA representa la forma en que el control de gestión produce su diagnóstico de situación respecto de la organización evaluada⁴⁶.

Nos permite detectar factores externos y asesinos (aquellos que ponen en peligro el desenvolvimiento del programa), y realizar ajustes durante la etapa de formulación, ajuste y ejecución de políticas.

Esto permite el análisis de alternativas para corregir desvíos.

⁴⁵ **Kaplan y Norton.** El Cuadro de Mando Integral.

⁴⁶ **Pérez Alfaro, A.** Control de gestión y tablero de comando, Depalma, 2000, pag.471.

Buenas Prácticas en Auditoría de Gestión
Gubernamental
Lic. María Estela Moreno

Su esquema de trabajo se apoya en los procedimientos necesarios para obtener el relevamiento de las principales fortalezas y debilidades que caracterizan al sujeto analizado. Cada fortaleza implica oportunidades que es necesario aprovechar, mientras que cada debilidad implica amenazas que es necesario conjurar.

Para lograr un efectivo análisis FODA es conveniente clasificar, agrupar y emparentar indicadores, en una dosis equilibrada entre indicadores cualitativos e indicadores cuantitativos. Unos y otros generan una complementariedad imprescindible.

Capítulo VI

Las opiniones de los expertos

Hasta aquí se expusieron desde el punto de vista de la teoría, el respaldo académico y técnico de las hipótesis planteadas para esta investigación.

A continuación, se enlistan las prácticas propuestas por los idóneos, jefes de equipos de auditoría, y profesionales encargados de la capacitación de equipos de auditoría, en cuanto a la realización de exámenes de auditoría de gestión gubernamental.

Estas prácticas surgieron del análisis de las entrevistas realizadas.

Entrevistado	1º práctica	2º práctica	3º práctica	4º práctica	5º práctica
EL	Conocer muy bien el proceso que se va a auditar, utilizando la lógica con relevamientos en base a materialidad, riesgo y planificación.	Equipos más multidisciplinarios que las auditorías financieras y legales.	Desarrollo de herramientas informáticas	Tablero de Comando con una cantidad manejable de indicadores que permitan tener a los responsables de la gestión un cuadro de situación con detección de áreas críticas.	
LC	Armar la estructura y definir qué se quiere medir.	El auditor, en el mejor de los escenarios, no tendría que colaborar con el auditado para armar su estructura, sino encontrar en la organización la estructura estratégica, táctica, organigramas, indicadores, metas físicas, evaluación de control de riesgo.	Los RRHH para realizar auditorías de gestión deben ser interdisciplinarios, de diversas profesiones.		
PC	Tomar como base auditorías antes realizadas	Conocer al área auditada presupuestariamente en términos monetarios y físico.	Verificar grado de cumplimiento de los objetivos pautados.	Equipos de auditoría multidisciplinarios son indispensables.	Tablero de control y FODA, no centrándose sólo en las debilidades sino también haciendo hincapié en las fortalezas.
CZ	Encarar el examen por lo procesos.	Relevamiento del proceso y establecimiento de puntos críticos del mismo. Las técnicas y procedimientos dependen del proceso.	Los consensos con el auditado deben surgir en la etapa de discusión del informe.	En las AG los indicadores son siempre útiles, puedo tenerlos de producto pero no de impacto.	
GM	Consensuar con	Propiciar el armado	Las herramientas	La comunicación	Equipo de

Buenas Prácticas en Auditoría de Gestión
Gubernamental
Lic. María Estela Moreno

	el auditado los criterios que se vana utilizar para después medir la eficacia y la eficiencia.	de indicadores mediante estándares que pueden ser tomados como óptimos.	necesarias para realizar auditorías de gestión son más dinámicas y se deben ajustar a cada organización en particular, no está estandarizado.	permanente entre auditado y auditor.	auditoría interdisciplinario.
LS / JCH / VG	Utilización de un tablero de mando que te permite sistematizar indicadores clave de producto, de cobertura, de calidad de gestión, de impacto; es decir de logro y de proceso.	Utilización de indicadores de gestión presupuestaria, tanto física como financiera.			
JH	Una buena práctica es aquella que juega a favor de la valorización de la organización.	El control del análisis FODA es una buena práctica para medir gestión.	El objeto de auditoría debe estar contenido en el sistema de información.	Los indicadores relevantes de auditoría son dos: la relación entre eficiencia y eficacia, entendiendo por eficacia como cumplimiento del plan, y eficiencia como aprovechamiento de recursos.	
GM	Diagramar cómo va creciendo el flujo de valor en la organización teniendo en cuenta las 3 E's.	Ponerse más en el lugar de los astronautas, y no de los astrónomos. (Si esto fuera un universo tenés al astrónomo que mira a ver que pasó hace 1000 años atrás y tenés al astronauta que hace todo por ver y cambiar las cosas).			
LV	Entrevistas	Trabajar con indicadores propios del organismo, corroborar que sean los más efectivos y eficientes y revisar los resultados. En caso de que no cuente con indicadores se intenta armar los mismos.	Análisis de estadísticas indicativas de resultados propiamente de la gestión.	Equipos interdisciplinarios, pero con las disciplinas estrictamente necesarias.	
MG	Interiorizarse sobre la organización, ver la planificación de la misma.	Construcción del criterio con el auditado.	Equipos interdisciplinarios.	Elaboración de cuestionarios, entrevistas, identificación de áreas críticas y recopilación de información de base.	Utilización de indicadores de gestión (eficiencia).
NS	Verificar en	Unificar criterios para	Capacitación sobre	Formulación de un	

Buenas Prácticas en Auditoría de Gestión
Gubernamental
Lic. María Estela Moreno

	términos de eficacia y eficiencia los procesos y procedimientos de la organización a auditar.	elaborar indicadores.	aspectos relevantes en la gestión de manera que todos los integrantes de equipo participen activamente.	tablero de comando para detectar y medir los objetivos.	
GL	Focalizarse en los resultados.	Estudiar la norma de creación del auditado, y de allí en más ver cuáles son los procesos a auditar.	Equipos con diferentes profesiones.	La construcción de indicadores requiere que se utilicen herramientas específicas para las indagaciones, diferentes a las utilizadas en el cumplimiento financiero y normativo.	
CA	Utilización de las nuevas tecnologías como ser el acceso a internet y la puesta en línea de la información.				

Como vemos, las experiencias de los notables respaldan las hipótesis, sumándole valor y experiencia a las mismas.

Es recurrente la aparición de que los equipos de auditoría deben ser interdisciplinarios, por ejemplo, surgen también el FODA y el Cuadro de Mando como herramientas para medir gestiones. Se habla también de los indicadores de gestión, y se agrega, muy interesantemente, las herramientas informáticas como opción para sistematizar información operativa.

La comunicación auditado / auditor es recurrente, y las mediciones en base a la economía, la eficiencia y la eficacia también lo son.

La visión entre quienes pertenecen a la Comunidad del Control, y quienes lo conocen como objeto del mismo, es diferente.

En el marco de esta Tesis, se encontraron diversas actitudes y opiniones respecto al control de gestión gubernamental.

Buenas Prácticas en Auditoría de Gestión
Gubernamental
Lic. María Estela Moreno

Por un lado existe una actitud pesimista por parte de los notables pertenecientes a la gestión, ante la efectiva implementación de controles que favorezcan el mejoramiento de la acción gubernamental en términos de las 3 E's.

En este marco cabe destacar que es esencial, y esto se constituye desde ya como una muy buena práctica, que el auditor realice un proceso de empatía con el auditado.

Si el AO no tiene una vocación de mejora en relación a la gestión, es seguro que sus recomendaciones “caerán en saco sin fondo”.

Ahora bien, si el auditor “se pone en los pantalones” del auditado, el trabajo del control cobrará una relevancia superior, y servirá para la mejora de las acciones gubernamentales.

Por supuesto, aunque no está de más indicarlo, el AO se encuentra frente a una mayor encrucijada que el auditor tradicional, por lo que su compromiso con la labor es mucho más profundo en relación a los resultados que a las formalidades de los procedimientos.

Por otro lado, diferente visión tienen quienes se dedican a realizar exámenes de auditoría de gestión, para los que creo será el catálogo de buenas prácticas, que como conclusión de la presente Tesis se expone, una herramienta útil para su quehacer diario, en cuanto se constituya como una creación común para quienes hacemos auditorías de gestión.

Conclusión

Catálogo de buenas prácticas:

conclusiones desde la experiencia de una auditora operacional

Tras la realización de una clarificación conceptual profunda en cuanto a lo que se entiende por auditoría operacional o de gestión, del relevamiento de prácticas propuestas por modelos de control nacionales e internacionales, y las entrevistas a notables a fin de establecer las prácticas más eficientes en la aplicación cotidiana de procedimientos de auditoría, llegamos a este apartado en el que concluiré, sumando mi experiencia como auditora operacional, sobre cuáles son las buenas prácticas que deberían ser utilizadas en Argentina para realizar una auditoría de gestión gubernamental.

Asimismo, es importante dejar en claro que una primera conclusión debe hacer referencia, como condición *sine qua non*, a que en nuestro país no existe -ni estamos cerca de que lo haga- una metodología unificada sobre la realización de este tipo de exámenes, como tampoco una formación a los auditores argentinos, cuyos modelos institucionales les permitirían realizarlos.

Es dable destacar en este sentido que, tras la realización de entrevistas a los jefes de áreas de capacitación de la Auditoría General de la Ciudad de Buenos Aires y de la Auditoría General de la Nación (dos de los pocos organismos que hoy por hoy “realizan” auditorías de gestión) me manifestaron la inexistencia de una planificación de actividades de capacitación para auditores operacionales, como también la inexistencia de criterios comunes institucionales sobre contenidos para tales realizaciones: el resultado es que cada auditor operacional en Argentina selecciona su metodología como puede.

Si a esta situación descripta, le sumamos la inexistencia de manuales de auditoría operacional en Argentina, ya que lo poco escrito es un intento extemporáneo de la AGN de describir algunas herramientas que son más de aplicación en auditoría privada que en

Buenas Prácticas en Auditoría de Gestión
Gubernamental
Lic. María Estela Moreno

gubernamental, nos encontramos ante la necesidad de, al menos, enlistar algunas *buenas prácticas* que sistematicen el trabajo de los auditores operacionales en Argentina.

Y en este apartado se avanzará en este sentido, considerando un ejemplo como eje, para terminar también con el mito de que es imposible realizar auditorías de gestión en Argentina, por la falta de planificación y seguimiento mediante indicadores de las propias gestiones gubernamentales.

Tenemos que acordar en este punto, que la auditoría de gestión se va a ver limitada de igual manera que la propia gestión gubernamental, por lo que en algunos casos veremos cómo los problemas del controlado se reproducen en el controlador.

Asimismo, la auditoría gubernamental debe escapar al poco feliz “lugar común” de que sus hallazgos “no cambian nada”, para trabajar punto por punto con la gestión, con vocación de cooperación y colaboración técnica.

Hoy los auditores operacionales tenemos un doble objetivo: controlar a la gestión gubernamental, y asistirle de ser necesario.

Como se expuso anteriormente, este catálogo presentará un caso paradigmático⁴⁷, a fin de ir aplicando las prácticas que se proponen, y que resultaron del trabajo de investigación de la presente Tesis.

⁴⁷ No por paradigmático no es cierto. El ejemplo es un examen realizado efectivamente por la investigadora, aplicando algunas de las prácticas seleccionadas para el presente trabajo.

Apartado I

Aclaraciones previas

Para entrar en tema, el auditor tiene que tener primariamente en claro que la auditoría de gestión tiene algunos rasgos similares a las auditorías tradicionales, en cuanto procedimientos, pero que cuenta con algunas particularidades, en las que se centrará este apartado.

Dicho esto, queda claro que en este catálogo no se volverá sobre definiciones dadas en el cuerpo de esta investigación.

Partimos de la base entonces, que, este catálogo está siendo leído por idóneos en el oficio de auditoría, a los cuales se les presentarán las consideradas buenas prácticas para realizar auditorías de gestión.

En el siguiente apartado, además de ir marcando las buenas prácticas a cada paso del trabajo de auditoría, se expondrán las características de los Centros de Gestión y Participación, a fin que el lector comprenda la naturaleza del organismo auditado, al menos de manera general.

Apartado II

Estudio de caso: buenas prácticas para auditar la gestión de un CGP.

El organismo auditado es el Centro de Gestión y Participación N° 87⁴⁸.

Este organismo surge en la estructura de gobierno en 1998 ante la necesidad de los vecinos de la Ciudad de Buenos Aires de disponer de un espacio de referencia próximo, en su barrio, para realizar trámites correspondientes a los servicios que ofrece el GCBA.

Los Centros de Gestión y Participación (en adelante CGP), por un lado, son la representación del Gobierno de la Ciudad en los barrios. Pero también son instrumentos para que los vecinos estén más presentes en el Gobierno.

Son, sin ir más lejos, una avanzada en la modernización del Estado local, y un antecedente necesario para las futuras comunas.

Estar cerca de la gente y facilitar la relación de los ciudadanos con el Estado son dos de sus funciones básicas. Para eso, es necesario entrar en una etapa en que se deben convertir en canales comunicantes ágiles y resolutivos. De tal modo se va concluyendo y superando la etapa fundacional de los CGP's, que fue la del acercamiento de las oficinas públicas de la ciudad a los barrios, que facilitó a los vecinos hacer tramitaciones, pero a veces como una suerte de intermediación burocrática con las áreas centrales o como una mera gestoría.

Hoy se acepta que desde los CGP's, y desde algunos de los medios virtuales de acceso al Gobierno (telefónico por call center o electrónico vía e-mail), los reclamos se reciben y se asumen. El asunto central es saber hacia dónde van y qué pasa con los responsables de satisfacer esos pedidos.

⁴⁸ Este número no existe, las características generales de los CGP's no ameritan que personalicemos el ejemplo.

Esto traerá inevitablemente consecuencias positivas. La primera es redoblar el compromiso de los responsables de las áreas de gestión (como las experiencias de Carta del Ciudadano británico o de Compromisos Públicos en ciudades de Brasil y algunos lugares del país). La segunda es redefinir la gestión donde sea necesario para obtener mejores resultados; incluyendo la articulación y desconcentración de servicios, la transformación de áreas centrales y la redefinición de la adjudicación de licitaciones para prestaciones de terceros y sus formas de control. La tercera, y fundamental, es crear una cultura cívica a través del rol insoslayable y creciente de los vecinos en la gestión.

El Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires puso en marcha un proyecto de Modernización del Estado, y para llevarlo adelante se realizaron numerosos estudios. Pero, no hay como los “ojos atentos” de los vecinos para motorizar los cambios.

El programa de Auditoría Social Participativa, que complementa la iniciativa del Plan de Presupuesto Participativo, tiende a potenciar el peso de los vecinos, no solamente en las prioridades de asignación del gasto, sino también en la calidad de su ejecución.

El siguiente es el Marco Normativo de funcionamiento del CGP:

Funciones y responsabilidad primaria⁴⁹.

El Decreto 1958-GCBA-98, artículo 1° (B.O. 14-10-98) determina que los Centros de Gestión y Participación: *“Tendrán a su cargo mediante la identificación de problemas y acciones prioritarias, la programación de la ejecución local de sus políticas específicas y de las sectoriales, conforme a los lineamientos generales de la autoridad competente”*.

El Decreto 1958-GCBA-98 (B.O. 14-10-98), Anexo III, describe la responsabilidad primaria de los F/N Centros de Gestión y Participación Nros. 3, 7 y 13, la que se hace extensiva al resto de los CGP por el Decreto 2237-GCBA-99 (B.O. 6-12-99):

⁴⁹ Por el Decreto 2237-GCBA-99 (B.O. 6-12-99) se extiende a los F/N Direcciones Generales CGP N° 1, 2N, 2S, 4, 5, 6, 8, 9, 10, 11, 12, 14E y 14O, la estructura organizativa (organigrama, responsabilidad primaria y acciones) aprobada por el art. 3° del decreto 1958-GCBA-98.

Buenas Prácticas en Auditoría de Gestión
Gubernamental
Lic. María Estela Moreno

- Entender en la administración, distribución y aprovechamiento de los recursos asignados al área.
- Programar y coordinar la prestación de servicios a cargo de otras dependencias, propendiendo a su optimización y a la unificación de criterios de gestión.
- Canalizar los reclamos, quejas y denuncias de los vecinos.
- Brindar el soporte administrativo para llevar a cabo las acciones conjuntas con las asociaciones y entidades sin fines de lucro de la zona tendientes a la formación institucional y a la participación comunitaria.

Por Resolución 2-SSD-97, artículo 1° (B.O. 24-2-97) el Subsecretario de Descentralización delega en los Directores Generales de los F/N Centros de Gestión y Participación las siguientes funciones:

- Ejercer la conducción administrativa y funcional de los CGP, quedando a su cargo el personal, patrimonio y las actividades que permitan dar continuidad a los Centros.
- Recibir reclamos, quejas y denuncias de los vecinos, relacionadas con la administración de la Ciudad.
- Brindar información actualizada referente a servicios y trámites ante el GCBA.
- Coordinar la prestación de servicios a cargo de otras dependencias en los CGP propendiendo a su optimización y en la unificación de criterios de gestión y atención al ciudadano.
- Desarrollar, de manera conjunta con las demás áreas que actúan en los CGP, prioridades de gestión y políticas de mejora en los servicios.

Buenas Prácticas en Auditoría de Gestión
Gubernamental
Lic. María Estela Moreno

- Convocar y organizar actividades de participación a nivel local en las oportunidades y según los criterios que establezca la Secretaría de Descentralización.
- Mantener un relevamiento actualizado de los recursos y necesidades por zona.
- Solicitar la adecuación de las áreas de servicio pertinentes del GCBA en caso de necesidad.
- Proponer la incorporación de nuevos servicios y la modificación y ampliación de los existentes, atendiendo a criterios de economía de recursos.

Deberán llevar a cabo las actividades y proyectos que le sean encomendados por la Subsecretaría de Descentralización a través de la Dirección General de Descentralización, presentando los informes periódicos de gestión correspondientes.

Otras funciones específicas son:

- **Registro de Organizaciones de Acción Comunitaria⁵⁰**: los CGP llevarán un registro de entidades y asociaciones de su ámbito territorial en el que podrán inscribirse todas aquellas asociaciones y entidades sin fines de lucro cuyos objetivos y actividades estén vinculados con los intereses generales o con los específicos de determinados sectores de población y la Dirección General de Relaciones con la Comunidad tendrá a su cargo el Archivo de estos registros⁵¹.
- **Consejo Consultivo Honorario**: las instituciones inscriptas en el registro de entidades y asociaciones de cada CGP constituirán un

⁵⁰ Antecedentes del ROAC. Decreto 292/93 (BM 25/02/93) Encomienda los Secretarios de Gobierno, Salud y Promoción Social poner en ejecución los planes y programas creados por el Plan Nacional de Acción Social en la jurisdicción municipal. Crea el registro Municipal de Organizaciones No Gubernamentales, con la finalidad de propiciar la inscripción de dichas instituciones a los efectos de recibir y administrar fondos del Plan Social, bajo la dependencia del Gabinete Social de la Municipalidad de Buenos Aires.

⁵¹ Decreto 1958-GCBA-98, art. 5° (B.O. 14-10-98)

Buenas Prácticas en Auditoría de Gestión
Gubernamental
Lic. María Estela Moreno

Consejo Consultivo Honorario cuyas funciones serán la presentación de iniciativas y propuestas, información y seguimiento de las prestaciones públicas. En dicho Consejo participarán representantes de cada partido político, con representación en la Legislatura de la Ciudad de Buenos Aires, respetándose la proporción en que estén representados en la misma⁵².

- **Contratos y Licitaciones:** los CGP pondrán a disposición de la consulta pública toda información referida a contratos, licitaciones y toda otra relativa al interés general⁵³.
- **Ventanilla Única:** los CGP instrumentarán un Sistema de Ventanilla Única de atención al público, que será desarrollado por la Secretaría de Descentralización juntamente con las áreas pertinentes del Gobierno⁵⁴.
- **Poder de Policía Local:** en cada CGP funcionará una unidad polivalente encargada de ejercer el poder de policía local⁵⁵.

Existen diferencias respecto a las denominaciones de algunos de los Departamentos⁵⁶ entre lo establecido por el Decreto 1958-GCBA-98 y la Disposición N° 002-SSD-DGRH-99 de fecha 30-9-99, prevaleciendo, en la actualidad, la terminología utilizada en el Decreto citado.

⁵² Decreto 1958-GCBA-98, art. 6° y 7° (B.O. 14-10-98)

⁵³ Decreto 1958-GCBA-98, art. 8° (B.O. 14-10-98)

⁵⁴ Decreto 1958-GCBA-98, art. 10° (B.O. 14-10-98)

⁵⁵ Decreto 1958-GCBA-98, art. 11° (B.O. 14-10-98)

⁵⁶ Esta Disposición, en su art. 1°, aprueba los perfiles de Director de Desarrollo y Mantenimiento Barrial, Director de Información y Atención al Público, Director de Desarrollo Socio-Cultural, Jefe de Departamento de Obras y Mantenimiento, Jefe de Departamento de Control y Fiscalización, Jefe de Departamento de Ventanilla Única, Jefe de Departamento de Coordinación de Servicios Descentralizados, Jefe de Departamento Cultural y de Mediación Comunitaria, Jefe de Departamento de Promoción Social y Jefe de Departamento de Administración General (Anexo I donde describe las responsabilidades y tareas de los mismos). Asimismo, aprueba el procedimiento para la selección de candidatos a Director y Jefe de Departamento mencionados, para los CGP N° 1, 2 Norte, 2 Sur, 4, 5, 6, 8, 9, 10, 11, 12, 14 Este y 14 Oeste, art. 2° (Anexo II).

Buenas Prácticas en Auditoría de Gestión
Gubernamental
Lic. María Estela Moreno

Se detallan en el Decreto 1958-GCBA-98 (B.O. 14-10-98) para los CGP's pilotos, extendiéndose al resto de los CGP's mediante el Decreto 2237-GCBA-99 (B.O. 6-12-99), y son:

➤ **Dirección de Información y Atención al Público.**

Con los Departamentos de Coordinación de Servicios Descentralizados y Ventanilla Única.

Responsabilidad Primaria.

Programar, coordinar y controlar los servicios prestados por delegaciones de las unidades organizativas centrales en materia de:

- Atención general al público y recepción y derivación de reclamos.
- Mesa General de Entradas, Salidas y Archivos conexión de los Centros de Gestión y Participación al Sistema "SUME" para el seguimiento de actuaciones.
- Difusión a través de la Radio del Gobierno.
- Renovación de licencias de conducir.
- Inspecciones polivalentes.
- Justicia de faltas.
- Higiene mortuoria-renovación de nichos.
- Registro Civil.
- Rentas y empadronamiento inmobiliario. Ampliar los servicios de las delegaciones en los Centros de Gestión y Participación en forma completa.

- Tarjetas azules de estacionamiento medido para el estacionamiento de los vehículos de los usuarios que concurren al Centro de Gestión y Participación.
- Tesorería.
- Defensa del consumidor.
- Asistencia Jurídica Gratuita.
- Mediación Comunitaria.

Asimismo, la Disposición N° 2-SSD-DGRH-99 prevé, entre las funciones atribuidas al Director de Información y Atención a los Vecinos, la organización y supervisión de las tareas a cargo de los Departamentos de Ventanilla Única y Coordinación de Servicios Descentralizados.

➤ **Dirección de Desarrollo y Mantenimiento Barrial**

Con los Departamentos de Habilitaciones, Permisos y Fiscalización de Obras y Departamento de Inspecciones (Poder de Policía).

Responsabilidad Primaria.

Programar, coordinar y controlar los servicios prestados por Delegaciones de las unidades organizativas centrales en materia de:

- Mantenimiento urbano y obras conexas.
- Control de trabajos en la vía pública por parte de las empresas prestadoras de servicios públicos.
- Control en la recolección de residuos domiciliarios, alumbrado público y limpieza de sumideros.

Buenas Prácticas en Auditoría de Gestión
Gubernamental
Lic. María Estela Moreno

- Obras públicas de pequeña escala y alcance local.
- Registros y certificaciones (Habilitaciones de locales y actividades reguladas en la vía pública – Consulta del Registro de Habilitaciones del GCBA).
- Fiscalización de obras de terceros, otorgamiento de permisos de obra y registro de planos de refacciones y obras menores de hasta 200m2 en los Centros de Gestión y Participación Ley N° 24.441(Digesto Municipal N° 6 AD 630.1).
- Información y recepción de denuncias sobre las normas de procedimiento para el control de actividades reguladas por los Códigos de Edificación y de Planeamiento Urbano y Medio Ambiente.

Por su parte, la Disposición 2-SSD-DGRH-99 prevé, entre las funciones asignadas al Director de Desarrollo y Mantenimiento Barrial, la organización y funcionamiento de las tareas a cargo de los Departamentos de Control y Fiscalización, y de Obras y Mantenimiento.

➤ **Dirección de Desarrollo Socio Cultural**

Con los Departamentos de Cultura y Educación y Departamento de Acción Social y Comunitaria.

Responsabilidad Primaria.

Programar, coordinar y controlar los servicios prestados por delegaciones de las unidades organizativas centrales en materia de:

- Información y adecuación de los servicios de la Secretaría de Salud a las realidades de los CGP.

Buenas Prácticas en Auditoría de Gestión
Gubernamental
Lic. María Estela Moreno

- Información y adecuación de los servicios de la Secretaría de Educación a las realidades del CGP.
- Información y adecuación de los servicios de la Secretaría de Cultura a las realidades del CGP.
- Otorgamiento de permisos para Ferias Artesanales.
- Información y adecuación de los servicios de la Secretaría Promoción Social a las realidades de los CGP, en particular:
 - ❖ Servicio social zonal: urgencias sociales, ayuda al hogar, asistencia y tratamiento.
 - ❖ Jardines maternas-Asistencia al Menor y la Familia-Turismo y recreación infantil.
 - ❖ Servicios para la juventud. Asistencia, orientación y participación juvenil. Programación de los eventos juveniles.
 - ❖ Hogares para la tercera edad - Coordinación de la asistencia y de las actividades culturales, turismo, deportes y recreación.
 - ❖ Promoción del deporte - Uso de Polideportivos - Educación Física y Actividades Deportivas.
 - ❖ Padrinazgo.

La Disposición 2-SSD-DGRH-99 prevé, entre las funciones atribuidas al Director de Desarrollo Socio Cultural, la organización y supervisión de las tareas a cargo de los Departamentos de Promoción Social y de Mediación Comunitaria.

Este organismo desconcentra servicios de las áreas centrales, y ejecuta servicios propios.

Buenas Prácticas en Auditoría de Gestión
Gubernamental
Lic. María Estela Moreno

Como todo organismo de gobierno cuenta con una descripción del servicio que brinda, dividido por programas presupuestarios, que tiene metas financieras y físicas. Asimismo, enmarca su accionar la normativa aplicable general y particular.

La recopilación de esta información, es, sin lugar a duda, el primer paso para la realización de este examen de auditoría, de allí surgirá:

- ✓ Qué debe hacer el organismo.
- ✓Cuál es la estructura organizativa del organismo.
- ✓ Cuáles son los objetivos de ese organismo.
- ✓ Con qué recursos cuenta para alcanzar esos objetivos.

Vemos que para recopilar esta información no es necesario contar con la colaboración del organismo, esta información será recopilada por el auditor operacional (en adelante AO), con los datos que obtenga de los antecedentes normativos y la Ley de Presupuesto.

Contando con estos datos, el AO inicia el proceso de definición del **criterio de auditoría**, para ese examen⁵⁷.

El criterio se nutrirá de la información recopilada y del sentido común del AO.

En nuestro ejemplo deberemos tener en cuenta las metas físicas del CGP, sus responsabilidades primarias, y lo contrastaremos con los recursos (y su disponibilidad para el organismo auditado) tanto físicos, como humanos, económicos y tecnológicos.

El criterio definido será: *realizar una medición de la gestión en términos de eficiencia, eficacia y economía, teniendo en cuenta los recursos materiales, humanos y*

⁵⁷ Es importante recalcar que ese criterio es único e irreplicable, y que debe ajustarse indefectiblemente a las características de la gestión auditada, obviando la mala costumbre que tenemos los auditores de “cortar y pegar”. La Auditoría Operacional es enemiga de esa herramienta informática.

tecnológicos con que cuenta, la razonabilidad de sus responsabilidades primarias frente a los recursos disponibles para su cumplimiento, y las tareas que efectivamente realiza el CGP, independientemente de las que debería realizar, de acuerdo al proceso descentralizador de la Ciudad de Buenos Aires.

Es importante recalcar que lo expuesto es una diferencia esencial con la auditoría tradicional de cumplimiento. En ese tipo de exámenes el AO se circunscribe a confeccionar su sensor con lo que la norma le marca, ya que su examen se ciñe a contrastar el ser al deber ser, sin ningún tipo de consideración contextual.

Una buena práctica para realizar exámenes de auditoría de gestión gubernamental es que **la construcción de ese criterio tenga como parte esencial la opinión del propio auditado**, es decir, el AO debe consensuar con el auditado el criterio con el que va a auditarlo, a fin de unificar terminologías y que el examen le sirva al auditado para corregir efectivamente los eventuales desvíos que marque el AO.

En varios momentos del proceso de auditoría será necesaria la **interacción entre los AO's y el auditado**, y se constituye en una buena práctica que así sea.

Una vez que se confecciona el criterio, comienza una nueva etapa para el auditor, la de planificar su trabajo: la Fase de Relevamiento.

Esta fase tiene cuatro objetivos:

1. evaluar el sistema de control interno,
2. recopilar evidencias,
3. realizar los requerimientos al organismo auditado, y
4. detectar las áreas críticas en base a sus niveles de riesgo.

Buenas Prácticas en Auditoría de Gestión
Gubernamental
Lic. María Estela Moreno

Para alcanzar estos objetivos, el AO debe utilizar herramientas, y esos instrumentos, que también se utilizan en la auditorías tradicionales, cobran “personalidad propia” al momento de hacer exámenes de gestión.

Las herramientas más utilizadas son los cuestionarios, las entrevistas, las observaciones *in situ* y los informes escritos.

En este punto cabe destacar que cobra relevancia la conformación del equipo de auditoría para su óptima utilización.

El equipo de AO debe ser interdisciplinario, es decir, no sólo debe estar conformado por profesionales de diversas disciplinas, atinentes al objeto de auditoría, sino también deben interactuar permanentemente para realizar un análisis sistémico de la gestión, y no una acumulación de compartimentos estancos de profesionales encerrados en sus propias artes.

En conclusión, una buena práctica para hacer auditoría de gestión es que **los equipos de AO sean interdisciplinarios**, conformados de acuerdo a la especificidad de cada organismo auditado.

Siguiendo con las herramientas, podemos decir que la confección de cuestionarios requerirá de un especialista que contemple las características de la organización para tal confección.

Asimismo, las entrevistas deber ser llevadas a cabo por aquellos AO que, probados por la experiencia cotidiana, son más idóneos para hacerlo: no cualquiera puede hacer entrevistas de auditoría, y más si se trata de un examen de auditoría de gestión, en las que la indagación debe ser más expeditiva.

Con respecto a las observaciones *in situ*, estamos frente a una herramienta que es utilizada más frecuentemente por los AO, ya que marca la distinción entre los criterios formales de la auditoría tradicional, y los criterios construidos por los AO de manera única e irrepetible.

Para entender lo expuesto, sirve el siguiente ejemplo: en una auditoría de cumplimiento sobre la ejecución de una obra de infraestructura en un espacio verde, el auditor tradicional recopila la normativa atinente a controlar ese tipo de ejecución, comprueba si existe reserva presupuestaria para su realización, verifica la ejecución presupuestaria correspondiente, releva la cumplimentación de los pasos licitatorios en el expediente y concluye si cumple con lo normado por el sensor.

El AO necesita constituirse en el lugar y verificar que, más allá del cumplimiento formal en el “armado de una actuación”, existe o no la plaza en el emplazamiento citado.

Esto puede parecer un absurdo, pero es a lo que nos referimos en la jerga de auditoría como que “se nos pasó un elefante blanco por delante de nuestros ojos” (y como estaba fundamentada su compra debidamente, y se lo pagó tras comprobar que era la mejor oferta, seguramente para algo servirá, no es de nuestro interés eso en esta etapa).

Lo que se desprende de lo expuesto, es que **las herramientas utilizadas en la Fase de Relevamiento, en la auditoría de gestión es una buena práctica pensarlas y aplicarlas de acuerdo al objetivo del examen, y no de manera repetitiva y sistemática.**

Para seleccionar y aplicar estas herramientas es una buena práctica tener en cuenta el tamaño del organismo, su distribución geográfica, la cantidad de personas que trabajan en él y sus características, el modo de operar del organismo, el tiempo que tenemos como AO's para hacer el relevamiento y las características de nuestro equipo de AO's.

Ahora bien, seleccionemos un equipo pensando en las características del CGP
N° 87:

- ✓ Un abogado: para que realice la recopilación normativa.
- ✓ Un profesional contable: para que analice las cuestiones presupuestarias y las cajas chicas del organismo.

- ✓ Un profesional de ciencias sociales: para que aplique metodología de la ciencia a cada paso del examen: armado de cuestionarios, selección de muestras, confección de informe, realización de encuestas de satisfacción ciudadana.
- ✓ Un politólogo o sociólogo: para que analice el funcionamiento de los institutos de participación ciudadana que se desarrollan en el CGP.
- ✓ Un administrativo: encargado de la guarda y ordenamiento de los papeles de trabajo.

Ya contamos con el equipo multidisciplinario, vamos a dar inicio al Proceso de Auditoría.

En el marco de la presente Tesis prestamos especial atención en las dos primeras fases del Proceso de Auditoría: la de Relevamiento y la de Ejecución. Tangencialmente haremos alguna referencia hacia el final del presente apartado sobre las restantes fase: de Informe y de Seguimiento, de las cuales hay menos que decir en especificidad a las AO's.

Al momento de planificar el examen, en la primera etapa del proceso, el AO debe prestar particular atención a la naturaleza, a la extensión y a la oportunidad de los procedimientos seleccionados.

Para la evaluación del control interno, es importante desmitificar tal concepto. Una deficiencia que tenemos como auditores es generar una mitología sobre qué es el control interno, extendiendo nuestros procedimientos sin justificación alguna, sólo por no clarificar oportunamente el concepto, y establecer qué es lo que le interesa al AO relevar.

El control interno es el conjunto de directrices emanadas de la superioridad para dirigir, coordinar y controlar a sus subordinados dentro de la pirámide de la organización.

No existe una definición universal, pero considero la antedicha, una buena definición para **acotar el objeto al momento de evaluar el control interno**, lo cual considero absolutamente una buena práctica.

Se necesita evaluar el control interno como punto de partida para conocer la confiabilidad de la información con la que nos vamos a encontrar como base de nuestros hallazgos.

En este punto el lector experto dirá que son pocas las veces que de este análisis surge la convicción del AO sobre la tranquilidad de basar sus dichos en la información dada por el auditado. Es cierto, muchas veces el AO será el encargado de recrear esa información para aumentar su confiabilidad, y de ninguna manera esto será coger información, sino, de alguna manera, colaborar con la gestión.

Desde ya que la deficiencia del sistema de control interno de una organización hace que los cimientos de la misma tiemblen, y será una observación de auditoría, pero de ninguna manera la falta de confiabilidad sobre esa información puede detener la puesta en marcha del examen del AO, sino todo lo contrario, es una buena práctica **trabajar con el auditado en el aumento de esa confianza**.

Tras la determinación de los niveles de confianza, el conocimiento sobre el sistema de control interno sirve también para la detección de áreas críticas de la organización que se audita.

Es una buena práctica **detectar las áreas críticas mediante la cuantificación de los niveles de riesgo** de las mismas en la organización auditada.

Los riesgos de auditoría son las eventualidades o contingencias que existen por razón de diversos factores relacionados con la estructura y actividades del organismo y las personas que actúan en él, que el auditor no logre detectar la existencia de error o falsedad en la información que le corresponde examinar o irregularidades en el proceder de los operadores o administradores.

La detección de los riesgos de auditoría es una tarea hipotética del AO. El AO debe saber reconocer potencialmente cuáles son los riesgos que tiene auditar la organización que debe examinar.

En una buena práctica **analizar qué riesgos y en qué niveles (alto medio o bajo) inciden en la organización, a priori de la ejecución del examen.**

En nuestro ejemplo, se transcriben a continuación los riesgos detectados:

Se han clasificado los **riesgos de auditoría** en riesgos inherentes, riesgos de control interno y riesgos de no detección, teniendo en cuenta la sensibilidad organizacional (cubre riesgo inherente), el ambiente de control (cubre riesgo de control interno), los cambios de personas, de sistemas y de ambiente (cubre riesgos de control interno), la complejidad organizacional y/o tecnológica (cubre riesgo de no detección) y el tamaño de la organización auditada (cubre riesgo de no detección).

Los riesgos inherentes del CGP N° 87 se relacionan con la no ejecución de su propio presupuesto, la falta de control sobre la gerencia de los servicios descentralizados y desconcentrados; la confección de metas físicas no acordes a sus responsabilidades primarias, la falta de actualización en la normativa que enmarca las acciones del CGP, y la ausencia, en sus responsabilidades primarias, del poder resolutorio de los reclamos, quejas y pedidos que recibe, constituyéndose en un receptor de demandas, cuya atención no le corresponde a la organización.

Los riesgos de control interno se encuentran relacionados al débil sistema de control del organismo, reflejado en la ausencia de manuales de normas y procedimientos, la realización de tareas estratégicas por parte de contratados o beneficiarios del Plan de Jefes y Jefas de Familia, y la falta de confección por parte del organismo de indicadores de gestión, a fin de poder medir y realizar un seguimiento de su propias acciones.

Los riesgos de no detección se relacionan al carácter ex post de las tareas de auditoría, y a la imposibilidad de emitir opiniones sobre el desenvolvimiento real de la

gestión en sus actividades cotidianas, a no ser por lo expuesto en la documentación respaldatoria.

Los riesgos pueden convertirse en observaciones de auditoría, pero en su confección sólo se constituyen como hipótesis.

Está claro que estarán mejor confeccionados cuanto más información tenga el AO sobre el organismo auditado, sea a través de un conocimiento directo (que ya haya auditado anteriormente el área) o por la recopilación de evidencias en base a los requerimientos realizados.

Asimismo, es una buena práctica **que el AO utilice esquemas de relevamiento de riesgos lo más objetivos posible, sumándole al examen mayor rigurosidad científica.** Para esto, se exponen a continuación formularios tipo para el relevamiento de riesgos organizacionales⁵⁸:

Componentes de la matriz de riesgos:

INDICADOR	PUNTAJE	CRITERIO DE VALUACION
Existencia de Normas		
• No existen normas	30	Cuando no exista ningún tipo de reglamentación emitida.
• Existen normas dispersas	20	Si las normas existentes se encontraren desactualizadas o no estuvieran complicadas.
• Existen normas compiladas y manuales de procedimiento	10	Si las normas existentes se encuentran actualizadas están compiladas.
• No aplicable	0	
Nivel de cumplimiento de las normas		
• Bajo nivel de cumplimiento de las normas existentes	30	Cuando el nivel de cumplimiento es menor al 40%.
• Mediano nivel de cumplimiento de las normas existentes	20	Cuando el nivel de cumplimiento se encuentra entre el 40 y el 80%.

⁵⁸ Wolinsky, Jaime. “Manual de Auditoría para la Gestión de Negocios”. Cap 7. Pág 105 a 120. Editorial Osmar D. Buyatti.

Buenas Prácticas en Auditoría de Gestión
Gubernamental
Lic. María Estela Moreno

• Alto nivel de cumplimiento de las normas existentes	10	Cuando el nivel de cumplimiento es superior al 80%
• No aplicable	0	Cuando no existen normas.
Detección y solución de errores		
• Aleatorio	30	Cuando los errores no se detectan dentro de los 10 días.
• Detectados no resueltos	20	Cuando los errores son advertidos dentro de los 10 días y no se corrigen dentro de los 30 días.
• Inmediato	10	Cuando los errores son detectados y solucionados dentro de los 10 días.
• No aplicable	0	Cuando no se pueden producir errores.
Sistema de información contable		
• Baja	30	Cuando el sistema no brinda datos suficientes a los efectos de determinar la confiabilidad de la información.
• Media	20	Cuando sea necesario realizar ajustes para verificar la información final que brinda el sistema.
• Alta	10	Cuando la información que brinda el sistema es suficiente y confiable.
• No se cumplen	0	Cuando no surge información.

MATRIZ DE RIESGOS

CICLO	ACTIVIDAD	5					3		3				4			2			3			20		GRADO
		1. AMBIENTE DE CONTROL					2. ACT. GESTION		3. EXPOSICION				4. MATERIALIDAD			5. ENTORNO CTROL. INT			6. GRADO AUTOMATIZ			TOTAL GRAL.	%	RISK
		1	2	3	4	TOTAL	1	TOTAL	1	2	3	TOTAL	1	2	TOTAL	1	2	TOTAL	1	2	TOTAL	TOTAL GRAL.	%	
ADMINISTRATIVO	Administración Inventarios	30	20	30	20	30,00	10	30,00	20	0	30	75,00	30	20	100,00	10	20	30,00	10	30	60,00	420,00	58,88	A
ADMINISTRATIVO	Recursos Humanos	20	10	10	10	30,00	10	30,00	10	0	30	60,00	10	10	40,00	10	10	20,00	10	30	60,00	293,33	41,12	B
																						713,33		

GRADO DE RIESGO		
ALTO	400	A
MEDIO	301-400	M
BAJO	0-300	B

Si bien la práctica de detección de riesgos estuvo muy presente en las entrevistas realizadas en el marco de esta Tesis a notables del control, como así también en los

manuales relevados, existe un reconocimiento de que en realidad esta metodología no es generalmente utilizada, a pesar de entenderse su significatividad.

¿Por qué resulta tan importante detectar áreas críticas? En primer lugar la detección de áreas críticas es un procedimiento que los auditores (tanto los tradicionales como los AO's) realizan permanentemente, aunque no de manera latente, sino implícita.

Está claro que, como auditores, no podemos controlar el 100% de una gestión gubernamental, debemos decidir qué auditar y qué no.

Esta selección se hace de manera primaria en la Planificación Anual que reciben los jefes de los equipos, porque de hecho, ningún organismo de control puede auditar el 100% de los organismos que integran su jurisdicción. Al mismo tiempo cada proyecto, programa o candidato de auditoría, debe ser analizado buscando sus “puntos débiles”, y para esto es esencial la **detección de áreas críticas en base a niveles de riesgo**.

Para no dejar lugar a duda, la siguiente es la definición que adopto para “área crítica”: es un área considerada sensible en la organización, que, por su nivel de riesgo, es imprescindible que se la audite.

Las áreas críticas que se seleccionaron para el candidato de auditoría que estamos analizando, son las siguientes:

1. Planificación.
2. Atención al cliente.
3. Participación ciudadana.
4. Servicios a los vecinos.

En base a esta selección, es una buena práctica de auditoría **realizar un cuadro de mando reducido**, a fin de establecer en cada área crítica sus indicadores, sus aspectos clave y las variables a medir por cada uno de esos aspectos.

Buenas Prácticas en Auditoría de Gestión
Gubernamental
Lic. María Estela Moreno

Este cuadro de mando reducido nos servirá, como AO, para delimitar fehacientemente el alcance de nuestro trabajo, contando con claridad con la identificación de datos a relevar, y su relación con la organización.

Estos serían los cuadros de mando reducidos pertinentes a nuestro ejemplo:

Área Crítica: Planificación.

Aspectos Claves	Indicadores	VARIABLES A MEDIR
Planificación estratégica y desagregada	Planificación de tareas	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Tareas planificadas por área del CGP. ✓ informes de gestión por área. ✓ Informe de Gestión del CGP.
	Metas presupuestarias	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Anteproyecto Presupuestario. ✓ Información atinente a los componentes de las metas físicas presupuestarias. ✓ Confección de metas acorde a las responsabilidades del organismo. ✓ Cruce de información entre el anteproyecto presupuestario y el crédito original otorgado. ✓ Evaluación presupuestaria (cruce de crédito vigente y devengado de los dos programas presupuestarios en cuestión)
	Cumplimiento de responsabilidades primarias	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Normativa de responsabilidades primarias y marco normativo de la gestión en análisis. ✓ Estructura real de funcionamiento del organismo, en base a entrevistas y observaciones <i>in situ</i>.

Área Crítica: Atención al cliente

Aspectos Claves	Indicadores	VARIABLES A MEDIR
Reclamos	Atenciones	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Reclamos recibidos. ✓ Clasificación tipológica de los mismos. ✓ Nivel de coordinación con demás organismos de gobierno.
	Quejas	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Cantidad de quejas recibidas en el CGP en X ejercicio. ✓ Niveles de solución de las mismas.

Buenas Prácticas en Auditoría de Gestión
Gubernamental
Lic. María Estela Moreno

	Encuestas de satisfacción	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Encuesta de satisfacción al vecino atendido en el CGP. ✓ Encuesta de satisfacción a las ONG's.
--	---------------------------	---

Área Crítica: Participación Ciudadana

Aspectos Claves	Indicadores	Variables a medir
Demanda de Participación	Presupuesto Participativo	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Reuniones realizadas por el Presupuesto Participativo en el ejercicio auditado. ✓ Concurrencia a las mismas. ✓ Productos de las mismas.
	Consejo Consultivo	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Reuniones realizadas por el Consejo Consultivo en el ejercicio auditado. ✓ Concurrencia a las mismas. ✓ Productos de las mismas.

Área Crítica: Servicios a los vecinos

Aspectos Claves	Indicadores	Variables a medir
Servicios del CGP	Desconcentrados	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Servicios desconcentrados que desarrollan acciones en el CGP. ✓ Estadísticas sobre el funcionamiento de los mismos.
	Propios del CGP	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Tareas específicas realizadas por el propio CGP. ✓ Estadísticas del CGP sobre demandas. ✓ Estadísticas generales de funcionamiento.

Esta última herramienta, debemos presentársela al auditado, como un instrumento útil para su propia gestión.

Con los datos que contiene ese cuadro de mando reducido, la superioridad del organismo auditado podrá conformar sus indicadores, posibilitándose un seguimiento de su gestión, contando asimismo con un sistema de alarmas de sus desvíos.

Buenas Prácticas en Auditoría de Gestión
Gubernamental
Lic. María Estela Moreno

Es importante para determinar qué requerimientos haré como AO, y los procedimientos a aplicar, que los fundamente de acuerdo a lo que quiero medir: surge de la última columna del cuadro de mando reducido.

Es decir, tomo las variables a medir de cada aspecto clave, y recopilo la información pertinente a la misma, a fin de poder diseñar los indicadores de gestión.

En nuestro ejemplo, los procedimientos realizados y la documentación analizada son los que siguen:

- ✓ Estadísticas del CGP N° 87 por área.
- ✓ Informes sociales correspondientes a un trimestre del ejercicio auditado.
- ✓ Planilla de Registro de Demanda.
- ✓ Boletín Informativo Interno.
- ✓ Inventario de Dominio Privado.
- ✓ Resumen Bancario.
- ✓ Planilla de Asistencia Diaria.
- ✓ Planos del CGP.
- ✓ Sistema de Pasantías Académicas.
- ✓ Listado de Personal del CGP por Dirección.
- ✓ Organigrama y Personal de los Servicios Desconcentrados.
- ✓ Normativa aplicable.
- ✓ Contratos de Locación de Servicios.

Buenas Prácticas en Auditoría de Gestión
Gubernamental
Lic. María Estela Moreno

- ✓ Listado de Jefes y Jefas de Hogar.
- ✓ Personal de Policía Adicional.
- ✓ Matriz de Prioridades Presupuestarias.
- ✓ Anteproyecto Presupuestario.
- ✓ Presupuesto por servicio público Final Primario.
- ✓ Planillas del Presupuesto.
- ✓ Informe de Gestión Primer, Segundo, Tercer, Cuarto Trimestre del ejercicio auditado.
- ✓ Formulación Presupuesto del año siguiente al auditado.
- ✓ Rendiciones de Cajas Chicas.
- ✓ Ingresos de Registros.
- ✓ Estado Patrimonial Anual del ejercicio auditado.
- ✓ Responsabilidades por área.
- ✓ Formulario de denuncias.
- ✓ Listado de ONG's.
- ✓ Planificación de Actividades.
- ✓ Decretos con nombramientos y contratos.
- ✓ Informe de gestión por Dirección.
- ✓ Estadísticas de Bacheo.

Buenas Prácticas en Auditoría de Gestión
Gubernamental
Lic. María Estela Moreno

- ✓ Planilla de Obras de Alumbrado Público pendientes de ejecución del ejercicio auditado.
- ✓ Planilla Obras de refuerzo de Alumbrado Público.
- ✓ Actividades realizadas de Enero a Diciembre.
- ✓ Libro de Quejas.

Para la realización de este análisis, se aplicaron los siguientes procedimientos generales de auditoría:

1. Recopilación de la normativa relacionada con el CGP.
2. Entrevista protocolar con los/las funcionarios/as a cargo de la CGP, y presentación del equipo designado a tal efecto.
3. Relevamiento de la estructura organizacional adoptada por el CGP: organigrama, reglamento interno, responsabilidades primarias y acciones, autoridades y dotación de personal.
4. Relevamiento de los procedimientos administrativos, operaciones, circuitos, etc., adoptados por el CGP.
5. Requerimiento y recopilación de información, normativa y/o documentación relacionada con la gestión del ejercicio auditado de los programas, subprogramas, actividades y servicios prestados por el Centro.
6. Relevamiento de las etapas presupuestarias de formulación (anteproyecto presupuestario) aprobación (crédito original aprobado), ejecución (ejecución presupuestaria en las etapas preventiva y definitiva) y evaluación (etapa de devengado y pagado).
7. Control y análisis cajas chicas.

8. Relevamiento de Antecedentes de auditorías anteriores.
9. Verificación del cumplimiento de las disposiciones legales vigentes.
10. Realización de Encuestas de Satisfacción de los vecinos de la zona.
11. Realización de encuestas de satisfacción a ONG's de la zona de influencia del CGP.
12. Relevamiento de Infraestructura Edilicia del CGP N° 87.

En base al análisis realizado, se aplicaron las siguientes herramientas de evaluación de gestión:

- a. Identificación de áreas críticas.
- b. Identificación de riesgos de auditoría.
- c. Realización de cuadro FODA (Fortalezas, Oportunidades, Debilidades, Amenazas).
- d. Evaluación de la gestión en términos de indicadores.

La recopilación de esta información tiene como objetivo la búsqueda de evidencias de auditoría, es decir los elementos respaldatorios de los hechos, hallazgos y acciones producto del examen de auditoría.

Me detengo en las evidencias por un momento para recalcar un tema que es común a los AO's y a los auditores tradicionales: si hay algo claro en auditoría es que lo que no está escrito no existe. Esto quiere decir que si no se cuenta con una evidencia que reúna las características que se requieren para ser evidencia de auditoría⁵⁹, no puede hablarse de hallazgo de auditoría.

⁵⁹ Ser suficiente, pertinente y competente.

Y, siguiendo en esta línea, todo lo que el auditor no escriba o no forme parte de Papeles de Trabajo e Informes, es trabajo desperdiciado, y no tiene ningún valor para esta labor. Por lo dicho, es dable agregar una nueva buena práctica: **el AO debe volcar en papel TODO lo que haga, vea y recopile en el proceso de auditoría**, pero en el informe no se expondrán errores materiales sino hallazgos de auditoría.

Repasando, hemos armado un equipo interdisciplinario, hemos recopilado información previa sobre el auditado, hemos definido el criterio de auditoría con el auditado para medir su gestión, identificamos riesgos, los medimos, establecimos las áreas críticas, confeccionamos un cuadro de mando, y solicitamos todos los elementos necesarios para la confección de indicadores de gestión. Hemos terminado la Fase de Relevamiento.

Es importante aclarar que las Fases del Proceso de Auditoría no son necesariamente consecutivas, sino que algunos procedimientos pueden darse de manera simultánea.

El óptimo es que la Fase de Relevamiento -la más importante para esta investigadora- tome el tiempo necesario del examen, ya que al constituirse como los cimientos del mismo, debe estar lo mejor cumplimentada posible. Cuantos más blancos existan en la Fase de Relevamiento, en la siguiente Fase deberemos volver sobre nuestros pasos para ir completándola.

Los objetivos de la Fase de Operación son los siguientes:

- ✓ Recopilar los datos.
- ✓ Analizarlos.
- ✓ Procesar la información.
- ✓ Confección de papeles de trabajo conteniendo las evidencias que respaldan el trabajo de campo.

Es importante aquí decir que esta es la etapa en la que el AO demuestra sus conocimientos de auditoría y aplica su sentido común.

Toda la documentación, las evidencias testimoniales, las materiales, etc., le “hablan” al auditor, y está en su pericia “saber escuchar”.

Para sistematizar la información recopilada, es el momento de armar indicadores de gestión. Si la organización ya cuenta con los mismos, es un trabajo menos que el AO deberá hacer, pero, por lo general es el AO quien debe construirlos.

El objetivo por excelencia de toda auditoría operacional es el de verificar en términos de eficacia, eficiencia y economía las acciones de una gestión determinada, por ende, esa verificación será **medida en términos de indicadores de eficacia, eficiencia y economía.**

Los AO utilizarán parámetros o indicadores convenientes como términos de referencia o estándares razonables de la gestión y control, contra los cuales se puedan realizar comparaciones y evaluaciones del grado de economía, eficacia y eficiencia en el logro de los objetivos y en la administración de los recursos.

El indicador es la relación que permite medir el alcance de una meta u objetivo⁶⁰.

En el “Estado eficaz” nos dice Las Heras que, dentro de una concepción productiva, es necesario definir las unidades de medición y los indicadores para evaluar y medir la producción pública⁶¹.

A su vez, los propios indicadores de gestión se convierten en uno de los agentes determinantes para que todo proceso de producción, se lleve a cabo con eficiencia y eficacia.

Siguiendo nuestro ejemplo, a continuación se enuncian los indicadores confeccionados para medir las variables de los aspectos claves de las áreas críticas seleccionadas.

⁶⁰ Auditoría General de la Nación - Normas de Auditoría externa de la AGN aprobadas por Resolución 145/93 AGN del 7 de octubre de 1993.

⁶¹ Las Heras, JM. “El estado Eficaz”. Cap.10. Pág.120 a 137. Editorial Osmar D.Buyatti.

Indicadores de gestión

Área Crítica: Planificación

- Relevamiento de tareas planificadas por área del CGP.

Tareas realizadas en el ejercicio auditado

Tareas programadas para el ejercicio auditado

En cada indicador que se confecciona debe especificarse la fuente de información de sus componentes.

Las **tareas realizadas en el ejercicio auditado** son las plasmadas en el Informe de Gestión del CGP N° 87, cuya información fue refrendada por el organismo de control⁶², y que se sustancia a lo largo del presente informe.

Las **tareas programadas** por el CGP no pueden ser medidas debido a la inexistencia de una planificación de las mismas para el ejercicio auditado, ya que si bien el CGP N° 87 entrega una “Planificación de Actividades para el ejercicio auditado”, la misma es vaga y amplia, sin dar precisiones acerca de las tareas efectivamente programadas.

- Metas Presupuestarias Financieras.

□ *Programa 2056 - Atención al Vecino:*

<u>Crédito Vigente</u>	:	<u>\$ 469.651,00</u>	=	1%
anteproyecto presupuestario financiero		\$ 476.321,00		

El crédito vigente es inferior a lo proyectado en un 1%.

⁶² A los fines de darle validez a la evidencia.

Necesidad Real o Relevada

<u>Población que demanda participación en el ejercicio auditado:</u>	$\frac{182.624}{179.460} = 1.01\%$
Población que demanda participación estimada	179.460

Superó la participación en 1.01% que implica 3.164 personas más que las programadas.

<u>Población participante real</u>	:	$\frac{103.833}{105.000} = 98\%$
Presupuesto población participante		105.000

Se cumplió lo presupuestado en un 98%

Fuente: los datos programados o planificados surgen de la formulación del Presupuesto del ejercicio auditado para los programas mencionados; y los datos reales son producto del seguimiento presupuestario del 4º Trimestre Ejercicio auditado, elevado con fecha X por la Dirección General del CGP auditado a la Secretaría de Descentralización y Participación Ciudadana y la Cuenta de Inversión del ejercicio auditado de la DGCG.

- Cumplimiento de responsabilidades primarias.

Estructura real
Estructura formal

La **estructura real** está dada por lo relevado por el equipo de auditoría en el organismo auditado a través de observación *in situ* y entrevistas realizadas a los jefes y directores de áreas.

La **estructura formal** está plasmada en la normativa pertinente a estructura del CGP.

Del análisis pormenorizado de ambas estructuras se puede afirmar que ambas son coincidentes.

Área Crítica: Atención al cliente

- Atenciones.

$$\frac{\text{Reclamos resueltos}}{\text{Cantidad de reclamos recibidos}} = \frac{923}{13.559} = 7\%$$

Los reclamos resueltos fueron el 7% del total de reclamos recibidos.

Fuente: Los reclamos resueltos (respuesta a los trámites) y recibidos (pedidos recepcionados) surgen de la Planilla de Carga de Información de Ejecución Geográfica – Seguimiento de Gestión 4º Trimestre del ejercicio auditado.

➤ Quejas.

$$\frac{\text{Quejas recibidas}}{\text{Cantidad total de público atendido}} = \frac{26}{341.526}$$

El ratio es insignificante en relación al público atendido.

Fuente: Las quejas fueron extraídas del libro de quejas del CGP, mientras que el total del público de la elevación de la ejecución presupuestaria del cuarto trimestre del ejercicio auditado.

➤ Encuestas de Satisfacción.

Con referencias a los resultados de las encuestas de satisfacción, la información se expone más adelante.

Área crítica: Participación Ciudadana

➤ Presupuesto participativo.

$$\frac{\text{Asistencia de participantes a las reuniones}}{\text{Potenciales participantes}} : \frac{431}{1821} = 26\%$$

De los potenciales participantes sólo concurren un 26 % .

Fuente: Los Potenciales Participantes surgen del Anteproyecto Presupuestario del ejercicio auditado, y los participantes efectivos surgen de la documentación suministrada por el CGP N° 87 respecto al Instituto de Presupuesto Participativo..

➤ Consejo Consultivo Honorario.

Reuniones realizadas
Reuniones programadas

Las reuniones realizadas en el ejercicio auditado fueron 6 (seis), mientras que las programadas se desconocen, ya que se expone en la Planificación de Actividades del ejercicio auditado que “marca su la planificación anual en plantear, a lo largo del año un calendario de reuniones de Consejo Consultivo Honorario”, sin realizar ningún tipo de precisión al respecto.

Fuente: Las reuniones realizadas fueron extraídas del informe de gestión del ejercicio auditado, y la referencia a las programadas de la Planificación de Actividades del ejercicio auditado.

Área Crítica: Servicios a los vecinos

- Desconcentrados.

Cantidad de personas atendidas : $\frac{341.526}{534.859} = 64\%$
Cantidad de personas a atender 534.859

Se atendieron un 64% menos de las programadas a atender.

Fuente: Las personas a atender surgen del Anteproyecto Presupuestario, mientras la fuente de las personas atendidas surge del informe de seguimiento 4º Trimestre a la Secretaría de Descentralización y Participación Ciudadana.

- Servicios Propios.

Personas atendidas
Personas proyectadas a atender

Fuente: La cantidad de personas atendidas en el ejercicio auditado por servicios propios (103.047) es la resultante de la sumatoria de asistentes al CGP a servicios propios del mismo, que surge de la Estadística Anual del ejercicio auditado del CGP N° 87, sin contar con datos de las personas proyectadas a atender por estos servicios.

El seguimiento de los resultados de estos ratios, podrá realizarse en la próxima auditoría sobre ese ente, reduciendo drásticamente el trabajo del AO.

Con respecto a las **herramientas propias de los exámenes de auditoría de gestión**, que he recopilado de varios manuales, sólo algunas efectivamente pueden ser utilizadas para auditorías de gestión gubernamental.

Las más salientes son, a mi parecer, las siguientes, **cuya utilización es una buena práctica para hacer Auditoría Operacionales:**

- Cuadro de mando reducido.
- Análisis FODA.
- Encuestas de satisfacción.

Ya hemos visto el cuadro de mando, y, a modo de ejemplo, presentamos un **cuadro FODA** de nuestro ejemplo:

El objeto de la realización del cuadro FODA es realizar un análisis de situación del CGP N° 87, y del proceso de descentralización administrativa del Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Es importante recalcar que, en líneas generales, las características de estos procesos es similar en todos los CGP's de la Ciudad de Buenos Aires, si bien, se expresa en cada informe de auditoría, las características diferenciales de cada uno de ellos.

El análisis propuesto es una herramienta que se utiliza para comprender la situación actual de una institución, empresa u organización.

El objetivo de la misma es diagnosticar para, en función de ello, poder pronosticar y decidir el rumbo de la acción a seguir.

Buenas Prácticas en Auditoría de Gestión
Gubernamental
Lic. María Estela Moreno

La constatación y actualización del cuadro FODA, permitirá llevar adelante a la Auditoría un seguimiento del proceso de descentralización administrativa del Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires, facilitando la constatación de los datos aportados por esta auditoría de gestión, y facilitando un posterior seguimiento de este proceso de descentralización.

Asimismo, esta herramienta servirá a la gestión del CGP y de la Secretaría de Descentralización –de la cual éste depende-, para planificar estratégicamente futuros ejercicios.

Fortalezas	Oportunidades
<ul style="list-style-type: none"> ➤ El objeto de los CGP, es iniciar el proceso de descentralización administrativa del Gobierno de la Ciudad. ➤ La construcción de las Redes Sociales, como parte capilar de una corriente (conducta) de participación constructiva del barrio por parte de la ciudadanía y sus representantes. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ La principal oportunidad del CGP, en el marco de la inminente aprobación de la Ley de Comunas, es la de constituirse como referente para aprovechar la experiencia recogida, a fin de generar nuevas y mejores relaciones con el vecino de la Ciudad. ➤ Relevar las necesidades de los vecinos de manera directa.
Debilidades	Amenazas
<ul style="list-style-type: none"> ➤ No fue encontrada aún una dinámica de gestión, por falta de recursos humanos, deficiencias en la estructura edilicia y desinformación de la ciudadanía. ➤ Escasa información de la población sobre las funciones que cumplen los CGP, provocándose una aglomeración de personas para realizar tramites no siempre pertinente a las funciones de los CGP. ➤ Escasos institutos a fin de promover 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Constituirse como un organismo meramente formal, sin capacidad de resolución. ➤ Generar una imagen negativa en la sociedad por la falta de resolución de reclamos y denuncias recepcionados. ➤ Que sus deficiencias sean reproducidas a las Comunas.

la participación ciudadana.	
-----------------------------	--

Con respecto a las **encuestas de satisfacción**, a continuación se exponen los procedimientos aplicados, y los hallazgos obtenidos, previa exposición del Formulario realizado como instrumentos de recolección de datos:

Formulario

• Fecha de aplicación •
Auditoría General de la Ciudad de Buenos Aires

ENCUESTA DE SATISFACCIÓN

(Marcar en cada caso la alternativa que corresponda o más se adapte a la respuesta del entrevistado)

Edad:

Sexo:

Q1. ¿Es la primera vez que concurre a este CGP?

1 ()

(1) Primera vez (2) Hasta 4 veces (4) más de 5 veces (5) No recuerda (0) No responde

Q2. ¿Usted viene a realizar un trámite o reclamo o a realizar algún otro tipo de actividad? 2 ()

- (1) A realizar un trámite o reclamo
- (2) A realizar algún otro tipo de actividad
- (3) No sabe (0) No responde

Q3. ¿Qué actividad, trámite o reclamo viene a realizar?

3 ()

.....
Q4. ¿Cómo se enteró que usted podía realizar ese(a) reclamo (actividad, etc.) en este CGP? 4 ()

- (1) Lo leí en el diario
- (2) Me lo dijo un vecino, conocido o familiar
- (3) Me enteré por medio de Internet
- (4) Me dijeron en la municipalidad, gobierno de la Ciudad, etc.
- (5) Pasaba por aquí y paré a preguntar.
- (6) Otros (consignar)
- (7) No sabe (0) No responde

Q5. ¿Conoce otros servicios que brinda el CGP?

5 ()

(1) SI (2) NO (3) No sabe (0) No responde

Q6. (Sólo a los que contestan que SI en la pregunta 5) ¿Cuáles?

6 ()

	6.1 ()
	6.2 ()
	6.3 ()

Q7. De modo general, ¿Cómo evaluaría la atención recibida en el CGP?
7 ()

(1) Muy buena (2) Buena (3) Regular (4) Mala (5) Muy mala (6) No sabe (0) No responde

Q8.(A todos)¿Quiere agregar algún comentario u observación sobre el funcionamiento del CGP? 8 ()

.....

De la aplicación de cuestionarios a vecinos:

Se realizaron un total de 300 encuestas, las cuales han sido discriminadas según las variables de sexo y edad:

Sexo	Edad			Total
	18 a 30	31 a 49	50 o +	
Masculino	8	33	77	118
Femenino	23	60	99	182
Total	31	93	176	300

Estas se han realizado en diversos días y horarios, con el fin de obtener información de los usuarios de los servicios prestados por el CGP N° 87.

El cuestionario que se aplicó sólo hace referencia a las experiencias, expectativas, opiniones y demandas de los ciudadanos que, por alguna u otra razón, han establecido algún tipo de vinculación con el CGP.

Se realizó un muestreo que abarcó a todas las personas que realizaron algún trámite o reclamo relacionado a las responsabilidades del CGP, dentro de los horarios de atención de los días en que se aplicó el cuestionario.

La ausencia de parámetros claros que ayuden a definir el universo de referencia de las personas que habitualmente realizan los trámites, reclamos y/o actividades en los distintos CGP (qué edades tienen, a qué sexo pertenecen, qué condición laboral exhiben,

etc.) impide el diseño de una muestra con, por ejemplo, ciertas cuotas (edad, sexo, situación ocupacional), sin desmedro de lo cual, en el presente informe se delinearán estas características en la población entrevistada.

La muestra por CGP fue de 300 encuestas, con un error muestral de $\pm 5,7\%$; un 16% a personas del sexo masculino y un 84% a personas del sexo femenino.

Los hallazgos realizados son los siguientes:

1. A la pregunta sobre la **cantidad de veces que había asistido el vecino al CGP**, tanto en hombres como en mujeres los porcentajes muestran una asiduidad en las visitas al organismo auditado.

A. El 65% de las mujeres entrevistadas de más de 50 años ha asistido muchas veces al CGP, el 55% de las mujeres entre 30 y 49 años asistió sólo un par de veces, y las mujeres entre 18 y 29 años asistieron muchas veces a la organización.

B. El 60% de los hombres de entre 18 y 29 años y el 53% de entre 30 y 49 años asistieron sólo un par de veces. El 62% de los hombres de más de 50 años asistieron muchas veces al CGP.

2. A la pregunta sobre **qué actividad, trámite o reclamo el vecino iba a realizar en la CGP**, surgieron las siguientes respuestas:

A. El 59% de las mujeres entrevistadas entre 18 y 29 años asistió al CGP para la realización de algún curso realizado en el CGP, mientras que el 61% de las mujeres de entre 30 y 49 años y el 88% de las mujeres de más de 50 años asistieron para realizar algún reclamo o denuncia.

B. El 60% de los hombres entrevistados entre 18 y 29 años asistió al CGP para la realización de algún curso realizado en el CGP,

mientras que el 74% de los hombres de entre 30 y 49 años y el 88% de más de 50 años asistieron para realizar algún reclamo o denuncia.

3. A la pregunta sobre **cómo se enteró que podía realizar esa actividad o reclamo en el CGP**, los siguientes fueron los resultados:

A. El 69% de los hombres se enteraron por un vecino, amigo o familiar.

B. El 67% de las mujeres se enteraron por un vecino, amigo o familiar.

4. A la solicitud sobre la **evaluación que hace el vecino de la gestión del CGP**, surgieron los siguientes resultados:

A. El 62% de los hombres consideran buena la gestión, el 17% muy buena, el 12% regular y el 5% la considera mala.

B. El 58% de las mujeres consideran buena la gestión, el 24% muy buena, el 11% regular y el 4% la considera mala.

De las encuestas telefónicas a las ONG's:

Procedimiento: Se procedió a realizar una encuesta por vía telefónica utilizando el listado proporcionado por las autoridades del CGP N° 87. La misma se basó en las siguientes preguntas:

- 1) ¿Tiene relación con el CGP?
- 2) ¿Qué le pareció la propuesta realizada por el CGP a la organización a la cual usted pertenece? Breve descripción.
- 3) ¿El CGP cumplió con su parte de lo acordado con su Institución?

- 4) ¿Quiere agregar algún comentario u observación sobre el funcionamiento del CGP?

Los llamados telefónicos se realizaron los días X y X, es de destacar que los llamados en los que no se obtuvo respuesta, se volvió a realizar el intento en dos oportunidades más en diferentes horarios.

Sobre un total de 56 ONG's, se pudo realizar la entrevista a 25 de las mismas (44,64%). El resto no se pudo realizar por los siguientes motivos:

- En 7 casos (12,5%) las Instituciones figuraban con domicilio pero sin número de teléfono.
- En 1 caso (1,78%) no se trató de una ONG.
- En 2 casos (3,57%) la institución se repite en el listado con diferentes nombres.
- En 1 caso (1,78%) no atienden el teléfono.
- En 3 casos (5,35%) está mal el número de teléfono, o el mismo se encuentra inhabilitado.
- En 1 caso (1,78%) el teléfono esta roto o funciona mal.
- En 11 casos (19,64%) se dejó mensaje en el contestador con el número de la AGCBA, y no se obtuvieron respuestas.
- En 2 casos (3,57%) las personas que contestaron el llamado no pertenecían a la institución, por atender esta última en otros horarios.
- En 2 casos (3,57%) las personas que atendieron no se prestaron para realizar la entrevista.

Buenas Prácticas en Auditoría de Gestión
Gubernamental
Lic. María Estela Moreno

Los resultados obtenidos de la implementación de las entrevistas fueron los siguientes:

1) En 21 casos (84%) los entrevistados respondieron que **Si** mantienen relación con el CGP N° 87. Los 4 casos restantes (16%) manifestaron que no mantienen relaciones o que lo hacen en muy pocas oportunidades.

2) A la segunda pregunta, 22 personas (88%) manifestaron que el CGP no acercó ningún tipo de propuesta, solo 3 personas (12%) se pronunciaron afirmativamente.

3) De las 3 personas que se pronunciaron afirmativamente, sólo 2 respondieron a esta pregunta, optando por las opciones “completamente” y “bastante”, respectivamente.

4) En cuanto a los comentarios realizados por los entrevistados cabe mencionar las siguientes observaciones:

- 20 personas (95,23%) sostuvieron estar muy conformes con el funcionamiento del CGP manifestándonos que tipo de tareas en común realizan.

- 1 persona (4,77%) sostuvo que la parte social del CGP funciona mal, pues el mismo no cuenta con las herramientas suficientes.

Tareas en común que los entrevistados han manifestado realizar:

- Ferias.
- Pedido de poda de árboles.
- Pedido de lomas de burro.
- Pedido de cunetas.

Buenas Prácticas en Auditoría de Gestión
Gubernamental
Lic. María Estela Moreno

- Pedido de rampas para discapacitados.
- Pedido de arreglo de veredas.
- Pedido de desratización.
- Consejeras en descentralización.
- Presentación de expedientes de denuncias de vecinos.
- Realización de la vacunación en la sede de la ONG.
- Gestión por parte del CGP para conseguir cajas de comida para gente carenciada.
- El CGP manda invitaciones para eventos como el Aniversario del barrio.
- Propuesta a acoplarse a la campaña “senderos seguros” en los colegios.
- Los Jubilados realizan sus trámites en el CGP.
- El CGP presta el salón para eventos.
- El CGP agiliza los trámites.
- El CGP gestiona una plaza para realizar un evento.
- El CGP gestiona el corte de calles y vigilancia para una procesión.
- El CGP presta el escenario para eventos.
- Reuniones de vecinos para seguridad.
- Propuesta del Plan Trabajar.

Apartado III

Concluyendo

Siguiendo con el enfoque de consenso que se sostiene desde el criterio, la conclusión del informe de auditoría operacional deberá tener una impronta de mejora continua para la organización.

Una conclusión posible es la siguiente: Los CGP's ven dificultado su accionar por los escasos recursos con que cuentan para cumplir con sus responsabilidades, por carecer de facultades para obligar a los organismos centrales a realizar acciones conjuntas, por no tener competencia sobre los organismos desconcentrados a fin de realizar una gestión mancomunada, y por no participar de la planificación y ejecución de su propio presupuesto.

Asimismo, actualmente en la Legislatura de la Ciudad de Buenos Aires, se aprobó la "Ley de Comunas", la cual ha marcado la finalización de la tarea desconcentradora de los CGP's.

Ante este escenario, la conclusión del informe de auditoría, en primer lugar, evalúa de modo ex post la gestión del CGP N° 87 en su gestión X, concluyendo que, con los recursos materiales, tecnológicos, infraestructurales y humanos con que cuenta el CGP N° 87, ha realizado una gestión razonable en términos de economía, eficiencia y eficacia en el ejercicio auditado.

Por otro lado, resta recomendar que, en pos del buen funcionamiento de las Comunas como entes descentralizadores, se tengan en cuenta las recomendaciones efectuadas por el órgano de control, no sólo al CGP N° 87, sino a todos los CGP's auditados.

De esta manera, habiendo expuesto una manera realista de llevar a cabo un informe de gestión gubernamental, y habiendo esbozado una serie de buenas prácticas doy por finalizada la presente Tesis, esperando que la misma sirva para unificar y sistematizar criterios en Argentina al momento de realizar este tipo de exámenes.

Bibliografía

Ballesteros, Enrique, 1991, *Métodos Evaluatorios de Auditoría*, Madrid, Alianza Universidad.

Leclerc, Guy; Moynagh, W. David; Boisclair, Jean-Pierre; Hanson, Hugh R, 1996, *Rendición de Cuentas. Informes de rendimiento. Auditoría comprensiva. Una perspectiva integrada*, CCAF-FCVI, Capítulos 4 y 5.

Kaufman, Daniel; Kray, Aart; Zoido-Lobaton, Pablo, 1999, *Governance Matters*, World Bank. Policy Research Working Paper.

Saldomano, Angel, *Medir la gobernabilidad. ¿Quimera o instrumento de trabajo?*, Institut Internacional de Governabilitat de Catalunya. Colección de Documentos.

Groisman, Enrique y Lerner, Emilia, 2000, “Responsabilización por medio de los controles clásicos”. En Congreso Científico del CLAD (coord.): *La responsabilización en la Nueva Gestión Pública Latinoamericana*, Buenos Aires, CLAD-BID-EUDEBA.

Pérez Alfaro, Alfredo, 2000, “Control de gestión y tablero de comando”, Buenos Aires, Depalma.

Mora Quirós, Mario, 2000, “Responsabilización por medio de resultados”. En Congreso Científico del CLAD (coord.): *La responsabilización en la Nueva Gestión Pública Latinoamericana*, Buenos Aires, CLAD-BID-EUDEBA.

Office of the Auditor General of Canada, 1995, *Auditing of Efficiency*, Canada. Versión traducida.

Office of the Auditor General of Canada, 2002, *Value-for-money audit manual*, Canada.

Tribunal de Contas da Uniao. Secretaria-Geral de Controle Externo. Coordenadoria de Fiscalizacao, 2000, *Manual de Auditoria de Natureza Operacional*, Brasil.

Buenas Prácticas en Auditoría de Gestión
Gubernamental
Lic. María Estela Moreno

Auditoría General de la Nación. Documento Técnico N° 5. *Herramientas de Auditoría de Gestión*, 1995, Buenos Aires.

Auditoría General de la Nación. Documento Técnico N° 8. *Manual de auditoría de gestión del sector público nacional*, 1996, Buenos Aires.

Sindicatura General de la Provincia de Salta. *Manual de Funciones. Glosario*, 2001, Salta.

Oficina del Auditor General de Canadá, 2000, *Criterios de auditoría para la evaluación de la razonabilidad y confiabilidad de la información de gestión*.

Office of the Auditor General of Canada, 1997, *Auditing the Management of People. An Approach to the Identification and Selection of Audit Issues*. Canada.

United States General Accounting Office. Office of the Comptroller General, 2000, *Human Capital. A Self-Assessment Checklist for Agency Leaders*, Version 1.

Isoard y Jimenez de Sandi, Carlos, 1979, *Auditoría de las operaciones del gobierno. Efectividad, eficacia y eficiencia del gasto público*, México, Fondo de Cultura Económica, Cap. IV, pp. 88-108.

Wolinsky, Jaime. “Manual de Auditoría para la Gestión de Negocios”. Cap 1. Pág 23 a 39. Editorial Osmar D. Buyatti.

Las Heras, José María. “Estado Eficaz”. Cap 7. Pág. 79 a 83. Editorial Osmar D. Buyatti.

Guy Leclerc, W. David Moynagh, Jean – Pierre Boisclair, Hugo R. Hanson. “Rendición de Cuentas, Informe de Rendimiento, Auditoría Comprensiva. Una perspectiva Integrada. Sección 2 Cap 5 Pág 65 a 74.

Isoard Carlos y Jiménez de Sandi. “Auditoría de las Operaciones del Gobierno”. Efectividad, Eficacia y Eficiencia del gasto público. Sección 2 Pág 101.

Buenas Prácticas en Auditoría de Gestión
Gubernamental
Lic. María Estela Moreno

Manual de Auditoría de Gestión del Sector Público Nacional. Auditoría General de la Nación. Gerencia General de Planificación. Gerencia de Normas y Procedimientos. Introducción.

Bernhard Friedmann, Presidente del Tribunal de Cuentas Europeo. “Pláticas y Normas de Auditoría”. Sección 3 “Control Interno”.

Dirección de Auditoría Interna MAE.
www.ambiente.gov.ec/ambiente/lotaip/organico/auditoria.

Normas de Auditoría Gubernamental. [File:///C:/Documents and Settings/Mercedes/Mis documentos/Normas De Auditoria Guber....](file:///C:/Documents%20and%20Settings/Mercedes/Mis%20documentos/Normas%20De%20Auditoria%20Guber...)

Principios y Normas de Auditoría del Sector Público. Comisión de Coordinación de los Organos Públicos de Control Externo del Estado Español.

Contraloría General de la República Bolivia. Normas de Auditoría Gubernamental (NAG).

Manual de Procedimientos de Auditoría Interna. Auditoría General Universidad de Buenos Aires. Cap 12 “Equipo de Trabajo Multidisciplinario”. Pág. 32.

Introducción a las Auditorías Operacionales. Criterios de Auditoría, Enfoques de Auditoría.

Herramientas De Auditoría de Gestión AGN. Gerencia General de Control del Sector Público Nacional No Financiero. Documento técnico N° 5.

Auditoría de Eficiencia. Oficina del Auditor de Canadá. Octubre 1995.

Medir la Gobernabilidad. ¿Quimera o instrumento de trabajo? Angel Saldomando, asesor del Programa de Gobernabilidad del PNUD (Programa de Naciones Unidas para el Desarrollo) en Nicaragua.

Mario Mora Quirós. Responsabilización por el Control de Resultados.

Buenas Prácticas en Auditoría de Gestión
Gubernamental
Lic. María Estela Moreno

Enrique Groisman y Emilia Lerner. Responsabilización por los Controles Clásicos.

Normas de Auditoría. Publicados por el Comité de Normas de Auditoría en el XIV Congreso de la INTOSAI 1992 en Washington, D.F., Estados Unidos con anexos del XV Congreso de la INTOSAI 1995 en el Cairo, Egipto.

Manual de Procedimientos de Auditoría de Gestión de Empresas y Sociedades del Estado.

Martha Rosa López Toledo. “La Auditoría de Gestión, una necesidad en la eficiencia”.

Kaplan y Norton. El Cuadro de Mando Integral.

Oszlak Oscar. ¿Responsabilización o responsabilidad?: el sujeto y el objeto de un estado responsable

Barzelay Michael. “La Auditoría De Desempeño Y La Nueva Gestión Pública: Los Roles Y Estrategias Cambiantes De Los Organismos Centrales De Auditoría”.

AGN Auditoría General de la Nación. Normas De Auditoría Externa De La Auditoría General De La Nación. Aprobadas por Resolución 145/93AGN del 7 de Octubre de 1993.

Manual De Auditoría De Naturaleza Operacional. Tribunal De Contas Da Uniao. Brasil. 2000.

Rusenias, Ruben, 1983, *Auditoría Interna y Operativa*, Buenos Aires, Editorial Cangallo.

Bouza Suárez, Alejandro, *Reflexiones acerca del uso de los conceptos de eficiencia y efectividad en el sector salud*, 2000, La Habana, Escuela Nacional de Salud Pública “Carlos J. Finlay”.

Indicadores de la Administración Nacional 1994-2002, Secretaría de Hacienda de la Nación, Oficina Nacional de Presupuesto, Dirección de Evaluación Presupuestaria.

Buenas Prácticas en Auditoría de Gestión
Gubernamental
Lic. María Estela Moreno

Office of the Deputy Prime Minister, Best value performance indicators: 2005/06, febrero de 2005, London.

Informe N° 34589-CL, Chile Estudio de Evaluación de Impacto del programa de Evaluación de Programas, 30 de diciembre de 2005, Documento de Banco Mundial, Volumen I y II.

May, E., Shand, D., Mackay, K., Rojas, F., Saavedra, J., Estudios del Banco Mundial sobre América Latina y el Caribe, Hacia la institucionalización de los sistemas de monitoreo y evaluación en América Latina y el Caribe

Otras fuentes:

Búsqueda en Internet de artículos y publicaciones sobre el tema.
<http://www.clad.or.ve/siare/index.htm>

<http://www.respondanet.com>

<http://www.lapiedad.org.ar>

<http://www.intosai.org>

Consulta con idóneos sobre el tema acerca de qué bibliografía abordar.

Consulta sobre fuentes bibliográficas, datos y normas técnicas a:

Normas técnicas nacionales (CPCE, AGN, SIGEN, Tribunales de Cuentas) e internacionales (EFS, Tribunal de Cuentas de Brasil, INTOSAI).

Informes de Auditoría de EFS Nacionales (AGN, SIGEN) o extranjeras (GAO, NAO, OAG, Tribunal de Cuentas de Brasil).

Bases de datos (INTOSAI, Banco Mundial, Respondanet.com, La Piedad).

Buenas Prácticas en Auditoría de Gestión
Gubernamental
Lic. María Estela Moreno

<http://www.nao.org.uk/home.htm> (Oficina de Auditoría Gubernamental de Inglaterra).

<http://www.oag-bvg.gc.ca/domino/other.nsf/html/99menu5e.html> (Oficina de Auditoría Gubernamental de Canadá).

<http://www.tcu.gov.br/AvaliacaoDeProgramasDeGoverno/> (Oficina de Auditoría Gubernamental de Brasil).

<http://www.gao.gov/audit.html> (Oficina de auditoría gubernamental de Estados Unidos).

Currículum de la investigadora:

- **Lic. María Estela Moreno - 31 años –DNI N° 24.353.574**

Paraná 383 3° “C”– Capital Federal 4371-6234 - 15-4183-3686

maria_estela_moreno@yahoo.com.ar

Estudios Universitarios:

- Facultad de Ciencias Sociales - Universidad de Buenos Aires.

Título Obtenido: Licenciada en Ciencia Política.

Especialización: Análisis Político y Opinión Pública.

- Facultad de Psicología – Universidad de Buenos Aires.

Primer Año aprobado. En curso.

Estudios de Posgrado:

- 1998 -Primer Año del Master Análisis de la Opinión Pública - Instituto Universitario Patricios.

- 1999 - Posgrado de Opinión Pública y Medios de Comunicación

Facultad Latinoamericana de Ciencias Sociales (FLACSO).

- 2000 – Posgrado de Métodos Cualitativos - CEIL - CONICET.

Buenas Prácticas en Auditoría de Gestión
Gubernamental
Lic. María Estela Moreno

- 2004-2005 - Maestría en Auditoría Gubernamental – Universidad Nacional de San Martín. Etapa de Confección de Tesis.
- 2006 – Gestión Socio Urbana y Participación Ciudadana en Políticas Públicas - Facultad Latinoamericana de Ciencias Sociales (FLACSO).

Cursos relacionados al control

<u>Tema:</u>	1° Curso de Inducción al Organismo
<u>Organización:</u>	Auditoría General de la Ciudad de Buenos Aires
<u>Lugar y fecha:</u>	Buenos Aires, 18, 19 y 20 de enero de 2000.
<u>Tema:</u>	Curso de Auditoría de Compras y Contrataciones
<u>Organización:</u>	Auditoría de la Ciudad de Buenos Aires
<u>Lugar y fecha:</u>	Buenos Aires, 7, 8, 9 y 10 de Febrero de 2000.
<u>Tema:</u>	Curso de Papeles de Trabajo
<u>Organización:</u>	Auditoría de la Ciudad de Buenos Aires
<u>Lugar y fecha:</u>	Buenos Aires, Marzo de 2000.
<u>Tema:</u>	Curso de Informes de Auditoría
<u>Organización:</u>	Auditoría de la Ciudad de Buenos Aires
<u>Lugar y fecha:</u>	Buenos Aires, Mayo de 2000.
<u>Tema:</u>	Curso Taller de Auditoría Operacional
<u>Organización:</u>	Sindicatura General de la Nación
<u>Lugar y fecha:</u>	Buenos Aires, 26, 27, 28, 29 y 30 de Junio de 2000.
<u>Tema:</u>	Muestreo Estadístico como Herramienta de Auditoría
<u>Organización:</u>	Sindicatura General de la Nación
<u>Lugar y fecha:</u>	Buenos Aires, Septiembre de 2000.
<u>Tema:</u>	Control y Evaluación de Inversiones Públicas
<u>Organización:</u>	Auditoría de la Ciudad de Buenos Aires
<u>Lugar y fecha:</u>	Buenos Aires, Julio 2000.
<u>Tema:</u>	Formulación de Proyectos en Ejecución en Políticas Públicas
<u>Organización:</u>	Universidad de Buenos Aires
<u>Lugar y fecha:</u>	Buenos Aires, Abril y Mayo de 2001.
<u>Tema:</u>	Auditoría de Gestión del Sector Público
<u>Organización:</u>	Auditoría de la Ciudad de Buenos Aires
<u>Lugar y fecha:</u>	Buenos Aires, Julio de 2001.

Buenas Prácticas en Auditoría de Gestión
Gubernamental
Lic. María Estela Moreno

- Tema: Administración Integral de Instituciones
Organización: Universidad de Buenos Aires
Lugar y fecha: Buenos Aires, 19 de junio al 17 de julio de 2001.
- Tema: “La administración Pública y las ONG’s en el abordaje a los grupos vulnerables” – III Semana de Política Social
Organización: Pontificia Universidad Católica Argentina
Lugar y fecha: Buenos Aires, 5 al 9 de noviembre de 2001.
- Tema: Formulación, Ejecución y Evaluación de Proyectos Sociales
Organización: Pontificia Universidad Católica Argentina
Lugar y fecha: Buenos Aires, 6 al 9 de noviembre de 2001.
- Tema: Técnicas para desarrollar habilidades de conducción
Organización: Universidad de Buenos Aires
Lugar y fecha: Buenos Aires, 20 de abril al 11 de mayo de 2002.
- Tema: “La obra pública en la Ciudad de Buenos Aires”
Organización: Auditoría de la Ciudad de Buenos Aires
Lugar y fecha: Buenos Aires, 18, 19, 20, 21 y 24 de junio de 2002.
- Tema: Auditoría por indicadores
Organizador: Programa de Fortalecimiento Institucional – Banco Interamericano de Desarrollo (BID)
Lugar y Fecha: Buenos Aires, 25 de noviembre al 16 de diciembre de 2002.
- Tema: Administración de Proyectos financiados por organismos internacionales
Organizador: Programa de Fortalecimiento Institucional – Banco Interamericano de Desarrollo (BID)
Lugar y Fecha: Buenos Aires, 26 de noviembre al 10 de diciembre de 2002.
- Tema: Auditoría de sistemas y tecnología informática.
Organizador: Auditoría General de la Ciudad de Buenos Aires.
Lugar y Fecha: Buenos Aires, 2 al 5 de junio de 2003.
- Tema: II Congreso Internacional de ASUR
Organizador: Auditoría General de la Provincia de Salta.
Lugar y Fecha: Salta, 18, 19 y 20 de mayo de 2005.
- Tema: Confección de Informes
Organizador: Auditoría General de la Ciudad de Buenos Aires.
Lugar y Fecha: Buenos Aires, 26 y 27 de julio de 2005.

Buenas Prácticas en Auditoría de Gestión
Gubernamental
Lic. María Estela Moreno

Tema: Auditoría Integral
Organizador: Auditoría General de la Ciudad de Buenos Aires.
Lugar y Fecha: Buenos Aires, 29 al 31 de agosto de 2005.

Tema: Auditoría de Recursos Humanos
Organizador: Auditoría General de la Ciudad de Buenos Aires.
Lugar y Fecha: Buenos Aires, 17 y 18 de octubre de 2005.

Tema: Conducción de equipos
Organizador: Auditoría General de la Ciudad de Buenos Aires.
Lugar y Fecha: Buenos Aires, Noviembre de 2005.

Publicaciones

- Auditoría Operacional: Las mejores prácticas para realizar una auditoría de gestión gubernamental. Los alcances de los modelos de control de las haciendas públicas del MERCOSUR y de sus técnicas investigativas, 2005, Salta.

Antecedentes docentes

Universidad de Buenos Aires – Ciclo Básico Común – Introducción al Conocimiento de la Sociedad y el Estado – Julio 1997 / Julio 1998.

Auditoría General de la Ciudad de Buenos Aires – Herramientas de Relevamiento (curso para principiantes y para avanzados) - Julio 2004.

Universidad Nacional de La Matanza – Tecnicatura en Control y Auditoría Gubernamental - Auditoría Operacional – Marzo de 2005 a la actualidad.

Dirección general de Auditoría – Ministerio de Economía de la Provincia de Tucumán – Auditoría Operacional Agosto de 2005.

Auditoría General de la Ciudad de Buenos Aires – Un avance hacia una nueva metodología en la confección de Papeles de Trabajo – Octubre / Noviembre de 2005.

Organismo Nacional de Administración de Bienes (ONABE) – Unidad de Auditoría Interna - Capacitación del personal – Febrero de 2006 a la actualidad.

Auditoría General de la Ciudad de Buenos Aires – Curso Intensivo de Auditoría – 8 al 27 de marzo de 2006.