



ESCUELA DE POLÍTICA Y GOBIERNO
MAESTRÍA EN AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

PROMOCIÓN 2018-2019

Tesis:

“Propuesta de Programa de Trabajo para la Auditoría de los Estados Contables presentados por los Servicios Administrativos Financieros de la Administración Nacional”

Maestrando: Florencia Pignatelli

Director: Lic. Cristian Módolo

Buenos Aires, febrero de 2022

INDICE

<u>INTRODUCCIÓN</u>	5
<u>CAPÍTULO I- EL SECTOR PUBLICO NACIONAL Y LA CUENTA DE INVERSIÓN</u>	9
1.1 SECTOR PÚBLICO NACIONAL	9
1.2 LA CUENTA DE INVERSIÓN	13
1.3 CONTROL DE LA CUENTA DE INVERSIÓN.	24
<u>CAPITULO II: ANÁLISIS DE LAS NORMAS DE CONTROL EXTERNO GUBERNAMENTAL</u>	27
2.1 TIPOS DE CONTROL GUBERNAMENTAL	28
2.1.1 CONTROL FINANCIERO GUBERNAMENTAL	28
2.1.2 CONTROL DE LA GESTIÓN GUBERNAMENTAL.	28
2.1.3 CONTROL DE CUMPLIMIENTO GUBERNAMENTAL	29
2.2 PARTES DEL CONTROL EXTERNO GUBERNAMENTAL	29
2.3 OBJETO DEL CONTROL EXTERNO GUBERNAMENTAL	30
2.4 PROCESO DE CONTROL EXTERNO GUBERNAMENTAL	30
2.4.1 PLANIFICACIÓN.	31
2.4.1.1 PRODUCTOS Y HERRAMIENTAS COMUNES A LAS TRES NORMAS PARTICULARES	31
2.4.2. EJECUCIÓN.	35
2.4.2.1 HALLAZGOS	36
2.4.2.2 TAREAS Y PRODUCTOS COMUNES A LAS TRES NORMAS PARTICULARES	36
2.4.3 CONCLUSIONES E INFORME	38
2.4.3.1 TAREAS Y PRODUCTOS COMUNES A LAS TRES NORMAS PARTICULARES	38
3.1 PLANIFICACIÓN	41
3.1.1 DESARROLLO DEL OBJETIVO DE AUDITORÍA	42
3.1.2. OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN GENERAL	43
3.1.2.1 RELEVAMIENTO DE CONTROL INTERNO	45
3.1.2.1.1 CONTROLES GENERALES	46
3.1.2.1.2 CONTROLES ESPECÍFICOS	47
3.1.2.1.3 MÉTODOS DE RELEVAMIENTO	47
3.1.2.2 DETERMINACIÓN DE LA IMPORTANCIA, SIGNIFICATIVIDAD Y RIESGO.	49
3.1.2.2.1 RIESGO DE AUDITORÍA.	49
3.1.2.2.1.1 FACTORES QUE DETERMINAN LOS RIESGOS	51
3.1.2.2.1.1.1 RIESGO INHERENTE	51
3.1.2.2.1.1.2 RIESGO DE CONTROL	51
3.1.2.2.1.1.3 RIESGO DE DETECCIÓN	51
3.1.2.2.1.2 NIVELES DE RIESGO DE AUDITORÍA	52
3.1.2.2.1.3 TÉCNICAS DE ADMINISTRACIÓN DEL RIESGO	54
3.1.2.2.1.4 IDENTIFICACIÓN DEL RIESGO	54
3.1.2.2.1.5 ESTIMACIÓN DEL RIESGO	55

3.1.2.2.1.6 DETERMINACIÓN DE LOS OBJETIVOS DE CONTROL	55
3.1.2.2.1.7 DETECCIÓN DEL CAMBIO	56
3.1.2.2.1.8 ACCIONES PARA ENFRENTAR EL RIESGO	57
3.1.2.2.1.9 HERRAMIENTAS Y TÉCNICAS PARA EVALUAR LOS RIESGOS	57
3.1.2.3 DETERMINACIÓN DEL ALCANCE Y ESTRATEGIA DE LA AUDITORÍA.	58
3.1.2.4 RECURSOS APLICABLES.	58
3.1.2.5 PROGRAMA DE AUDITORÍA.	59

CAPÍTULO IV. PROGRAMA DE TRABAJO **61**

4.1 CONCLUSIONES DEL RELEVAMIENTO DE PROCEDIMIENTOS.	61
4.1.1 BALANCE GENERAL	61
4.1.2 CUADROS Y ANEXOS	63
4.2 MODELO DE PROGRAMA DE TRABAJO	68

MODELO DE PROGRAMA DE TRABAJO **70**

DISPONIBILIDADES	71
CRÉDITOS	72
INVERSIONES	73
BIENES DE CONSUMO	74
BIENES DE CAMBIO.	75
BIENES DE USO	76
DEUDAS	78
PREVISIONES	79
PATRIMONIO NETO - ESTADO DE EVOLUCIÓN DE PATRIMONIO NETO	80
FONDOS DE TERCEROS Y EN GARANTÍA.	81
RECURSOS Y GASTOS	82
RECURSOS	82
GASTOS	83
ESTADO DE ORIGEN Y APLICACIÓN DE FONDOS (EOAF).	84
NOTA A LOS ESTADOS CONTABLES	85

CUADROS Y ANEXOS **87**

CUADRO 1 – ANEXO A – BANCOS (CUENTAS CORRIENTES Y CAJAS DE AHORRO)	88
CUADRO 1 – ANEXO B – MOVIMIENTOS FINANCIEROS (CAJA Y BANCOS)- DESAGREGACION DE SALDOS INICIALES, FINALES E INFORMACION COMPLEMENTARIA	91
CUADRO 1 – ANEXO C – MOVIMIENTO DE FONDO ROTATORIO	92
CUADRO 2- INGRESO POR CONTRIBUCIONES AL TESORO Y REMANENTES DE EJERCICIOS ANTERIORES	93
CUADRO 3 – MOVIMIENTO DE FONDOS Y VALORES DE TERCEROS Y EN GARANTÍA	94

CUADRO 4.- BIENES DE USO Y DE CONSUMO	97
CUADRO 6 ESTADO DE LA DEUDA PÚBLICA INDIRECTA – SIGADE	102
CUADRO 7 - DETALLE DE CRÉDITOS Y DEUDAS CON ORGANISMOS DE LA ADMINISTRACIÓN NACIONAL.	105
CUADRO 7.3 - “DETALLE DE CRÉDITOS Y DEUDAS CON EL SECTOR PRIVADO”	107
CUADRO 8 – “ANTICIPOS PROVEEDORES Y CONTRATISTAS” INTEGRADOS POR CUADRO 8.1 – “ANTICIPOS A PROVEEDORES Y CONTRATISTAS A CORTO PLAZO” Y CUADRO 8.2 “ANTICIPOS A PROVEEDORES Y CONTRATISTAS A LARGO PLAZO”.	108
CUADRO 9 – COMPATIBILIDAD DE ESTADOS CONTABLES.	109
CUADRO 10 – FONDOS FIDUCIARIOS	110
CUADRO 12 - "ESTADO DE EVOLUCIÓN DE LA DEUDA EXIGIBLE"	112
CUADRO 13, 13.1, 13.2, Y 13.3 “PRÉSTAMOS EXTERNOS Y/O TRANSFERENCIAS NO REEMBOLSABLES EXTERNAS”.	113
CUADRO DE JUICIOS – CAP. II DE LA DISPOSICIÓN 71/10 CGN	116
<u>CONCLUSIÓN</u>	<u>118</u>
<u>BIBLIOGRAFÍA</u>	<u>124</u>
CUENTA DE INVERSIÓN 2018 – MINISTERIO DE ECONOMÍA – SECRETARÍA DE HACIENDA – CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN.	124

LISTA FIGURAS

FIGURA 1 SECTOR PÚBLICO NACIONAL.....	10
FIGURA 2 JURISDICCIÓN	11
FIGURA 3 RESPONSABILIDAD DEL TITULAR DEL SAF.....	12

LISTA DE TABLAS

TABLA 1 CUADROS Y ANEXOS OD Y AC: CUADROS QUE PRESENTAN AMBOS ORGANISMOS .	18
TABLA 2 CUADROS Y ANEXOS OD Y AC: CUADROS ESPECÍFICOS DE LOS OD Y AC	19
TABLA 3: PRODUCTOS Y HERRAMIENTAS COMUNES A LAS TRES NORMAS PARTICULARES- PLANIFICACIÓN: ESTUDIO PRELIMINAR Y ACTIVIDADES DE PLANIFICACIÓN	32
TABLA 4: PRODUCTOS Y HERRAMIENTAS COMUNES A LAS TRES NORMAS PARTICULARES- PLANIFICACIÓN: PLAN DE TRABAJO.....	33
TABLA 5 PRODUCTOS Y HERRAMIENTAS COMUNES A LAS TRES NORMAS PARTICULARES- PLANIFICACIÓN: ACTIVIDADES, RIESGOS Y ALCANCE	34
TABLA 6 TAREAS Y PRODUCTOS COMUNES A LAS TRES NORMAS PARTICULARES- EJECUCIÓN	37
TABLA 7 TAREAS Y PRODUCTOS COMUNES A LAS TRES NORMAS PARTICULARES- CONCLUSIONES E INFORME .	39
TABLA 8: NIVELES DE RIESGO	53

INTRODUCCIÓN

La ley 24.156 incluyó entre los estados que integran la cuenta de inversión, el estado patrimonial de la Administración Central, a los que se le integran los patrimonios de la administración descentralizada. Esto impone expedirse a la Auditoría General de la Nación, por un lado, con relación a la ejecución presupuestaria vinculada con los flujos financieros que dan lugar a las transacciones del gobierno en el ejercicio, y por el otro, obtener evidencias con relación a que dichos estados patrimoniales respondan a la realidad económica de la hacienda.

En el año 2009, la Auditoría General de la Nación (en adelante AGN) mediante la Disposición N 74/09 para la emisión de los informes de auditoría relativos a la Cuenta de Inversión, encomendó la elaboración de dos Informes del Auditor en forma separada. Uno con la opinión referida a la ejecución Presupuestaria y otro con el dictamen referido a los Estados Contables de la Administración Central, Organismos Descentralizados, Instituciones de la Seguridad Social y Entes Públicos. Es de destacar que previo al 2009, no existía esta división en los dictámenes y era permanente la abstención de opinión. En función de ello, la AGN propuso, a fin de encausar una opinión, escindir la ejecución presupuestaria de los EECC. Posteriormente, identificar y trabajar en las excepciones que fundamentaban la abstención, a través de un plan de normalización conducido junto con el auditado. Como resultado se obtuvo que, al cabo de pocos años, el auditor contó con las seguridades razonables para emitir una opinión producto de las correcciones efectuadas en cada uno de los dictámenes desdoblados.

Con relación a la ejecución del presupuesto, el tratamiento del tema se plantea desde dos ángulos. El primer ángulo se refiere al proceso administrativo que es de orden técnico, legal y contable, vinculado con la ejecución del presupuesto de gastos y recursos. Analiza la correcta utilización de las autorizaciones para gastar y la administración de los recursos. Se encuadra dentro del campo de las auditorías financieras y de cumplimiento, dado que analiza los créditos autorizados presupuestariamente, sus modificaciones, la adecuada registración y la correcta exposición de lo ejecutado.

El segundo ángulo comprende esencialmente el análisis macroeconómico y medición de metas y objetivos previstos en los programas presupuestarios de manera tal que se posibilite la valoración de la gestión de gobierno en cuanto a los resultados esperados respecto a los obtenidos en la ejecución de políticas públicas.

Con relación a los Estados Contables, la Cuenta de Inversión incluye los estados contables patrimoniales de la Administración Central, a los que se integran los patrimonios netos de los Organismos Descentralizados, Instituciones de la Seguridad Social, Universidades Nacionales, Sociedades y Empresas del Estado.

La planificación plurianual de la auditoría de la Cuenta de Inversión, prevé una metodología que consta de dos subsistemas, uno es el conjunto de indicadores que mide el Nivel de Exposición al Riesgo (NERR) de los Servicios Administrativo Financiero (en adelante SAF) y el otro es el que organiza el ranking en tramos a fin de establecer un orden de elegibilidad que además permita auditar el 100% del universo en un ciclo de tiempo dado.

Los SAF deben elaborar y presentar, dentro de los plazos fijados por la Resolución de Cierre de Ejercicio de cada año que a tales fines emita la SECRETARÍA DE HACIENDA del MINISTERIO DE HACIENDA los cuadros y anexos que se presentan a la Contaduría General de la Nación (en adelante CGN).

Una vez seleccionados los SAF el Departamento de Control de la Muestra¹, eleva la propuesta de la muestra a auditar en el ejercicio al Colegio de Auditores² de acuerdo a la metodología aprobada por la Disposición. 310/2013-AGN. Los equipos de campo de este Departamento, son los encargados de llevar a cabo cada una de las auditorías de los cuadros

¹ Es el encargado de programar, coordinar, supervisar, y ejecutar las acciones necesarias para evaluar la gestión financiera de organismos de Administración Central y de Organismos Descentralizados que muestren los respectivos resultados presupuestarios, económicos y financieros. Asimismo, analiza la confiabilidad y consistencia de la información presupuestaria de dichos organismos como muestra, así como el cumplimiento de metas y objetivos

² Conjunto de SAF, cuyas auditorías se realizan en forma periódica (es decir, que son objetos específicos de auditoría no constantes).

y anexos presentados ante la Contaduría General de la Nación y elaborar los correspondientes informes.

En el año 2015 la Auditoría General de la Nación aprueba las Resolución 26/15 (Normas de control Externo Gubernamental) y las resoluciones complementarias 185/16 y 187/16 (Normas de Control Externo Financiero y Control de Cumplimiento Gubernamental, respectivamente). Las mismas comenzaron a aplicarse a los trabajos de control externo gubernamental a partir del 1° de Enero del año 2017

A pesar que desde el 2017 el Departamento de Control de la Muestra aplica las Normas de Control Externo Gubernamental aprobadas por la Auditoría General de la Nación, las mismas carecen de un programa de trabajo para la auditoría de Estados Contables y es por eso que las auditorías realizadas por este Departamento aplican variados tipos de procedimientos para verificar que se cumpla con la Resolución de Cierre de la Secretaría de Hacienda y las disposiciones de la Contaduría General de la Nación.

El objetivo general se descompone en tres objetivos específicos: el primero es relevar los procedimientos de Auditoría realizados actualmente en la AGN sobre los Estados Contables presentados por los SAF; el segundo es relevar los lineamientos **nacionales e internacionales** para realizar Auditorías Financieras y de Cumplimiento sobre Estados Contables; y el tercer objetivo es redactar una propuesta de **Programa de Trabajo** para la Auditoría de los Estados Contables presentados por los SAF.

Para cumplir con estos objetivos, se realizó un relevamiento y un análisis de las planificaciones e informes de auditoría realizados en el Departamento de Control de la Muestra con el fin de identificar los procedimientos más habituales de la administración central y organismos descentralizados. Asimismo, se realizaron entrevistas a los supervisores, jefes de equipo, auditores de campo y Jefa de Departamento del Departamento de Control de la Muestra con el fin de establecer los procedimientos que generan mayor consenso, para dar cumplimiento a este objetivo, se realizó un análisis de las Normas de Auditoría Externa de la AGN, las Normas Internacionales para las Entidades Fiscalizadoras Superiores de la INTOSAI, las Normas Internacionales de Auditoría de la IFAC y la

Resolución Técnica N.º 37 de la FACPCE con el fin de contrastar los procedimientos relevados y los estándares nacionales e internacionales. Concluiré con la elaboración de un programa de trabajo para auditar los Cuadros y Anexos presentados por la Administración Central y los Organismos Descentralizados cuyo propósito es que sea de utilidad como apoyo a las tareas de campo y como instrumento para capacitar a los auditores actuales y aquellos que vayan a incorporarse a los fines de agilizar las tareas de capacitación.

Esta tesis se encuentra organizada en 4 capítulos y concluye con un modelo de programa de trabajo: En el primer capítulo se analiza la composición del Sector Público Nacional según la ley 24.156, luego se describe la cuenta de inversión y detalla los cuadros y anexos que presentan la administración central y organismos descentralizados. En el segundo capítulo, se desarrollan las Normas de Control Externo Gubernamental (en adelante NCEG) y un cuadro comparativo para las distintas etapas del proceso de auditoría de las normas de control financiero, de gestión y cumplimiento gubernamental. En el tercer capítulo se abordan dos aspectos claves de la etapa de planificación: relevamiento de control interno y la evaluación de riesgos que nos permiten culminar con el planeamiento específico de la auditoría. En el cuarto capítulo, se analizarán los procedimientos de auditoría de los Estados Contables que actualmente se llevan a cabo en el Departamento de Control de la Muestra de la Auditoría General de la Nación. Finalmente, se concluye con un modelo de programa de trabajo

CAPÍTULO I- EL SECTOR PÚBLICO NACIONAL Y LA CUENTA DE INVERSIÓN

En este capítulo se analiza la composición del Sector Público Nacional según la ley 24.156, luego se describe la cuenta de inversión y detallan los cuadros y anexos que presentan la administración central y organismos descentralizados que constituirán el objeto de auditoría del Departamento de Control de la Muestra, del cual se hace un esclarecimiento en cuanto a su lugar y responsabilidades dentro de la Auditoría General de la Nación.

1.1 Sector Público Nacional

De acuerdo con el Artículo 8 de la Ley de Administración Financiera, el Sector Público se encuentra conformado por:

- a. Administración Nacional, conformada por la Administración Central y los Organismos Descentralizados, comprendiendo en estos últimos a las Instituciones de Seguridad Social.
- b. Empresas y Sociedades del Estado que abarca a las Empresas del Estado, las Sociedades del Estado, las Sociedades Anónimas con Participación Estatal Mayoritaria, las Sociedades de Economía Mixta y todas aquellas otras organizaciones empresariales donde el Estado nacional tenga participación mayoritaria en el capital o en la formación de las decisiones societarias.
- c. Entes Públicos excluidos expresamente de la Administración Nacional, que abarca a cualquier organización estatal no empresarial, con autarquía financiera, persona jurídica y patrimonio propio, donde el Estado nacional tenga el control mayoritario del patrimonio o de la formación de las decisiones, incluyendo aquellas entidades públicas no estatales donde el Estado nacional tenga el control de las decisiones.
- d. Fondos Fiduciarios integrados total o mayoritariamente con bienes y/o fondos del Estado nacional.

FIGURA 1: SECTOR PÚBLICO NACIONAL



Fuente: Elaboración propia en base a la Ley 24.156.

Asimismo, el artículo 9 de la ley 24156 establece que se entenderá por entidad a toda organización pública con persona jurídica y patrimonio propio y por jurisdicción a cada una de las siguientes unidades:

FIGURA 2 JURISDICCIÓN



Fuente: Elaboración propia en base a la Ley 24.156.

En cada Jurisdicción o Entidad, los sistemas se organizarán y operarán dentro de un Servicio Administrativo Financiero (en adelante SAF) integrado a su estructura organizativa. Cuando las características del organismo lo hagan aconsejable, podrá organizarse más de un SAF en una determinada jurisdicción o entidad³

Los SAF brindarán apoyo administrativo a las máximas autoridades del organismo y tendrán a su cargo el cumplimiento de las políticas, normas y procedimientos que elaboren los órganos rectores de los sistemas de administración financiera.

Los titulares de los SAF tendrán las siguientes responsabilidades primarias:

- Elevar a consideración de las autoridades superiores de las jurisdicciones y entidades los documentos que consoliden los proyectos de asignación y reasignación de recursos presupuestarios a las Unidades Ejecutoras de los Programas Presupuestarios, y la

³ (Decreto 1344/07. Artículo. 6)

documentación que requiera la CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN de la SUBSECRETARÍA DE PRESUPUESTO de la SECRETARÍA DE HACIENDA del MINISTERIO DE ECONOMÍA Y PRODUCCIÓN para la elaboración de la Cuenta de Inversión y demás estados contables financieros a su cargo.

- Elaborar la rendición de cuentas en el ámbito de su competencia, de acuerdo a las normas, procedimientos y plazos que determine la CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN, incorporando toda información que permita verificar el uso eficaz y eficiente de los recursos asignados. La mencionada rendición y sus documentos de respaldo quedarán archivados en cada S.A.F, ordenados en forma tal que faciliten la realización de las auditorías que correspondan.

FIGURA 3 RESPONSABILIDAD DEL TITULAR DEL SAF



- ORGANOS RECTORES DE LOS SISTEMAS DE ADMINISTRACIÓN FINANCIERA
- UNIDADES EJECUTORAS DE LOS PROGRAMAS
- UNIDADES RESPONSABLES DE LA REGISTRACIÓN CONTABLE
- UNIDADES DE TESORERÍA

Fuente: Elaboración propia en base a la Ley 24.156.

Las unidades ejecutoras de las categorías programáticas (programa, subprograma, proyecto, actividad y obra) participarán de la formulación, ejecución y evaluación del

presupuesto físico y financiero respectivo, cualquiera sea la fuente que financie sus gastos. El SAF coordinara integralmente a las referidas unidades ejecutoras.⁴

Ahora que comprendemos como se conforma el sector público nacional, podremos ahondar en el objeto de esta tesis que es justamente la auditoría de los Estados Contables de la administración central y los organismos descentralizados. En relación a los titulares de los SAF es de destacar que tienen un papel muy importante en la auditoría ya que serán los que reciben el requerimiento de información por parte de la AGN quien deberá verificar el cumplimiento de la presentación y exposición de los cuadros y anexos, que deberá presentar el SAF según las normas de cierre emitidas por el Órgano Rector.

1.2 La Cuenta de Inversión

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

La Cuenta de Inversión genera información relevante, confiable y oportuna y constituye una herramienta primordial para el análisis y evaluación de la gestión gubernamental durante un período dado y expone la situación del patrimonio público.

Por lo expuesto precedentemente, el Poder Ejecutivo Nacional eleva a consideración del Honorable Congreso de la Nación la Cuenta de Inversión del ejercicio 2018, confeccionada de acuerdo a las normas y criterios establecidos por la mencionada Ley N° 24.156 y normas modificatorias y complementarias, sobre la base de registros analíticos y mediante la concentración de datos de la Administración Central, Organismos Descentralizados, Instituciones de Seguridad Social, Universidades Nacionales, Sociedades y Empresas del Estado, Fondos Fiduciarios y Entes Públicos.

⁴ Decreto 1344/07- Artículo 6.

Para la elaboración de los Estados Contables, la Contaduría General de la Nación, entre otras tareas, consolida e integra la información contable que, luego de controlada, autorizada, procesada y registrada por las Unidades de Registro Primario de las Entidades y Jurisdicciones de la Administración Nacional –sujetas a sus respectivos órganos de control interno y externo- es ingresada por aquellos al Sistema Integrado de Información Financiera (S.I.D.I.F.), quedando en su poder la totalidad de la documentación de respaldo, conforme el inciso c) de la reglamentación del artículo 6 de la citada ley.

La Contaduría General de la Nación, con la información obrante en el sistema y la adicional que solicita, realiza los análisis y demás tareas que aseguren la coherencia en las cifras que expone, partiendo del principio de descentralización operativa y de la aplicación de los procedimientos de control –tanto interno como externo- en cada responsable de la transacción.

En tal sentido es del caso puntualizar que la citada Contaduría elabora el Balance de la Administración Central, a partir de las registraciones automáticas que surgen de las transacciones presupuestarias que los Organismos que la conforman reportan al S.I.D.I.F., e integra el Patrimonio Neto del resto de los entes que conforman el Sector Público Nacional, conforme estos informan a la mencionada Contaduría.

Respecto del contenido de la presente Cuenta de Inversión, se ha seguido el lineamiento establecido por el artículo 95 de la Ley N° 24.156.

En el primer tomo se presentan los Principales Aspectos Metodológicos y Conceptuales, donde se detallan las principales acciones llevadas a cabo por los componentes del Sistema de Administración Financiera durante el ejercicio fiscal.

Posteriormente, se formulan Comentarios a la Ejecución Presupuestaria del año bajo análisis y se efectúa un análisis de los artículos relevantes en materia presupuestaria y financiera de la Ley N° 27.431, de Presupuesto de Gastos y Recursos de la Administración Nacional para el ejercicio correspondiente conforme la información remitida por las unidades

responsables, con el objeto de brindar los elementos de juicio necesarios que posibiliten al lector una adecuada comprensión de los hechos acaecidos.

Asimismo, se expone la Compatibilización Contable-Presupuestaria que permite el cotejo entre el resultado corriente de la Cuenta Ahorro Inversión Financiamiento (A.I.F.) de la Administración Central y el resultado del Estado de Recursos y Gastos Corrientes, con el objeto de permitir evaluar la coherencia entre ambos resultados.

Seguidamente, se presentan los Estados de Ejecución del Presupuesto de la Administración Nacional, dentro de los cuales se incluyen la Cuenta Ahorro-Inversión-Financiamiento de la Administración Nacional (A.I.F.) con su correspondiente metodología de elaboración, los presupuestos de gastos y de recursos, transferencias interinstitucionales, fuentes y aplicaciones financieras y el detalle de cargos y horas de cátedra ocupados al cierre del ejercicio.

A continuación, se incorpora información relacionada con el Análisis de las Contribuciones al Tesoro y de los Ingresos por Remanentes, que incluye las Contribuciones que durante el ejercicio diversos organismos de la Administración Central y Descentralizados han efectuado a favor del Tesoro Nacional, la ejecución de los remanentes de ejercicios anteriores durante el año analizado y un detalle del Recaudado no Devengado de los Servicios Administrativo Financieros de la Administración Central, los Organismos Descentralizados y las Instituciones de Seguridad Social para el presente ejercicio.

Más adelante, se consigna el Estado de Situación del Tesoro de la Administración Central con su correspondiente informe metodológico y el Estado de Situación de la Deuda Pública de la Administración Central, conforme a la información elaborada por la Secretaría de Finanzas.

Posteriormente, se presenta la Cuenta Ahorro-Inversión-Financiamiento del Sector Público Nacional no Financiero que resume la gestión financiera consolidada de dicho Sector y que permite mostrar los resultados operativo, económico y financiero referentes a cada Nivel Institucional.

Seguidamente, se exponen las Cuentas Ahorro Inversión Financiamiento de los Organismos Descentralizados, Instituciones de Seguridad Social, Universidades Nacionales, Empresas y Sociedades del Estado, Fondos Fiduciarios y Entes Públicos con los comentarios sobre la ejecución presupuestaria de los últimos cuatro mencionados.

Finalizando este primer tomo, se muestran los Estados Contables de la Administración Central elaborados conforme el marco conceptual específico para el Sector Público Nacional, dispuesto por la Resolución N° 25/95 S.H.

Dichos Estados están compuestos por el Balance General, el Estado de Recursos y Gastos Corrientes, el Estado de Origen y Aplicación de Fondos y el Estado de Evolución del Patrimonio Neto, con sus correspondientes Notas a los Estados Contables y los Anexos relacionados con Bienes de Uso y con los Patrimonios Netos de entidades del Sector Público Nacional y Aportes a Organismos Internacionales.

El segundo tomo, corresponde a la Evaluación de Resultados de la Gestión Gubernamental conforme a la información preparada por la Oficina Nacional de Presupuesto, en cumplimiento de lo dispuesto por los artículos 43 y 95 de la Ley N° 24.156 y normas modificatorias y complementarias. Incluye el Sistema de Seguimiento Físico – Financiero y los Resultados por Programas y Proyectos por Orden Institucional.

Adicionalmente, en el marco del Presupuesto orientado a Resultados se incluye un apartado específico inherente al desempeño de los Indicadores de Resultado identificados en diversos programas presupuestarios, fortaleciendo la cadena de valor público.

De acuerdo a la metodología adoptada en años anteriores con el fin de otorgar mayor nivel de accesibilidad y comprensión a la Cuenta de Inversión, se ha incluido en una Separata de Ejecución Presupuestaria la información sobre la ejecución presupuestaria de gastos y recursos por nivel institucional, es decir Administración Central, Organismos Descentralizados e Instituciones de Seguridad Social.

Asimismo, se incorporan los cuadros de movimientos financieros presentados por las unidades ejecutoras de préstamos externos agrupados por servicio administrativo-financiero del cual dependen presupuestariamente.

En el 2018, se decidió incorporar un capítulo donde se exponen las inconsistencias a la ejecución presupuestaria en distintos anexos. Allí quedan expuestos aquellos organismos o UEPEX que, después de realizados diversos reclamos, cerraron la ejecución del ejercicio incumpliendo con las normas vigentes.

Por su parte, la Separata de Deuda Pública, elaborada íntegramente por la Secretaría de Finanzas, contiene el detalle analítico del Estado de Situación de la Deuda Pública, relacionado con la Resolución Conjunta N° 293/04 S.H. y N° 127/04 S.F y modificatoria N° 464/07 S.H. y N° 97/07 S.F.

Anualmente la Secretaría de Hacienda de la Nación emite una resolución que actualiza el Manual de Cierre por la cual establece como se procederá al cierre de cada ejercicio fiscal y toda la información que debe ser presentada por los distintos organismos, disponiendo que la Contaduría General de la Nación con la información que surja de los registros del Sistema Integrado de Información Financiera en su entorno internet (e-Sidif) y con la complementaria requerida por dicho acto administrativo, efectuará el cierre de las cuentas correspondientes al ejercicio y procederá a confeccionar la Cuenta de Inversión⁵.

Este programa se encuentra enfocado en la ejecución del presupuesto y los estados contable financieros de la administración nacional, es por ello que se desarrollará como deben presentar la información tanto los organismos descentralizados como la administración central para que luego dicha información pueda ser auditada por el órgano de control externo la Auditoría General de la Nación, específicamente por la Gerencia de Cuenta de Inversión con su Departamento de Control de la Muestra.

⁵ Resolución de cierre de ejercicio. Artículo 1. Secretaría de Hacienda del Ministerio de Economía

Los SAF de la Administración Central y los Organismos Descentralizados deben elaborar y presentar, dentro de los plazos fijados por la Resolución de Cierre de Ejercicio de cada año que a tales fines emita la Secretaría de Hacienda del Ministerio de Economía (en adelante Resolución de Cierre), los Cuadros y Anexos que se indican a continuación:

TABLA 1 CUADROS Y ANEXOS OD Y AC: CUADROS QUE PRESENTAN AMBOS ORGANISMOS

ORGANISMOS DESCENTRALIZADOS	ADMINISTRACIÓN CENTRAL
Cuadro 1 – “Movimientos Financieros (Caja y Bancos)”	Cuadro 1 – “Movimientos Financieros (Caja y Bancos)”
Cuadro 1.a. Bancos (Cuentas Corrientes y Cajas de Ahorro)	Cuadro 1.a. Bancos (Cuentas Corrientes y Cajas de Ahorro)
Cuadro 1.c “Movimientos de Fondo Rotatorio”	Cuadro 1.c “Movimientos de Fondo Rotatorio”
Cuadro 2 – “Ingresos por Contribuciones al Tesoro y Remanentes de Ejercicios Anteriores”	Cuadro 2 – “Ingresos por Contribuciones al Tesoro y Remanentes de Ejercicios Anteriores”
Cuadro 7– “Detalle de Créditos y Deudas” integrado por:	Cuadro 7– “Detalle de Créditos y Deudas” integrado por:
Cuadro 7.1 – “Detalle de Créditos y Deudas con Organismos de la Administración Nacional” y sus Anexos “Créditos” y “Deudas”	Cuadro 7.1 – “Detalle de Créditos y Deudas con Organismos de la Administración Nacional” y sus Anexos “Créditos” y “Deudas”
Cuadro 13 – “Préstamos externos y/o transferencias no reembolsables externas – Cuadro Consolidado”	Cuadro 13 – “Préstamos externos y/o transferencias no reembolsables externas – Cuadro Consolidado”
Cuadro 13.1 – “Préstamos externos y/o transferencias no reembolsables externas - Datos Generales”	Cuadro 13.1 – “Préstamos externos y/o transferencias no reembolsables externas - Datos Generales”
Cuadro 13.2 – “Préstamos externos y/o transferencias no reembolsables externas – Cuentas Bancarias”	Cuadro 13.2 – “Préstamos externos y/o transferencias no reembolsables externas – Cuentas Bancarias”
Cuadro 13.3 – “Préstamos externos y/o transferencias no reembolsables externas – Estado Financiero”	Cuadro 13.3 – “Préstamos externos y/o transferencias no reembolsables externas – Estado Financiero”
Cuadro 14 – “Tenencia de Acciones correspondientes al Ejercicio Fiscal que se cierra”	Cuadro 14 – “Tenencia de Acciones correspondientes al Ejercicio Fiscal que se cierra”

Fuente: Elaboración propia en base a la Resolución de Cierre.

TABLA 2 CUADROS Y ANEXOS OD Y AC: CUADROS ESPECÍFICOS DE LOS OD Y AC

ORGANISMOS DESCENTRALIZADOS	ADMINISTRACIÓN CENTRAL
	Cuadro 1.b. “Movimientos Financieros (Caja y Bancos) y
	Cuadro 3 – “Movimientos de Fondos y Valores de Terceros y en Garantía” y sus Anexos AXT 711, AXT 712 y AXT 725
	Cuadro 4 – “Bienes de Uso y de Consumo”, integrados por:
	Cuadro 4.1 – “Movimiento de Bienes de Consumo” y Anexo Existencia Final
	Cuadro 4.2 – “Cuadro General de Bienes de Uso” y sus Anexos 4.2.1, 4.2.2, 4.2.3 y 4.2.4
	Cuadro 4.3 – “Construcciones en Proceso”
	Cuadro 4.4 – “Existencia de Bienes Inmuebles”
Cuadro 6 – “Estado de la Deuda Pública Indirecta”.	
	Cuadro 7.2 - “Detalle de Créditos y Deudas con Otros Entes del Sector Público Nacional”
	Cuadro 7.3 - “Detalle de Créditos y Deudas con el Sector Privado” incluyendo:
	a) Créditos y Deudas con Personas Físicas y Jurídicas del Sector Privado.
	b) Créditos con Agentes Públicos que por cualquier causa sean declarados “Deudores del Estado Nacional”.
	c) Subsidios o Aportes a Organizaciones Privadas pendientes de rendición al 31 de diciembre del año que se cierra.
	Cuadro 8 – “Anticipos a Proveedores y Contratistas”, integrados por:
	Cuadro 8.1 – “Anticipos a Proveedores y Contratistas a Corto Plazo”
	Cuadro 8.2 – “Anticipos a Proveedores y Contratistas a Largo Plazo”
Cuadro 9 – “Compatibilidad de Estados Contables”	
Cuadro 12 – “Estado de Evolución de la Deuda Exigible Presupuestaria”	

Fuente: Elaboración propia en base a la Resolución de Cierre.

Asimismo, los Organismos Descentralizados con dicha información presentan los siguientes Estados (con sus respectivas Notas y Anexos):

- a) Balance General comparativo con el ejercicio anterior
- b) Estado de Resultados
- c) Estado de Evolución del Patrimonio Neto
- d) Estado de Origen y Aplicación de Fondos

Los Servicios Administrativo Financieros de la Administración Central y los Organismos Descentralizados presentan en la Oficina Nacional de Presupuesto, en el plazo previsto por la Resolución de Cierre de la Secretaría de Hacienda, los comprobantes del “Evento Cierre” de la “Gestión Física de Programas” y de la “Gestión Física de Proyectos” del Sistema Integrado de Información Financiera Internet (e-SIDIF), según las mediciones físicas establecidas para cada ejercicio presupuestario en el Sistema de Seguimiento Físico.⁶

En lo que respecta a las unidades ejecutoras de transferencias y préstamos externos, las Jurisdicciones de las que dependen las Unidades Ejecutoras de Transferencias y Préstamos Externos "UEPEX" confeccionan el Estado Consolidado Cuadro 13, que contiene la totalidad de la información de dichas Unidades, remitida a través del Cuadro 13.3 “Préstamos externos y/o transferencias no reembolsables externas – Estado Financiero”.

Las Unidades Ejecutoras de Transferencias y Préstamos Externos remiten a esta Contaduría General de la Nación, conforme lo establezca la Resolución de cierre, y hasta las quince horas (15 hs.) del último día hábil del mes de febrero del año siguiente al que se cierra, como plazo límite, los siguientes Estados Contables - Patrimoniales:

- a) Balance General comparativo con el ejercicio anterior
- b) Estado de Resultados
- c) Estado de Evolución del Patrimonio Neto

⁶ Manual de Cierre de Ejercicio. Contaduría General de la Nación.

d) Estado de Origen y Aplicación de Fondos

Los citados Estados Contables deben estar auditados a dicha fecha; caso contrario remitirán en carácter provisorio la información antes requerida, indicando por nota cuáles han sido los motivos por los que no cuentan con dictamen de la Auditoría General de la Nación e informando cual ha sido el último auditado. Una vez concluida la pertinente auditoría, deberán remitir copia de dichos Estados conjuntamente con la opinión de su auditor.⁷

Respecto de los juicios al estado nacional:⁸

- **ADMINISTRACIÓN CENTRAL:** Los Servicios Administrativo Financieros presentan, mediante un expediente firmado por el director general de Administración con la intervención del responsable del Área Jurídica del Ente, dirigida a la Dirección de Normas y Sistemas dependiente de la Contaduría General de la Nación, consignando los montos totales estimados de condenas (capital, intereses, costas y gastos), correspondientes a cada uno de los siguientes apartados:

a) Sentencias firmes en los términos del artículo 170 de la Ley N° 11.672 -

Complementaria Permanente de Presupuesto - (t.o. 2014).

b) Sentencias adversas de Cámara y en trámite de apelación

c) Sentencias adversas en primera instancia

d) Juicios en trámite sin sentencia

Aquellas presentaciones que no cumplen con los requisitos expuestos precedentemente son rechazadas a los fines de proceder a su corrección.

⁷ Manual de Cierre de Ejercicio. Contaduría General de la Nación.

⁸ Manual de Cierre de Ejercicio. Contaduría General de la Nación.

No se incluyen las sentencias impagas por las cuales ya se encontrarán registradas en el SIDIF las pertinentes órdenes de pago en estado confirmado.

La no remisión del detalle antes citado, relativo a los juicios en que el Estado Nacional es parte demandada, es informada en la nota respectiva a los Estados Contables de la Administración Central y se notifica a la Sindicatura General de La Nación.

Asimismo, los citados Servicios Administrativo Financieros remiten la información de los juicios donde el SAF actúa en carácter de actor, indicando el monto estimado del reclamo y estado procesal de la causa.

Complementariamente informan la deuda consolidada en virtud a lo establecido por la Ley N° 25.344 de Emergencia Económica - Financiera, que debe reclasificarse en los registros de los Servicios Administrativo Financieros de la Administración Central registrando el pasivo a favor del Tesoro Nacional y dando de baja la obligación con el acreedor original, situación que es informada mediante una nota a la Contaduría General de la Nación, sin perjuicio de los procedimientos vigentes.

- **ORGANISMOS DESCENTRALIZADOS:** Los Organismos Descentralizados y las Instituciones de la Seguridad Social registran como deuda corriente y no corriente, según se encuentren incluidos o no en el Presupuesto General de Recursos y Gastos del Ejercicio siguiente al que se cierra, las sentencias firmes en los términos del artículo 170 de la Ley N° 11.672 – Complementaria Permanente de Presupuesto – (t.o. 2014), constituyen la pertinente previsión contable respecto de las sentencias adversas de Cámara y en trámite de apelación y las sentencias adversas en primera instancia, consignan mediante nota a los Estados Contables las correspondientes a juicios en trámite sin sentencia. De corresponder, indican en tales notas la inexistencia de las situaciones antes mencionadas.⁹

⁹ Manual de Cierre de Ejercicio. Contaduría General de la Nación.

No se incluyen las sentencias impagas por las cuales ya registró en el SIDIF las pertinentes órdenes de pago en estado confirmado.

La deuda judicial efectivamente consolidada en virtud de la Ley N° 25.344, se reclasifica en los registros de los Organismos Descentralizados y las Instituciones de la Seguridad Social, registrando el pasivo en cabeza del Tesoro Nacional y dando de baja la obligación con el acreedor original.

Asimismo, dicha situación es informada mediante una nota a la Contaduría General de La Nación, sin perjuicio de los procedimientos vigentes, además expone en nota a los Estados Contables el mencionado monto consolidado.

La no inclusión del detalle antes citado, relativo a los juicios en que el Estado Nacional es parte demandada, es informada en la nota respectiva a los Estados Contables de la Administración Central y se notifica a la Sindicatura General de la Nación.

Finalmente, en cuanto a los pasivos de los distintos Organismos Descentralizados e Instituciones de la Seguridad Social, en razón de una norma específica, sean asumidos o se establezca su financiación por parte del Estado, tienen el siguiente tratamiento:

a) Pasivos que la Administración Central asume como propios: el Organismo registra/da de baja el monto del pasivo asumido por la Administración Central en el ejercicio en que por acto dispositivo surja la obligación de cancelar dichas obligaciones, con cargo a resultados del ejercicio bajo la imputación de “contribuciones figurativas”. En nota a los respectivos Estados Contables, se expone un detalle analítico de tales pasivos asumidos por la Administración Central, indicando fecha de origen de los mismos y norma legal respaldatoria.

b) Pasivos que la Administración Central financiará a través de transferencias al propio Organismo, el cual procederá a su efectiva cancelación: el Organismo mantiene el pasivo correspondiente, mientras que el crédito contra la Administración Central se reconoce

en el momento en que se aprueben las contribuciones figurativas correspondientes, con cargo a los resultados del ejercicio en que tales aceptaciones tienen lugar.¹⁰

1.3 Control de la Cuenta de Inversión.

De acuerdo con el Artículo 85 de la Constitución Nacional, la Auditoría General de la Nación tendrá a su cargo el control de legalidad, gestión y auditoría de toda la actividad de la administración pública centralizada y descentralizada, cualquiera fuera su modalidad de organización, y las demás funciones que la ley le otorgue. Intervendrá necesariamente en el trámite de aprobación o rechazo de las cuentas de percepción e inversión de los fondos públicos.

Dentro de la Auditoría General de la Nación, se encuentra la Gerencia de Control de la Cuenta de Inversión que tiene como responsabilidad dirigir las actividades ordenadas a: efectuar el control de los sistemas de generación de la información contable-financiera previstos en la ley 24156; examinar la conformidad formal de la Cuenta de Inversión que anualmente es presentada al Congreso Nacional con arreglo a las normas que regulan su preparación y presentación; y realizar el control de las afirmaciones hechas en los estados y cuadros que forman parte de ella. Asistir y asesorar a los Auditores Generales en las materias de su competencia¹¹. A su vez, el Departamento de Control de la Muestra que se desempeña dentro de dicha gerencia, es el encargado de programar, coordinar, supervisar, y ejecutar las acciones necesarias para evaluar la gestión financiera de organismo de administración central y de organismos descentralizados que muestre los respectivos resultados presupuestarios, económicos y financieros. A continuación, se enumeran sus principales acciones:

- Analizar la confiabilidad y consistencia de la información presupuestaria de servicios administrativos financieros centralizados del sector público nacional seleccionados como muestra, así como el cumplimiento de metas y objetivos.

¹⁰ Manual de Cierre de Ejercicio. Contaduría General de la Nación.

¹¹ Resolución 244/01- Anexo II. Estructura organizativa. Auditoría General de la Nación.

- Analizar la confiabilidad y consistencia de la información presupuestaria de servicios administrativos financieros de organismos descentralizados del sector público nacional seleccionados como muestra, así como el cumplimiento de metas y objetivos.
- Verificar la existencia, propiedad e integridad de las cifras referidas a orígenes y aplicaciones de fondos vinculados a privatizaciones, en función de los marcos normativos que las regulen.
- Examinar los Estados Contables de los organismos que el Colegio de Auditores defina como de control recurrente
- Preparar la muestra de Estados Contables para la cuenta de Inversión sugiriendo al Colegio de Auditores el listado de los organismos bajo control no recurrente que la integrarán
- Solicitar a los Departamentos encargados de efectuar la auditoría de estados contables mencionadas en el inciso anterior la realización de procedimientos de auditoría, la producción de información u otras tareas que sirvan a los fines de la inclusión de sus dictámenes en la Cuenta de Inversión
- Realizar el seguimiento de las recomendaciones formuladas con motivo de las auditorías practicadas.
- Analizar en cada caso el informe producido por el auditor actuante.
- Comprobar en los organismos auditados el cumplimiento de la obligación contenida en el artículo, 118 inc. j), de la Ley 24.156.
- Comprobar, en los organismos auditados, el cumplimiento de la obligación contenida en el art. 3 inc. “b” de la Ley 25.152.
- Analizar en cada caso el informe producido por el Auditor actuante, y elaborar, a su vez, el proyecto del dictamen o informe sobre las auditorías y controles efectuados, incluyendo las recomendaciones y observaciones pertinentes y someter toda esta documentación a consideración de la Gerencia
- Destacar los hechos, actos u omisiones advertidos en el curso de su tarea que, a su juicio, tengan entidad suficiente para propiciar la promoción de exámenes especiales

e investigaciones, la substanciación de sumarios administrativos o la iniciación de acciones judiciales.¹²

Por lo tanto, se impone que es responsabilidad del Departamento de Control de la Muestra la auditoría de los Cuadros y Anexos presentados por los SAF por lo que la misma debe ser encarada con una visión integral y uniforme por todos los supervisores.

Para la profundización de lo aquí expuesto, en el siguiente capítulo se abordan las Normas de Control Externo Gubernamental utilizadas por la Auditoría General de la Nación.

¹² Resolución 244/01- Anexo II. Estructura organizativa. Auditoría General de la Nación.

CAPITULO II: ANÁLISIS DE LAS NORMAS DE CONTROL EXTERNO GUBERNAMENTAL

En este capítulo se desarrollarán las Normas de Control Externo Gubernamental (en adelante NCEG) y se desarrollará un cuadro comparativo para las distintas etapas del proceso de auditoría de las normas de control financiero, de gestión y cumplimiento gubernamental.

En el año 2015 se aprobó la Resolución 26/15 (Normas de control Externo Gubernamental) y las resoluciones complementarias 185/16, 186/16 y 187/16 (Normas de Control Externo Financiero, Normas de Control de la Gestión Gubernamental y Control de Cumplimiento Gubernamental, respectivamente). Las mismas comenzaron a aplicarse a los trabajos de control externo gubernamental a partir del 1° de Enero del año 2017

De acuerdo con la introducción de la Resolución 26/15, las NCGE han sido desarrolladas en base a la normativa internacional vigente en la materia, ISSAI (International Standards of Supreme Audit Institutions- INTOSAI), las mejores prácticas internacionales recomendadas y a las normas profesionales vigentes en nuestro país.

Están estructuradas entorno a principios, por lo que tienen una redacción sintética detallando conceptos de control, sujetos, principios éticos fundamentales, desarrollo del proceso de control externo, como así también los capítulos de documentación y control de calidad que aplican transversalmente a todas las etapas del proceso.

Abarcan los distintos tipos de control: Financiero (Resolución 185/16), de Gestión (Resolución 186/16) y de cumplimiento (Resolución 187/16). Las Resoluciones 185/16 y 187/16 son aquellas aplicables para la emisión de los informes de auditoría relativos a la Cuenta de Inversión con la opinión referida a la ejecución Presupuestaria y otro con el dictamen referido a los Estados Contables de la Administración Central, Organismos Descentralizados, Instituciones de la Seguridad Social y Entes Públicos.

De acuerdo con la Resolución 26/15, estas normas deberán ser observadas en todos los trabajos de control externo gubernamental¹³, sean estos realizados por la Auditoría General de la Nación, por sí o a través de terceros, o personas que reciban directo encargo de controlar la administración de los recursos públicos.

Podemos encontrar distintos tipos de control externo gubernamental de acuerdo al control que vayamos a ejercer. La Resolución 26/15 distingue el control financiero gubernamental, el control de la gestión gubernamental y el control de cumplimiento gubernamental. Para mejor proveer, a continuación, se desarrollarán los conceptos:

2.1 Tipos de control gubernamental

2.1.1 Control financiero gubernamental

Según las NCEG “la auditoría financiera está destinada a determinar si la información financiera de una entidad se presenta de conformidad con el marco de referencia y regulatorio aplicable. El objetivo se alcanza reuniendo información válida y suficiente que permita expresar una opinión sobre si la información financiera reflejada en los estados financieros bajo análisis carece de errores o fraudes que alteren significativamente esa información”¹⁴.

2.1.2 Control de la gestión gubernamental.

Para las NCEG “la Auditoría de Gestión está orientada a determinar si los proyectos, programas y o entidades se desempeñan de conformidad con los principios de economía, eficiencia y eficacia y efectividad y si existen aspectos pasibles de mejora. La gestión deberá examinarse contra el marco de criterios adecuados, los desvíos en relación a tales criterios

¹³ Comprende todo trabajo que implique un proceso sistemático de obtención y evaluación de evidencias para determinar si la información o las condiciones existentes se corresponden con los criterios establecidos para emitir una conclusión. También los que consistan en comprobaciones especiales, constatación con los registros contables y otra documentación de respaldo y todos aquellos en los que se lleven a cabo procedimientos que en su naturaleza sean de auditoría. Este proceso incluye la comunicación a interesados (Resolución 26/15- AGN. Página 6)

¹⁴ Resolución 26/15. Normas de Control Externo Gubernamental. Auditoría General de la Nación.

determinarán hallazgos. El trabajo de auditoría incluirá el análisis de las causas que originan las desviaciones respecto de estos criterios. Las tareas deben tener como objetivo concluir sobre las cuestiones críticas auditadas y la posibilidad de introducir mejoras en las cuestiones revisadas”.¹⁵

2.1.3 Control de cumplimiento gubernamental

De acuerdo con las NCEG “el control de cumplimiento está orientado a determinar si una materia en particular cumple con las normas y regulaciones identificadas como criterios aplicables. En este sentido evalúa si las actividades, las transacciones financieras y la información se desarrollaron ajustándose al marco regulatorio vigente en la entidad auditada.

Dichas regulaciones incluyen entre otras: códigos, leyes, decretos, reglamentos, resoluciones, disposiciones presupuestarias, políticas públicas establecidas, contratos firmados, o principios generales de buena administración de recursos públicos”.¹⁶

2.2 Partes del control externo gubernamental¹⁷

La práctica de la función del control externo gubernamental involucra las siguientes partes:

- Los auditores gubernamentales: Todos los que participan en el proceso de control externo.
- Los auditados: Entidades objeto del control externo gubernamental. Son los responsables exclusivos por la información y la gestión auditada, así como de llevar adelante, si las hubiere, las recomendaciones surgidas del trabajo del auditor.

¹⁵ Resolución 26/15. Normas de Control Externo Gubernamental. Auditoría General de la Nación.

¹⁶ Resolución 26/15. Normas de Control Externo Gubernamental. Auditoría General de la Nación.

¹⁷ Resolución 26/15-Normas de control Externo Gubernamental. Auditoría General de la Nación.

- Los Usuarios: Son los destinatarios de los informes productos del control externo gubernamental, el congreso de la Nación atento al mandato otorgado constitucionalmente, los responsables de las entidades auditadas y toda otra persona o entidad interesada en cuestiones de administración del Estado o que tenga derecho al uso de la información. Asimismo, comprende a la ciudadanía.

2.3 Objeto del control externo gubernamental

El objeto del control externo gubernamental se refiere a “la información, condición o actividad que se mide o evalúa contra criterios. Puede adoptar diversas formas y tener diferentes características dependiendo del objetivo del trabajo de control. Así puede tratarse de información producida por el responsable o bien, la actividad desarrollada por programas y entidades específicos, así como las situaciones existentes en ellos.

Para poder ser considerado como un objeto de control apropiado debe poder identificarse y evaluarse o medirse de manera consistente conforme a criterios de modo que pueda someterse a procedimientos para reunir evidencia suficiente y apropiada para sustentar la opinión o conclusión del trabajo¹⁸”.

2.4 Proceso de control externo gubernamental

Las Resolución 26/15 desarrolla las fases del proceso de control externo. Asimismo, se realizará una comparación entre las Resoluciones 185/16, 186/16 y 187/16 para que el lector sepa que consideraciones especiales debe realizar cuando haga control financiero, de cumplimiento o de gestión

¹⁸ Resolución 26/15. Normas de Control Externo Gubernamental de la Auditoría General de la Nación.

2.4.1 Planificación.

De acuerdo con la resolución 26/15 todo trabajo de control que se realice en el marco del plan anual debe ser adecuadamente planificado, a los efectos de identificar los objetivos, el alcance y la estrategia metodológica que se va a desarrollar. Deben estimarse los recursos y el plazo necesario para su realización de manera económica, eficiente y eficaz.

La planificación es un proceso dinámico y continuo siendo que las actividades propias al menos comprenden el análisis preliminar, desarrollo del objetivo del control, determinación de los criterios y parámetros, evaluación de los riesgos en el control externo gubernamental, riesgo como determinante para la definición del objetivo y alcance, relevamiento y evaluación del control interno, materialidad, determinación de los procedimientos a aplicar, detección de errores, fraudes, y lavado de activos y recursos a comprometer.

2.4.1.1 Productos y herramientas comunes a las tres normas particulares

Se expone un cuadro comparativo donde se destacan las coincidencias y diferencias entre las tres normas particulares del control gubernamental aplicadas en la AGN en la etapa bajo análisis.

TABLA 3: PRODUCTOS Y HERRAMIENTAS COMUNES A LAS TRES NORMAS PARTICULARES-
PLANIFICACIÓN: ESTUDIO PRELIMINAR Y ACTIVIDADES DE PLANIFICACIÓN

<u>RESOLUCIÓN 185/16:</u> <u>FINANCIERO</u>	<u>RESOLUCIÓN 186/16:</u> <u>GESTIÓN</u>	<u>RESOLUCIÓN 187/16:</u> <u>CUMPLIMIENTO</u>
<p><u>Actividades de planificación¹⁹</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Llevar a cabo un análisis preliminar global de la información relevante sobre la entidad y el objeto del trabajo en particular • Adquirir el conocimiento necesario para la formulación de las cuestiones que serán examinadas, dependiendo su extensión de que se trate, del primer trabajo de control o de una tarea recurrente. • Reducir o administrar el riesgo de llegar a conclusiones inapropiadas. • Realizar procedimientos tendientes a identificar y evaluar los riesgos relevantes de deficiencias en el control relacionados con el objeto y los objetivos del trabajo. 	<p><u>Estudio preliminar²⁰</u></p> <p>Se relevarán antecedentes, tales como:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Marco normativo, informes anteriores de la Auditoría General de la Nación y de otros organismos de control, informes u otros documentos emitidos por otras entidades, estructura organizacional, presupuesto, evaluación de riesgo del auditado; características generales del control interno en la parte pertinente; contexto y partes interesadas (stakeholder); diagrama de los principales procesos y/o funcionamiento de las áreas a evaluar; buenas prácticas y otras experiencias en la materia. 	<p><u>Estudio preliminar²¹</u></p> <p>Las tareas que se listan a continuación, quedarán claramente comunicadas en el Plan de Auditoría:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Análisis preliminar 2. Comprensión y conocimiento inicial del ente auditado 3. <i>Funcionamiento de la entidad e Identificación de las partes intervinientes</i> 5. Trabajos de control realizados con anterioridad 6. Determinación de la importancia relativa y del objetivo, alcance y criterios 9. Evaluación del control interno 10. Análisis y determinación de riesgos, procedimientos y recursos a comprometer

Fuente: Equipo de Coordinación de Normas-ECON.

¹⁹ Resolución 185/16-Normas de control externo financiero gubernamental. II.B.2 Actividades de planificación

²⁰ Resolución 186/16-Normas de control externo de la gestión gubernamental Estudio preliminar (III.B.1.a)

²¹ Resolución 187/16-Normas de control de cumplimiento gubernamental Estudio preliminar (V.B.2)

TABLA 4: PRODUCTOS Y HERRAMIENTAS COMUNES A LAS TRES NORMAS PARTICULARES- PLANIFICACIÓN: PLAN DE TRABAJO

<u>RESOLUCIÓN 185/16</u>	<u>RESOLUCIÓN 186/16</u>	<u>RESOLUCIÓN 187/16</u>
NO REALIZA MATRIZ DE PLANIFICACIÓN	MATRIZ DE PLANIFICACIÓN	MATRIZ DE PLANIFICACIÓN
<p><u>Plan de trabajo.</u>²²</p> <p>Documento que informa acerca del trabajo que realizara el equipo de auditoría, incluye objetivo, plazos, recursos humanos.</p>	<p><u>Plan de auditoría.</u></p> <p>Documento que informa sobre el resultado del estudio preliminar. Incluye información sobre el trabajo de que se realizará, objetivos, plazos y recursos humanos.²³</p>	<p><u>Plan de auditoría</u></p> <p>Documento que informa la determinación del nivel de seguridad según riesgos.</p> <p>Fundamento de las regulaciones y la forma en que se realizará la auditoría</p> <p>Selección de los Criterios</p> <p>Incluye información sobre el trabajo de que se realizará, objetivos, plazos y recursos humanos.²⁴</p>

Fuente: Equipo de Coordinación de Normas-ECON.

²² Resolución 26/15- Normas de control Externo Gubernamental. III.A.1.2- Elaboración del plan de trabajo.

²³ Resolución 26/15- Normas de control Externo Gubernamental III.A. 1.2.

²⁴ Resolución 26/15- Normas de control Externo Gubernamental III.A. 1.2.

Resolución 187/16- Normas de Control de Cumplimiento Gubernamental. V.B.2.ñ- Elaboración del Plan de Trabajo.

TABLA 5 PRODUCTOS Y HERRAMIENTAS COMUNES A LAS TRES NORMAS PARTICULARES-
PLANIFICACIÓN: ACTIVIDADES, RIESGOS Y ALCANCE

<u>RESOLUCIÓN 185/16</u>	<u>RESOLUCIÓN 186/16</u>	<u>RESOLUCIÓN 187/16</u>
TAREAS/ACTIVIDADES PRELIMINARES <ul style="list-style-type: none"> • CONTROL INTERNO • PRUEBAS GENERALES y SUSTANTIVAS 	TECNICAS DE PLANIFICACION²⁵ <ul style="list-style-type: none"> • CONTROL INTERNO • ANALISIS STAKEHOLDER • FODA • RIESGO de AUDITORIA • MATERIALIDAD 	TECNICAS DE PLANIFICACION²⁶ <ul style="list-style-type: none"> • CONTROL INTERNO • MAPEO DE PROCESOS • MAPEO DE RIESGOS • VALUACION DE LOS RIESGOS • ANALISIS DE RIESGO • MATRIZ DE RIESGOS • MUESTREO (según riesgos)
RIESGOS Y PROCEDIMIENTOS	CRITERIOS VERSUS DIMENSIONES A EVALUAR ²⁷	CRITERIOS VERSUS RIESGOS DE INCUMPLIMIENTO Y REGULACIONES ²⁸
	ALCANCE Dimensiones a evaluar	ALCANCE Auditoría de cumplimiento + Estados Financieros / Auditoría de cumplimiento + Auditoría de Gestión.

Fuente: Equipo de Coordinación de Normas-ECON.

²⁵ Resolución 186/16- Normas de Control Externo de la Gestión Gubernamental. III.B. Proceso de auditoría.

²⁶ Resolución 187/16- Normas de Control de Cumplimiento Gubernamental. V.B.2- Plan de trabajo.

²⁷ Resolución 186/16- Normas de Control Externo de la Gestión Gubernamental. III.B.1.C –Criterios.

²⁸ Resolución 187/16- Normas de Control de Cumplimiento Gubernamental. V.B.2.H- Selección de criterios.

2.4.2. Ejecución.

De acuerdo con la Resolución 26/15- AGN, se deben realizar procedimientos que proporcionen evidencia suficiente y apropiada para sustentar los hallazgos, los resultados y las conclusiones de los informes. Es decisión del auditor identificar la naturaleza, los tiempos de ejecución y el alcance de los procedimientos que permitirán obtener la evidencia. La selección de los procedimientos depende de la evaluación del riesgo o del análisis de la materia del control.

Los procedimientos que a juicio del auditor gubernamental pueden aplicarse se clasifican en: pruebas de control, sustantivas o una combinación de ambos.

Los procedimientos sustantivos tienen por objetivo detectar incorrecciones materiales en las afirmaciones. Su diseño incluye identificar condiciones relevantes para el objetivo de la prueba que indican una incorrección en la afirmación correspondiente.

La evidencia es toda información utilizada por el auditor en la determinación de si la materia controlada se ajusta a los criterios definidos.

El objetivo de la evidencia es respaldar los hallazgos del auditor. El diseño y aplicación de los procedimientos, deben permitir obtener evidencia válida y suficiente para alcanzar conclusiones razonables en las cuales basar su opinión.

La evidencia debe ser suficiente (en cantidad), para persuadir a una persona con conocimiento que los hallazgos son razonables, y apropiada (de calidad), en términos de relevancia, validez y contabilidad.

Los hallazgos deben ser comunicados y discutidos con la entidad controlada para llegar a una conclusión sobre el asunto o la información de la materia.

La evidencia puede ser física, documental, testimonial o analítica.

Finalizada la realización de los procedimientos, se evaluará la evidencia obtenida a fin de determinar si el objeto ha sido lo suficiente y apropiadamente auditado en consideración a los objetivos planteados. Al evaluar la evidencia el auditor debe tener en consideración tanto los factores cuantitativos como cualitativos y deber ser contrastada contra los criterios establecidos. La evidencia debe ser suficiente y apropiada y su evaluación debe ser objetiva, justa, independiente y equilibrada.

Previo a sacar conclusiones, el auditor reconsiderará el análisis de los riesgos, la materialidad y los criterios determinados al momento de planificar en relación a la evidencia recolectada, en esta etapa se determinará si es necesario efectuar procedimientos adicionales con el objeto de sustentar los hallazgos y mejorar los resultados a comunicar.²⁹

2.4.2.1 Hallazgos

El resultado del proceso de contraste entre los criterios y la realidad, sustentados en las evidencias obtenidas, determina los hallazgos del trabajo realizado.

La determinación de los hallazgos, sus fundamentos y/o aclaraciones dependen del tipo de control externo gubernamental llevado a cabo por el auditor. Para determinar los hallazgos a informar deben considerar la importancia relativa del aspecto controlado.

Los hallazgos se incorporan al informe con sus fundamentos, deben ser expuestos de forma clara, conectados a las recomendaciones que el auditor realice y forman parte esencial del resultado a comunicar.

En base en los hallazgos el auditor debe ejercer su juicio profesional para llegar a una opinión y/o conclusión sobre la materia objeto del control.³⁰

2.4.2.2 Tareas y productos comunes a las tres normas particulares

Se expone un cuadro comparativo donde se destacan las coincidencias y diferencias entre las tres normas particulares del control gubernamental aplicadas en la AGN en la etapa bajo análisis.

²⁹ Resolución 26/15- Normas de control Externo Gubernamental

³⁰ Resolución 26/15- Normas de control Externo Gubernamental. III.A.2.2. HALLAZGOS

TABLA 6 TAREAS Y PRODUCTOS COMUNES A LAS TRES NORMAS PARTICULARES- EJECUCIÓN

<u>RESOLUCIÓN 185/16</u>	<u>RESOLUCIÓN 186/16</u>	<u>RESOLUCIÓN 187/16</u>
CONTROL FINANCIERO GUBERNAMENTAL	CONTROL EXTERNO DE LA GESTIÓN GUBERNAMENTAL	CONTROL EXTERNO DEL CUMPLIMIENTO GUBERNAMENTAL
EJECUCION DEL PLAN DE AUDITORIA <u>Obtención de evidencia-procedimientos</u> ³¹ Reunir las evidencias suficientes que permitan emitir su informe a través de la aplicación de los procedimientos de auditoría	EJECUCION DEL PLAN DE AUDITORIA <u>Ejecución</u> ³² Las principales actividades de esta fase son: a) Desarrollo del trabajo de campo con el fin de obtener evidencia. b) Análisis de la información obtenida. c) Desarrollo de los hallazgos de auditoría.	EJECUCION DEL PLAN DE AUDITORIA <u>Ejecución</u> ³³ El auditor gubernamental elige y aplica las acciones y procedimientos que, a su juicio profesional resulte apropiado para cada circunstancia. Dichas acciones deberán estar orientadas a obtener evidencia suficiente, apropiada y pertinente para justificar razonablemente la opinión y su conclusión.
DETERMINACION DE LOS HALLAZGOS	DETERMINACION DE LOS HALLAZGOS	DETERMINACION DE LOS HALLAZGOS
	MATRIZ DE HALLAZGOS	MATRIZ DE HALLAZGOS ³⁴

Fuente: Equipo de Coordinación de Normas-ECON.

³¹Resolución 185/16- Normas de control Externo Financiero Gubernamental III. A. 2.- Ejecución.

³² Resolución 186/16- Normas de control Externo de la Gestión Gubernamental III. B. 2.- Ejecución.

³³ Resolución 187/16- Normas de control de cumplimiento Gubernamental V. C.- Ejecución.

³⁴Resolución 187/16- Normas de control de cumplimiento Gubernamental V. C. 9- Matriz de hallazgos.

2.4.3 Conclusiones e informe

De acuerdo con la Resolución 26/15- AGN la culminación del proceso de control externo gubernamental debe generar una conclusión sobre cada procedimiento aplicado y sobre cada cuestión en que se dividió la tarea. La reunión de las conclusiones parciales es la base para la conclusión final que se incluye como cierre y emisión por escrito del informe.

El informe debe ser fácil de comprender, estar libre de vaguedades o ambigüedades, ser completo y autosuficiente.

Debe contener solamente información relevante y los hallazgos fundamentados y sustentados por evidencia.

2.4.3.1 Tareas y productos comunes a las tres normas particulares

Se expone un cuadro comparativo donde se destacan las coincidencias y diferencias entre las tres normas particulares del control gubernamental aplicadas en la AGN en la etapa bajo análisis.

TABLA 7 TAREAS Y PRODUCTOS COMUNES A LAS TRES NORMAS PARTICULARES-
CONCLUSIONES E INFORME

<u>RESOLUCIÓN 185/16:</u>	<u>RESOLUCIÓN 186/16:</u>	<u>RESOLUCIÓN 187/16:</u>
<p>La opinión podrá ser:</p> <ul style="list-style-type: none"> - No modificada o favorable sin salvedades. - Opiniones modificadas. Opinión favorable con salvedades. - Opinión adversa - Abstención de opinión³⁵ 	<ul style="list-style-type: none"> • Las recomendaciones deben inferirse lógicamente y analíticamente de los hechos y argumentos presentados • Las recomendaciones deben ser dirigidas a las entidades auditadas que tienen la responsabilidad y la competencia para implementarlas. ³⁶ 	<p>Tipos de opinión:</p> <ul style="list-style-type: none"> • No modificada • Modificada • Incumplimiento de importancia relativa. Puede ser con salvedades o adversa • Limitación al alcance: Puede ser calificada, abstención o adversa.³⁷
ELABORACION DEL INFORME	ELABORACION DEL BORRADOR. ENVIO AL AUDITADO (Contraposición)	ELABORACION DEL BORRADOR. ENVIO AL AUDITADO (Contraposición)

Fuente: Equipo de Coordinación de Normas-ECON.

³⁵ Resolución 185/16- Normas de control Externo Financiero Gubernamental III. A. 2. 3. 1. Normas particulares sobre informes.

³⁶ Resolución 186/16- Normas de control Externo de la Gestión Gubernamental.III. B. 2. e. Recomendaciones

³⁷ Resolución 187/16- Normas de control de cumplimiento Gubernamental -VII. B. Informe Extenso

De acuerdo con la metodología de presentación de los informes de auditoría relativos a la Cuenta de Inversión, se emitirán dos informes del auditor en forma separada. Uno con la opinión referida a la ejecución presupuestaria de recursos y gastos, utilizándose la Resolución 187/16- Normas de Control de Cumplimiento Gubernamental y otro con el dictamen de la Auditoría de los Estados Contables de la Administración Central y los Organismos Descentralizados, para el cual se utilizará la Resolución 185/16- Norma de Control Externo Financiero Gubernamental,³⁸

Conclusiones del Capítulo:

Surge de lo analizado en este capítulo que las fases del proceso de auditoría gubernamental previstas en las NCEG regulan la práctica del control a cargo del Departamento de Control de la Muestra y sirven a sus procedimientos. En relación a los tres tipos de control abordados, hay 3 normas que regulan su aplicación: financiera, gestión y cumplimiento. Entre ellas se pueden distinguir diferencias. A los efectos de nombrar las más destacadas, la norma de auditoría financiera no prevé la confección de una matriz de planificación como así tampoco una de hallazgos mientras que gestión y cumplimiento si, habiendo una carencia en materia de planificación y la ausencia de la matriz de hallazgo guarda una consonancia con el no envío al auditado del informe final lo que implica una falta de devoluciones e intercambio que enriquezcan el proceso. Noto que la norma de auditoría financiera requiere menos herramientas que las otras dos normas para lograr una labor de calidad. Es por eso que el objetivo de esta tesis es complementar esta norma con distintas herramientas que ayuden a lograr una auditoría que aborde conclusiones más firmes. En esa dirección, como un instrumento para la estandarización y mejora de una función de auditoría ejercida por el Departamento, como es la auditoría de los cuadros y anexos presentados por los organismos descentralizados y la administración central, surge como referencia el proceso de planificación sobre lo cual se desarrolla una propuesta en el siguiente capítulo de esta tesis.

³⁸ Disposición 74/09. Anexo I. Metodología para la presentación de los informes de auditoría relativos a la cuenta de inversión.

CAPITULO III: IDEAS PARA LA PLANIFICACIÓN INTEGRAL DE LA AUDITORÍA DE LA CUENTA DE INVERSIÓN.

Llevar a cabo una auditoría implica una serie de pasos a cumplimentar que, bien sabemos, pueden diferir según las circunstancias particulares en cada caso. Sin embargo, y sin perjuicio de lo expuesto con anterioridad, usualmente se verifican tres etapas: planificación, ejecución y conclusión. En este capítulo abordaremos dos aspectos claves de la etapa de planificación: relevamiento de control interno y la evaluación de riesgos que nos permitirán culminar con el planeamiento específico de la auditoría ya que la comprensión y conocimiento inicial del ente auditado, permite identificar los riesgos y puntos críticos existentes, las posibles fuentes de evidencia, la auditabilidad, y la importancia del área considerada para el trabajo.³⁹Es de destacar, que a los fines de lograr una planificación adecuada, se sugiere la utilización de las normas generalmente aceptadas, tales como las Normas de Control Externo Gubernamental de la AGN, las ISSAI y la Resolución Técnica N°37.

3.1 Planificación

La planificación o planeamiento de auditoría debiera abarcar a mi juicio, como mínimo, las tareas que seguidamente se detallan, las que debieran ser complementadas, de corresponder, en cada caso:

- DESARROLLO DEL OBJETIVO
- OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN GENERAL:
 - Estudio de la entidad.
 - Relevamiento de control interno.
 - Determinación de la importancia, significatividad y riesgo.
 - Determinación del alcance y estrategia de la auditoría.

³⁹ Resolución 26/15- Normas de control Externo de la Auditoría General de la Nación. III.A.1.1- Actividades de planificación.

- Recursos aplicables.
- Programas de auditoría.

3.1.1 Desarrollo del objetivo de auditoría

Normalmente se entiende, que debería especificarse los estados financieros sometidos a la auditoría e identificarse los cuadros y anexos, detallando puntualmente los mismos y el período que comprende. A modo de ejemplo se detalla el objetivo de auditoría de un organismo descentralizado para el período 2018:

- a. Examinar la ejecución presupuestaria de Recursos y Gastos del SAF XXX con los siguientes cuadros: Cuadro N° 7: Estado de Ejecución Presupuestaria – Composición del Gasto por Institución, Nivel Institucional y Programa, Cuadro N° 22: Estado de Ejecución Presupuestaria – Gastos Figurativos, Cuadro N° 23: Estado de Ejecución Presupuestaria – Contribuciones Figurativas, Cuadro N° 27: Cargos y Horas Cátedra de la Administración Nacional Cuadro N° 28: Resumen de las Contribuciones al Tesoro: Ejecución 2018, Cuadro N° 29: Composición de las Contribuciones al Tesoro – Por Disposición Legal, Cuadro N° 30: Remanentes de Ejercicios Anteriores: su ejecución en 2018, Cuadro N° 31: Incorporación al Presupuesto 2018 de los Remanentes: 2017 – por Norma Legal, Cuadro N° 32: Recaudado no Devengado y Anexo B: de la Información Complementaria a los Estados Contables de la Administración Central.
- b. Verificar la ejecución presupuestaria del SAF XXX con las normas de Administración Financiera aprobadas por la Ley 24.156 y la Ley 27.431 de presupuesto del año 2018, normas complementarias y concordantes.
- c. Examinar la información contenida en los Cuadros y Anexos aprobados por la Disposición 71/10 de la Contaduría General de la Nación y sus modificatorias, presentados por dicho Servicio Administrativo en cumplimiento de lo dispuesto por

la resolución 257/2018 de la Secretaría de Hacienda referida al cierre del Ejercicio 2018.⁴⁰

3.1.2. Obtención de información general

De acuerdo a los estándares de auditoría aceptados, el objeto del trabajo preliminar es obtener información general de la entidad lo más rápido posible y permitir el desarrollo del programa de auditoría. Esta a su vez debiera abarcar las siguientes fases⁴¹:

- Estudio de la entidad a auditar. Para obtener un adecuado conocimiento de la estructura de la misma se deberá revisar toda la normativa legal que le es propia, y comprenderá el estudio de los antecedentes contenidos en el archivo permanente de la entidad, la verificación de su actualidad y consecuentemente su actualización. A tal fin se requerirá a la entidad a auditarse que suministre la siguiente información:
 - Norma de creación de la entidad y normas legales que le son específicas, si se trata de la primera auditoría, y actos modificativos a los mismos si se trata de las sucesivas.
 - Listado de sociedades vinculadas o controladas.
 - Estructura aprobada, N° de acto por el que se aprobó.
 - Distribución del período de partidas presupuestarias, N° de acta por el que se aprobó.
 - Informe de la UAI, referidos al período bajo análisis

Asimismo, debería recabarse información respecto de los recursos asignados. Por otra parte, debieran identificarse los sistemas de información de la entidad, esto incluye el sistema contable utilizado y el sistema de información gerencial (la naturaleza y soporte de la información que se remite a las máximas autoridades para la toma de decisiones).

⁴⁰ Planificación de la Dirección Nacional de Vialidad. Dr. Juan Gastón Bazo. 2018

⁴¹ Documento Técnico N°9. Aprobado por el colegio de auditores de la AGN en su sesión del 26/03/1996.

Durante el trabajo preliminar, a mi criterio, no es necesario realizar un estudio completo y detallado, sino obtener un registro de las fuentes ya que su propósito es utilizarlo en la organización de las etapas futuras. Las fuentes de las que se obtendrá la información descripta anteriormente son, entre otras, las siguientes:

- Archivos de la entidad sobre la legislación aplicable.
- Estructura orgánica de la entidad:
 - aprobada c/N° del acto por el que se aprobó.
 - financiada, c/ N° de acto por el que se aprobó la distribución de cargos y horas de cátedra.
 - última planilla/s de sueldos abonados.
 - Deberá recabarse información respecto de la existencia de otras formas de consecución de recursos humanos, v.g. contratos de locación de servicios, de obra o pasantías.
- Presupuesto vigente para la entidad, el N° del acto/s por el que se aprobó el distributivo de partidas.
- Norma por la que se aprobó la administración directa de fondos, N° de acto.
- Manuales de procedimientos o disposiciones internas de la entidad que cumplan sus veces. Asimismo, reglamentos o documentos similares.
- Estado informativo sobre la ejecución del presupuesto y Estado del Cálculo de Recursos del Ejercicio vigente.
- Entrevistas con funcionarios administrativos: esta deberá ser resumida en forma de memorándum y constituirá un papel de trabajo.
- Informes de la U.A.I.
- Recorrido y observación de la entidad, cuando se lo considere beneficioso para el entendimiento del mismo.

Es de señalar que el listado precedente es meramente enunciativo y deberá ser aplicado, de acuerdo al criterio del jefe de equipo, según corresponda al objetivo.

3.1.2.1 Relevamiento de control interno

El relevamiento del control interno, debiera llevarse a cabo, primeramente, analizando los informes preparados por la unidad de auditoría interna en los últimos períodos, así como también cualquier auditoría especial que se hubiera realizado en el ente por la SIGEN u otra. El proceso debiera implicar:

- El relevamiento de los procedimientos instituidos por el ente con el objeto de:
 - salvaguardar sus activos
 - verificar la confiabilidad y exactitud de la información contable,
 - asegurar el cumplimiento de la normativa aplicable,
 - promover la eficiencia operativa.
- La evaluación de si dichos procedimientos son suficientes para alcanzar los objetivos expuestos en el punto. anterior.
- Los procedimientos de cumplimiento necesarios para probar que efectivamente se aplican los procedimientos previstos. Es de destacar que, dado que el sistema de control interno condiciona la confiabilidad de la información contenida en el sistema contable y, en términos generales, toda la información, su adecuada evaluación condicionará el resultado de toda la auditoría. La primera fase de esta etapa deberá incluir el análisis del ambiente de control, también llamado control circundante.⁴²

La metodología para realizar un adecuado relevamiento y evaluación del control interno, a mi juicio es fundamental que incluya los siguientes pasos:

1. Conocer el flujo de la información contable
2. Identificar las áreas involucradas y analizar la segregación de funciones.
3. Explicitar los objetivos de control de cada uno de los ciclos considerados de interés de la auditoría.
4. Listar los posibles errores de autorización
5. Listar los posibles errores de integridad

⁴² Documento Técnico N°9. Aprobado por el colegio de auditores de la AGN en su sesión del 26/03/1996

6. Listar los posibles errores de exactitud
7. Identificar los controles existentes en los ciclos para prevenir o detectar errores de autorización, integridad o exactitud.
8. Analizar la efectividad de los controles previstos
9. Diseñar las pruebas de cumplimiento de los controles identificados y evaluados como efectivos.
10. Efectuar las pruebas de cumplimiento.
11. Evaluar el resultado.

Es de señalar que, si del análisis practicado se concluye que los controles no efectivos son los de captura, que incluye los de integridad y exactitud, debería reevaluarse la efectividad del trabajo de auditoría, ya que es posible llegar al punto de que la entidad no sea auditable, o de no resultar tan grave la situación, puede que no sea posible confiar en el control interno y tener que realizar procedimientos sustantivos para poder validar cada una de las cifras involucradas. Asimismo, en algunas circunstancias, el auditor puede recomendar apropiado que, puntualmente, una prueba detallada sea llevada a cabo por la entidad. Tal medida sería aplicable si los hallazgos de auditoría revelaran un grado de error, incumplimiento, o irregularidades tan graves como para que sea necesario solicitar a la administración un segundo procesamiento de todas las transacciones implicadas y tomar las acciones correctivas necesarias como parte de su responsabilidad administrativa.⁴³

Para un mejor análisis del control interno clasificaremos los controles en generales y/o específicos ya que este es el criterio que fuera utilizado por la AGN en su documento Técnico N°9 aprobado por el colegio de auditores en su sesión del 26/03/1996:

3.1.2.1.1 Controles generales

En sentido general se debe conocer:

- estructura

⁴³ Documento Técnico N°9. Aprobado por el colegio de auditores de la AGN en su sesión del 26/03/1996

- personal
- políticas y objetivos
- sistemas contables
- información disponible

3.1.2.1.2 Controles específicos

En este caso se especifican que disciplinas de control se aplican en cada área del ente auditado, o lo que es igual como se llevan a la práctica los Controles Generales.⁴⁴

3.1.2.1.3 Métodos de relevamiento

Según el Documento Técnico N°9, para lograr el conocimiento adecuado del ente auditor de acuerdo a lo especificado anteriormente se aplican tres métodos distintos de relevamiento que son:

- **Descriptivo:** Consiste en la narración o relato escrito de las desiguales operaciones que se realizan en cada área de actividad en que se subdivide funcionalmente el ente. A tal efecto, deben describirse los formularios, cantidad de ejemplares, sitios y forma de archivo, controles y autorizaciones, etc. Este procedimiento tiene como ventaja que es completo ya que la narración permite describir todas las operaciones independientemente de sus propias características. A su vez la mayor desventaja está dada por lo engorrosa o poco clara que puede ser a veces la redacción de ciertos procedimientos.
- **Cuestionarios:** Se efectúa mediante una serie de preguntas estándar que pretenden cubrir los aspectos significativos de las diversas áreas del ente auditado. Las preguntas son preparadas de tal modo que las respuestas negativas configuran puntos débiles en el control. Es usual que, al obtener respuestas negativas, sean acompañadas con una breve descripción aclarativa. Asimismo, si por las características del sistema sujeto a evaluación, la pregunta es no aplicable, debe anotarse N/A, y dejar constancia

⁴⁴ Documento Técnico N°9. Aprobado por el colegio de auditores de la AGN en su sesión del 26/03/1996

de la razón. Además, debe considerarse si corresponde reemplazar la pregunta por otra más apropiada a las circunstancias. El mayor inconveniente que presenta el método de cuestionarios radica en que las preguntas normalizadas a veces dejan en ciertas situaciones específicas sin contemplar, no adaptándose a la realidad del área relevada. Su mayor ventaja es evitar omisiones en temas preponderantes.

- **Cursograma:** El cursograma es una representación gráfica secuencial del conjunto de operaciones pertenecientes a un área homogénea de actividad a través de símbolos convencionales. También se los denomina flujogramas o diagramas de secuencias y constituyen una herramienta moderna y eficaz para relevar y evaluar las actividades de control de los Sistemas funcionales que operan en una organización. Este método simplifica la tarea de relevamiento, pues sigue el curso normal de las operaciones. Además, en un sólo golpe de vista se pone de relieve, la ausencia o duplicación de controles, registros, archivos, etc. Si bien cada auditor puede utilizar sus propios símbolos, se han hecho muchos esfuerzos para unificarlos. La mayor ventaja que presenta este sistema es que a veces resulta de fácil entendimiento sobre todo en el caso de ciclos de gran complejidad. En nuestro país, el Instituto Argentino de Racionalización de Materiales (IRAM), basado en estudios de su comisión de procedimientos administrativos, ha dedicado dos normas al respecto (que a continuación se citan): a) la N° 34.501 sobre simbología a utilizar, b) y la N° 34.502, sobre técnicas de diagramación.

En la práctica los tres métodos de relevamiento resultan complementarios no siendo conveniente volcarse de manera absoluta a uno solo de los métodos. En la práctica se debiera trabajarse normalmente con los siguientes criterios:

- **En primeras auditorías:** Se sugiere combinar el cursograma con la técnica narrativa o descriptiva. Así se puede obtener un esquema básico de los distintos circuitos que forman parte de la estructura del ente auditado, acompañado de una narración descriptiva de dicho cursograma que permite desmenuzar el gráfico representado con cierta simbología típica de los cursogramas.
- **En auditorías recurrentes:** Se debiera actualizar el cursograma elaborado el año anterior obteniendo mediante entrevistas con el personal del ente auditado sus

modificaciones. Adicionalmente es aconsejable dado que ya se efectuó un relevamiento total en la primera auditoría utilizar ciertos cuestionarios estándares que permitan tener una visión global de los aspectos más preponderantes de la evolución de la estructura de control interno del ente auditado.⁴⁵

3.1.2.2 Determinación de la importancia, significatividad y riesgo.

El riesgo concebido como la probabilidad de que un evento o acción afecte adversamente el cumplimiento de los objetivos de la entidad y el tratamiento del mismo, constituyen el punto determinante para la decisión sobre qué procesos y áreas serán objeto de evaluación en profundidad. Dicha evaluación sólo podrá llevarse a cabo si el auditor ha comprendido apropiadamente los objetivos de la organización a auditar. Recién entonces, podrá juzgar lo apropiado de los riesgos que pueden impedir a la organización alcanzar los resultados esperados eficientemente.

En función de la información obtenida por el auditor, debiera evaluarse el riesgo de auditoría a efectos de establecer los procedimientos a aplicar para asegurar que el mismo se reduce a un nivel aceptablemente bajo.

En general, la evaluación de riesgos debiera realizarse en dos niveles, a saber:

- Evaluación referida a la auditoría en su conjunto. En este nivel se identifica el riesgo global de que existan errores o irregularidades no detectados por los procedimientos de auditoría y que en definitiva lleven a emitir un informe de auditoría incorrecto.
- Evaluación de riesgo de auditoría específico para cada componente en particular.⁴⁶

3.1.2.2.1 Riesgo de auditoría.

Para la auditoría, el riesgo se enfoca en los efectos de las pérdidas de activos. En teoría de la gestión y la estrategia de los negocios, riesgo es uno de los componentes que

⁴⁵ Documento Técnico N°9. Aprobado por el colegio de auditores de la AGN en su sesión del 26/03/1996

⁴⁶ Manual de Control Interno Gubernamental. Diciembre 2010. Sindicatura General de la Nación.

lleva a resultados favorables y desfavorables y que está asociado con probabilidades de materialización.

En teoría financiera, riesgo es el elemento cuantificable de potenciales pérdidas asociadas con la tenencia de activos, sean inversiones o créditos.

En términos generales, riesgo es un concepto que se utiliza para expresar la incertidumbre de eventos y resultados que podrían ejercer un efecto adverso en los objetivos y metas de la organización.

El riesgo surge de la incertidumbre. El concepto de riesgo, en la teoría, se asocia con la probabilidad de que algo suceda y con sus consecuencias.⁴⁷

El riesgo de auditoría tiene tres componentes:

- Riesgo inherente.
- Riesgo de control.
- Riesgo de detección.

Las dos primeras categorías de riesgo se encuentran fuera de control por parte del auditor y son propias de los sistemas y actividades del ente: en cambio, el riesgo de detección está directamente relacionado con las tareas del auditor.

La tarea del auditor sería entonces evaluar adecuadamente el funcionamiento de ambos de forma tal de establecer su confiabilidad o las debilidades que representa y, según sea la importancia de las características controladas determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría a aplicar.⁴⁸

⁴⁷ Curso de Auditoría al presupuesto del Estado. Cooperación AGN - OLACEFS, 2010. Manual del participante sesión 3-16.

⁴⁸ Manual de Control Interno Gubernamental. Diciembre 2010. Sindicatura General de la Nación.

3.1.2.2.1.1 Factores que determinan los riesgos

3.1.2.2.1.1.1 Riesgo inherente

Entre los factores que determinan la posibilidad de existencia de un riesgo inherente, se consideran los siguientes:

- ✓ Actividad del ente;
- ✓ Antecedentes de recomendaciones significativas de auditorías anteriores;
- ✓ Naturaleza de transacciones. Las mismas tienen una relación directa con el riesgo de errores e irregularidades.

3.1.2.2.1.1.2 Riesgo de control

Los factores que determinan el riesgo de control están presentes en los sistemas de procesamiento de datos y de control del auditado. La evaluación del riesgo de control está íntimamente relacionada con el análisis de estos sistemas. La existencia de puntos débiles de control implicaría, a priori, la existencia de factores que incrementan el riesgo de control y, viceversa, los puntos fuertes del sistema de control interno vigente en el ente son factores que reducen el nivel de este riesgo.

3.1.2.2.1.1.3 Riesgo de detección

El auditor debe considerar la naturaleza de los procedimientos sustantivos: por ejemplo, usar pruebas dirigidas hacia partícipes externos al ente auditado o bien usar pruebas de detalle para un objetivo particular de auditoría además de procedimientos analíticos. Deberá tener en cuenta el alcance los procedimientos sustantivos: por ejemplo, usar un tamaño mayor de la muestra.⁴⁹

⁴⁹ Manual de Control Interno Gubernamental. Diciembre 2010. Sindicatura General de la Nación.

3.1.2.2.1.2 Niveles de riesgo de auditoría

El nivel de riesgo de auditoría para cada saldo de cuenta, clases de transacciones o afirmación a confirmar, puede medirse en cuatro grados posibles:

- Riesgo mínimo
- Riesgo bajo
- Riesgo medio
- Riesgo alto

La evaluación es un proceso subjetivo y depende exclusivamente del criterio, capacidad y experiencia del auditor. Además, constituye la base para la determinación del enfoque de auditoría a aplicar. Por lo tanto, debe ser un proceso cuidadoso, realizado por quienes posean la mayor capacidad y experiencia en el equipo de auditoría.

A pesar que la evaluación del riesgo tiene un alto grado de subjetividad, existen formas de disminuir la misma. En ese sentido, se tratan de medir tres elementos que, combinados, son las herramientas que debieran utilizarse en el proceso de evaluación del nivel de riesgo:

- La significatividad del componente (saldos, transacciones o afirmación a validar);
- La existencia de factores de riesgo (inherente, control, detección) y su importancia relativa;
- La probabilidad de ocurrencia de errores o irregularidades, basándose el auditor, en el conocimiento y la experiencia anterior del ente.

Las combinaciones posibles de estos tres elementos brindan un marco para evaluar el riesgo de auditoría, como puede observarse en el cuadro siguiente:

TABLA 8: NIVELES DE RIESGO

Nivel de riesgo	Significación	Factores de riesgo	Probabilidad de ocurrencia de errores
Mínimo	No significativo	No existen	Remota
Bajo	Significativo	Existen algunos, pero de menor importancia	Improbable
Medio	Muy significativo	Existen algunos	Posible
Alto	Muy significativo	Existen varios y son importantes	Probable

Fuente: Manual de Control Interno Gubernamental. Diciembre 2010. Sindicatura General de la Nación.

Un nivel de riesgo mínimo estaría conformado cuando en un componente poco significativo no existan factores de riesgo y donde la probabilidad de ocurrencia de errores o irregularidades sea remota.

Cuando en un componente significativo existan factores de riesgo no demasiado importantes y la probabilidad de existencia de errores o irregularidades sea baja – improbable –, se lo evaluará como riesgo bajo.

Un componente claramente significativo, donde existen varios factores de riesgo y es posible que se presenten errores o irregularidades, será de riesgo medio.

Por último, un componente tendrá un nivel de riesgo alto cuando sea claramente significativo, con varios factores de riesgo, algunos de ellos muy importantes y con alta probabilidad que existan errores o irregularidades.

El proceso de evaluación debería tratar de ubicar a cada componente en alguna de estas categorías.

3.1.2.2.1.3 Técnicas de administración del riesgo

- Evitar el riesgo: diseñando o rediseñando procesos.
- Reducir el riesgo: optimizando los procesos y los controles.
- Dispersar y atomizar el riesgo: la información importante se duplica y almacena en otro lugar distante.
- Transferir el riesgo: buscar, respaldar y compartir con otra entidad el riesgo (pólizas de seguros).
- Asumir el riesgo: luego de los pasos anteriores, es posible que quede un riesgo residual, el cual se acepta.⁵⁰

3.1.2.2.1.4 Identificación del riesgo

Se deberían identificar los riesgos relevantes que enfrenta una entidad en el logro de sus objetivos, ya sea de origen interno o externos.

Es un proceso iterativo, y generalmente integrado a la estrategia y planificación. Su desarrollo debiera comprender la realización de un análisis de riesgo, que incluya los puntos claves del organismo, la identificación de los objetivos generales y particulares y las amenazas y riesgos que se pueden afrontar.

La administración debiera identificar y evaluar los riesgos derivados de los factores ambientales que afectan la entidad, así como emprender las medidas pertinentes para que ésta sea capaz de afrontar exitosamente tales riesgos.⁵¹

⁵⁰ Curso de Auditoría al Presupuesto del Estado. Cooperación AGN-OLACEFS, 2010. Manual del Participante Sesión 3-54

⁵¹ Curso de Auditoría al Presupuesto del Estado. Cooperación AGN-OLACEFS, 2010. Manual del Participante Sesión 3-54

3.1.2.2.1.5 Estimación del riesgo

Se debería estimar la frecuencia con que se presentarán los riesgos identificados, así como cuantificar la probable pérdida que ellos pueden ocasionar.

Identificados los factores que contribuyen a elevar el riesgo o a que éste se materialice, la administración debiera hacer un análisis de las circunstancias internas y externas en que se desarrolla la gestión institucional para determinar cuáles conllevan algún grado de riesgo, determinando en cuales ese riesgo es más relevante (el riesgo tiene una mayor probabilidad de materializarse y ocasionar perjuicio al logro de los objetivos), y en consecuencia, asignarles prioridades para su enfrentamiento, dado la limitación de recursos de una entidad, sería preciso definir cuales riesgos merecen una atención inmediata y cuales pueden recibir un menor esfuerzo.

Los métodos utilizados para determinar la importancia relativa de los riesgos pueden ser diversos, y debieran incluir como mínimo:

- Una estimación de su frecuencia, o sea, la probabilidad de ocurrencia.
- Una valoración de la pérdida que podría resultar.⁵²

3.1.2.2.1.6 Determinación de los objetivos de control

Luego de identificar, estimar y cuantificar los riesgos, la máxima dirección y los responsables de otras áreas debieran determinar los objetivos específicos de control y establecer los procedimientos de control más convenientes.

Una vez que la máxima dirección y los responsables de otras áreas han identificado y estimado el nivel de riesgo, debieran adoptarse las medidas para afrontarlo de la manera más eficaz y económica posible.

⁵² Curso de Auditoría al Presupuesto del Estado. Cooperación AGN-OLACEFS, 2010. Manual del Participante Sesión 3-55

La máxima dirección, con el apoyo del resto del personal debiera revisar periódicamente los objetivos e introducirles las modificaciones requeridas para que continúen siendo guías claras para la conducción de la entidad y proporcionen un sustento oportuno al control interno institucional.⁵³

3.1.2.2.1.7 Detección del cambio

Toda entidad debiera disponer de procedimientos capaces de captar e informar oportunamente los cambios registrados o inminentes en el ambiente interno y externo, que pueden conspirar contra la posibilidad de alcanzar sus objetivos en las condiciones deseadas.

Permanecer alerta ante cambios eventuales que podrían aumentar o disminuir la incidencia del riesgo sobre las actividades institucionales, implica una labor de seguimiento o evaluación constante para determinar la forma como se han modificado los riesgos y como deben cambiar los controles. A continuación, se detallan ejemplos de condiciones que deben merecer particular atención:

- Cambios en la legislación, reglamentos, programas de ajuste, tecnología, cambio de autoridades, etc.
- Crecimiento acelerado: una entidad que crece a un ritmo demasiado rápido está sujeta a muchas tensiones internas y a presiones externas.
- Nuevas líneas de productos o servicios: la inversión en la producción de nuevos bienes o servicios ocasiona desajustes en el Sistema de Control Interno, el que debe ser revisado.
- Reorganizaciones: significan reducciones de personal que ocasionan, alteraciones en la separación de funciones y en el nivel de supervisión.
- Creación del sistema de información o su reorganización: puede llegar a generar un período de exceso o defecto en la información emitida,

⁵³ Curso de Auditoría al Presupuesto del Estado. Cooperación AGN-OLACEFS, 2010. Manual del Participante Sesión 3-56

ocasionando en ambos casos la probabilidad de adopción de decisiones incorrectas.⁵⁴

3.1.2.2.1.8 Acciones para enfrentar el riesgo

La administración de la entidad debiera emprender acciones adecuadas para:

- Prevenir los riesgos.
- Enfrentar la materialización del riesgo.
- Reducir su impacto o consecuencia.⁵⁵

3.1.2.2.1.9 Herramientas y técnicas para evaluar los riesgos

- Entrevistas estructuradas con expertos en el área de interés.
- Reuniones con los Directivos.
- Reuniones con los funcionarios de diferentes niveles.
- Cuestionarios.
- Lluvia de ideas.
- Entrevistas.
- Investigaciones.
- Diagramas de análisis.
- Diagramas de Flujo.
- Análisis de escenarios.

⁵⁴ Curso de Auditoría al Presupuesto del Estado. Cooperación AGN-OLACEFS, 2010. Manual del Participante Sesión 3-57

⁵⁵ Curso de Auditoría al Presupuesto del Estado. Cooperación AGN-OLACEFS, 2010. Manual del Participante Sesión 3-57

3.1.2.3 Determinación del alcance y estrategia de la auditoría.

Se debiera elaborar un informe explicitando el énfasis que se aplicará en las operaciones en sí, se debiera definir preliminarmente el alcance de la tarea en términos de extensión y profundidad.

Las decisiones claves incluidas en ese aspecto que llamamos enfoque global, o alcance y estrategia de la auditoría, se relacionan con una determinada y analizada situación del ente y sus componentes (rubros), y la batería de procedimientos, alcances y oportunidad posibles. En otros términos, es la asignación a cada componente del ente del tipo de procedimientos, del alcance de cada procedimiento elegido, y el momento o momentos en que esos procedimientos se van a aplicar.

Una parte de la decisión es estrictamente técnica: a mal control interno, procedimientos sustantivos, muchas pruebas, y la mayoría a fecha de cierre; a buen control interno, pruebas de cumplimiento y sustantivas con menos alcance, con posibilidad de trabajo en preliminar y sólo complementos en final.

Otra parte de esa decisión es de economía y eficiencia: la mayor cantidad posible de pruebas en preliminar, cuando hay menor cantidad de trabajo.

Otra parte es artesanal y derivada de la experiencia: el tipo de procedimiento más conveniente en una situación dada, o las adaptaciones al procedimiento clásico frente a las particularidades de esa situación específica del componente del ente que se está queriendo auditar.⁵⁶

3.1.2.4 Recursos aplicables.

El equipo de auditoría debiera estar integrado por recursos humanos con capacitación profesional multidisciplinaria para que sus especialidades y oportunidades de acción se

⁵⁶ Documento Técnico N° 9. Manual de Auditoría Financiera. Auditoría General de la Nación. 26/03/1996

correlacionen con las necesidades y objetivos de la entidad en la cual se está llevando a cabo la investigación.

3.1.2.5 Programa de auditoría.

El supervisor debiera elaborar el programa de auditoría para su aprobación. En este documento se resumirán las decisiones más importantes relativas a la estrategia adoptada para el desarrollo de la ejecución de la auditoría. Tiene como propósito además organizar, conducir y controlar los esfuerzos de la auditoría para lograr el mejor uso de los recursos.

La estructura para el programa de auditoría es la siguiente:

- **Origen de la auditoría:** Describe el motivo que origina la realización de la auditoría, precisando si obedece al Planeamiento Anual, a pedidos efectuados por autoridad superior, a la formulación de denuncias, etc.
- **Síntesis del diagnóstico general:** Incluye diversos aspectos relevados durante la planificación, tales como fines de la entidad, su estructura organizacional, naturaleza de sus operaciones, marco legal, funcionarios, presupuesto, sistemas y controles gerenciales y cualquier otra información importante que se considere de interés.
- **Objetivos generales y específicos de la auditoría:** Los objetivos generales se refieren a lo que se espera lograr como resultado de la auditoría en términos globales. Se describen utilizando verbos de modo imperativo, por ejemplo “determinar, establecer, etc.”, evitándose la descripción detallada de acciones a realizar, las que son propias de los procedimientos de auditoría. Los objetivos específicos describen lo que desea lograrse en términos concretos, como resultado de la auditoría de gestión.
- **Alcance y metodología:** Describe la extensión del trabajo a realizar para cumplir con los objetivos de la auditoría y el período objeto de examen.
- **Recursos de personal:** Incluye la nómina del personal designado para integrar el equipo de auditoría, su cargo y profesión y la definición de los especialistas necesarios para llevar a cabo la tarea.

- Información de soporte.
- Estructura del informe a emitir.
- Presupuesto de tiempo.
- Cronograma de actividades.
- Costo estimado del operativo.⁵⁷

Conclusión del capítulo:

A lo largo de este capítulo, desarrollamos las tareas que debiera contener como mínimo la planificación, el desarrollo del objetivo de auditoría, las distintas técnicas para obtener la información general e hicimos especial hincapié en un adecuado relevamiento de control interno y una exhaustiva evaluación de riesgos, estos son a mi criterio, los pilares que nos conducirán al éxito de una adecuada planificación para obtener los resultados apacibles que sirvan para sustentar la opinión manifestada en el dictamen. Por eso las Normas de Control Externo Gubernamental exigen que la auditoría sea técnicamente planeada y, sumado a una supervisión apropiada sobre el equipo, obtendremos una garantía de calidad hacia los destinatarios del informe. La planificación de la Auditoría permite establecer los procedimientos a utilizar y el alcance de los mismos. Además, permitirá:

- Conocer la administración del organismo y detectar los problemas que sufre.
- Adquirir conocimientos de los sistemas utilizados por el organismo y la eficiencia del control interno.
- Establecer el grado de confianza que asumiremos sobre el control interno.
- Estipular la naturaleza y oportunidad de los procedimientos de Auditoría que se aplicarán

En el próximo capítulo, se desarrolla un programa de trabajo tipo para la auditoría de los cuadros y anexos presentados por los organismos descentralizados y la administración central. Si bien el mismo es una versión estándar, podrá ser adaptado a las diferentes realidades de los organismos.

⁵⁷ Manual de Control Interno Gubernamental. Diciembre 2010. Sindicatura General de la Nación.

CAPÍTULO IV. PROGRAMA DE TRABAJO

En este capítulo se analizarán los procedimientos de auditoría de los Estados Contables que actualmente se llevan a cabo en el Departamento de Control de la Muestra de la Auditoría General de la Nación. Es de destacar, que el objeto del presente análisis serán los procedimientos realizados para auditar los Cuadros y Anexos presentados por la Administración Central y Organismos Descentralizados. Para ello se tuvo en cuenta el período 2015-2017 y los procedimientos aplicados por la totalidad de los supervisores pertenecientes al Departamento en dicho período.

Los procedimientos fueron suministrados por el Jefe de Departamento del Departamento de Control de la Muestra, estos se analizaron y volcaron en un cuadro con el fin de enfatizar las coincidencias y descartar aquellos pocos relevantes luego de analizar su pertinencia.

Asimismo, se realizaron reuniones entre todos los supervisores y jefes de equipo del departamento de control de la muestra y se establecieron consensos entre los procedimientos que deberían utilizarse de ahora en adelante a los fines de llegar a una estandarización informal entre los mismos. Si bien las reuniones no fueron públicas, se solicitaron los documentos que emanaron de ellas a los efectos de sumarlos al presente programa y hacer más rico el trabajo. Es de destacar que también se consideró mi experiencia en el Departamento, en el cual me desempeñé como auditora de campo desde el año 2015.

4.1 Conclusiones del relevamiento de procedimientos.

Al analizar el plan de auditoría, se destacan los siguientes lineamientos para cada cuadro, rubro y estado contable.

4.1.1 Balance general

Se observó una coincidencia del 100% en los procedimientos realizados por los supervisores del Departamento en los rubros que se detallan a continuación y se resaltan algunas consideraciones especiales:

- Disponibilidades
- Créditos. Se excluyó el procedimiento específico de Otras cuentas a cobrar por ser redundante.
- Inversiones. Se excluyó el procedimiento “Circularizar al BNA a los efectos de constatar que el Organismo no tiene inversiones al cierre del ejercicio” por ser realizado por un solo supervisor.
- Bienes de consumo. Se excluyó el procedimiento “Se verificará si la UAI realizó el control de inventarios de bienes de consumo al cierre del ejercicio, valuación, y si los saldos en cuestión fueron activados en los Estados Contables” por ser realizado por un solo supervisor
- Deudas: Sin embargo, se descarta el procedimiento Ligar con el Cuadro 7.1. – Deudas con Administración Nacional por ser realizado por un solo supervisor.
- Previsiones.
- Patrimonio Neto.
- Recursos y gastos,
- Estado de Origen y Aplicación de Fondos.

Se decidió incluir en el programa de trabajo los procedimientos realizados sobre los rubros que se detallan a continuación por considerarse relevantes en la labor del auditor:

- Fondos de Terceros y en Garantía.
- Bienes de cambio

Bienes de uso, surgen las siguientes observaciones:

- Se incorporan los procedimientos que se detallan a continuación pese a no tener consenso por considerarse relevantes:

- Circularización a la ESCRIBANÍA GENERAL DE GOBIERNO DE LA NACIÓN.

- En el caso de una donación recibida; verificar el cumplimiento de las Resoluciones 25/95-SH y 47/97-SH, sus modificatorias y complementarias.

- Circularizar a la AABE a los efectos de verificar que se encuentren registrados los inmuebles que son de propiedad y los afectados a la actividad de la XXXX.

Se descartan los siguientes procedimientos por no tener consenso.

- Verificar la integridad, valuación, propiedad y exposición del rubro Patrimonial de Bienes de Uso. Pruebas globales y sustantivas por muestreo sobre aquellos códigos patrimoniales significativos y/o sustantivos propios del organismo, examinando:

- Propiedad de los mismos (respaldo documental).
- Exposición en cuanto al código presupuestario.
- Valuación de los bienes (respaldo documental, del valor de origen – adquisición o reconocimiento del valor en el acto legal de aceptación).
- Responsabilidad del cargo patrimonial (cargo del responsable primario, secundario y usuario - quién lo tiene a cargo).
- Verificar las amortizaciones: vida útil, alícuota aplicada, amortizaciones del ejercicio y acumuladas, y el valor residual, de acuerdo a la Resolución 47/97 SH.
- Verificar las bajas por inventario valorizado y muestreo de aquellas partidas significativas o sustantivas.

Las Notas a EECC son de elaboración propia por considerarse insuficientes aquellos procedimientos realizados por los supervisores

4.1.2 Cuadros y anexos

Se observó una coincidencia del 100% en los procedimientos realizados por los supervisores del Departamento en los rubros que se detallan a continuación y se resaltan algunas consideraciones especiales:

- CUADRO 1 – ANEXO B – Movimientos financieros (caja y bancos) desagregación de saldos iniciales, finales e información complementaria

- CUADRO 1 – ANEXO C – Movimiento de fondo rotatorio

- CUADRO 3 – Movimiento De Fondos Y Valores De Terceros Y En Garantía

- CUADRO 7- Se incluyó el procedimiento de circularización pese a ser realizado por un solo supervisor dado que el cruce de datos con terceros se considera fundamental en la auditoría.

- CUADRO 8

- CUADRO 9 – Compatibilidad de estados contables

- CUADRO 10

- CUADRO12 - "Estado de evolución de la deuda exigible"

- CUADRO DE JUICIOS – CAP. II de la DISPOSICIÓN 71/10 CGN. Asimismo, se decidió incluir aquellos procedimientos realizados por un solo supervisor por considerarse relevante para la auditoría. A saber:

- Ligar con los EECC – Previsiones: que sea razonable el cálculo expuesto.
- Constatar que los juicios clasificados coincidan con la información presentada en la Cuenta de Inversión 201X

Se descartaron aquellos procedimientos que eran realizados por menos de dos supervisores siendo que los mismos no resultaban de relevancia para la labor de auditoría sobre los cuadros que se detallan a continuación:

- Cuadro 1 Anexo A - "Bancos (Cuentas Corrientes y Cajas de Ahorro)". Se descartaron los siguientes procedimientos:

- los saldos expuestos en los Estados Contables del rubro con la información del Cuadro 1 Anexo A.
 - Examen de las conciliaciones bancarias por muestreo.
 - Atento la implementación del e-sidif, cuyo árbol proporciona el módulo de cuentas corrientes: consulta en el registro del e-sidif:
 - Los extractos bancarios de las cuentas escriturales (que ya no son proporcionadas por escrito por la TGN)
 - Conciliaciones bancarias
 - Libro banco de las cuentas escriturales.
 - Mayores contables (que vienen unificados por cuenta contable: disponibilidades en moneda corriente y disponibilidades en moneda extranjera.)
 - Controlar los saldos y movimientos de créditos y débitos que figuran en dicho Anexo con los registros contables respectivos.
- CUADRO 2- INGRESO POR CONTRIBUCIONES AL TESORO Y REMANENTES DE EJERCICIOS ANTERIORES Se descartó el procedimiento “En el momento de la devolución de los remanentes a la Secretaría de Hacienda verificar las órdenes de pago y los actos administrativos que respaldan estos movimientos.”
 - CUADRO 13: Se descartaron los procedimientos que se detallan a continuación por ser redundantes o poco relevantes para la auditoría del cuadro:
 - a. Verificar la correspondencia o responsabilidad del SAF de informar.

- b. Verificar que se hayan presentado los cuadros 13.1, 13.2 y 13.3 para todos los Proyectos de Préstamos Externos que corresponden al SAF auditado conforme a la Decisión Administrativa de Créditos inicial y las respectivas modificaciones presupuestarias aprobadas durante el ejercicio auditado.
- c. Verificar la consistencia aritmética de la información expuesta en cada uno de los Cuadros presentados por cada Proyecto (Cuadros 13.2 y 13.3.) y de éstos con el Cuadro Consolidado (Cuadro 13).
- d. Verificar que la información expuesta en el Cuadro 13.2 se corresponda con la información que surge del SIRECO y de la respuesta a la circularización del Banco de la Nación Argentina.
- e. Verificar que los saldos iniciales y finales totales según registros contables expuestos en el Cuadro 13.2 coincidan con los saldos iniciales y finales informados en el rubro bancos del Cuadro 13.3.
- f. Verificar para cada cuenta informada en el Cuadro 13.2 que el saldo según extracto bancario coincida con lo indicado en el respectivo extracto bancario adjunto.
- g. Verificar la información anexa a los Cuadros 13.2 y 13.3 que respalde los importes expuestos en los mismos.
- h. Verificar la información presupuestaria expuesta en los Cuadros con las registraciones que surgen del sistema e-SIDIF, conforme al siguiente esquema:
 - En lo correspondiente a las Entradas: con el listado de formularios IR sólo las fuentes de financiamiento 21 y 22, por ser las únicas en que se puede realizar el cotejo y a nivel consolidado.

- En cuanto a las Salidas: en el Cuadro 13.3 que los importes expuestos como presupuestarios sean coincidentes con las registraciones de la ejecución presupuestaria.
- Ligue de la exposición de los saldos en cuentas corrientes, de los cuadros 13 de las Unidades Ejecutoras (UEPEX), con las cuentas corrientes de préstamos externos o transferencias no reembolsables expuestas en el cuadro 1.a. Movimiento de cuentas corrientes y/o complementario.
- Verificar que los fondos recibidos por el Organismo tengan respaldo legal y que fueron depositados en la cuenta bancaria correspondiente de la UEPEX, con identificación de la cuenta, indicación de moneda, cotización, movimientos, saldo al cierre del ejercicio. Valuación de saldos en moneda de acuerdo a principios contables (Resolución 25/95 SH).
- Verificar que los saldos iniciales y finales, ingreso y egresos expuestos en el cuadro 13, surjan de registros confiables, en particular de los extractos bancarios de las cuentas corrientes que maneja la UEPEX de Deuda Externa.
- De existir transferencias del SAF a la UEPEX se verificará que hayan ingresado, registrado y expuesto en el cuadro bajo examen.
- Que cada estado presentado por las Unidades ejecutoras responda al Estado Consolidado

- Con relación a los Ingresos y Egresos no presupuestarios, se verificarán los antecedentes que se acompañen a los Cuadros preparados por las referidas Unidades Ejecutoras.
 - "Se examinará la razonabilidad de la exposición de los aportes de la ONU por el PECOMP FF 21 y los aportes de los viáticos para el personal desplegado en las Fuerzas de Paz.
 - Se verificará la integridad de la recaudación de FF 21 PECOMP y de los fondos de Terceros por viáticos de la ONU, mediante circularizaciones y presupuesto.
- CUADRO 6 ESTADO DE LA DEUDA PÚBLICA INDIRECTA – SIGADE y CUADRO 4 fueron elaborados en base a acuerdos entre supervisores y jefes de equipo por resultar insuficientes los procedimientos aplicados previamente.

.4.2 Modelo de programa de trabajo

En el próximo capítulo se desarrolla un modelo de programa de trabajo para la Auditoría de Estados Contables presentados por los Servicios Administrativos Financieros de la Administración Nacional en el entendimiento de que la estandarización de procedimientos permite una mayor eficiencia eficacia y calidad en el trabajo a realizar.

La estandarización puede servir como punto de partida, donde a partir de un programa definido se simplifican los intercambios con otros colegas para fortalecer criterios o adicionar o sustraer procedimientos sobre cada uno de los rubros. Cuando hablamos de eficiencia nos referimos a que, siguiendo un programa no hay tiempos muertos, dudas y se limita la creatividad en pos de una optimización de los tiempos que, usualmente apremian en la tarea del auditor; en cuanto a la eficacia se podrá contar con una opinión más sólida en la medida

que se tenga definido un programa en forma previa. Finalmente, la calidad se encuentra asegurada ya que tener un programa permite comparar los criterios a partir de los cuales se analiza cada rubro y da un margen al auditor para mejorarlos, profundizarlos, mejorarlos y/o suavizarlos. A continuación, encontrarán el modelo de programa de trabajo con los procedimientos que sugiero aplicar rubro por rubro haciendo una correcta diferenciación entre lo que correspondiere para aquellos organismos de la administración central y los organismos descentralizados.

MODELO DE PROGRAMA DE TRABAJO

Entidad: _____

DISPONIBILIDADES

1. Verificación de los saldos iniciales y finales expuestos en los Estados Contables para las cuentas del rubro surjan de los Registros Contables del SLU /E-Sidif/Registro del Organismo.
2. Cruzamiento de los saldos de las cuentas expuestos en los Estados Contables del rubro con la información del Cuadro 1 Anexo A.
3. Análisis de los movimientos y saldos correspondiente a las cuentas expuestas en el Cuadro 1 Anexo A.
4. Análisis de Conciliaciones Bancarias de las cuentas expuestas en el Cuadro 1 Anexo A.
5. Análisis de los informes de la UAI sobre arqueo.
6. Verificación del Libro Bancos que surge del SLU/ E-Sidif, de cada una de las cuentas del Organismo, y su verificación con lo informado en el Cuadro I – Anexo A.
7. Coteja de las cuentas informadas en el Cuadro I Anexo A con las cuentas registradas en el Sistema de Registro de cuentas Oficiales y las informadas por el Banco de la Nación Argentina.
8. Verificación de la composición al cierre del ejercicio auditado del Fondo Rotatorio que surge del SLU / E-SIDIF con las registraciones contables.
9. Circularización por medio del Organismo a Bancos Privados.

Entidad: _____

CRÉDITOS

1. Obtención de detalles analíticos de la composición del saldo de la cuenta y verificación del mismo con el mayor general.
2. Verificación del saldo de la cuenta según mayor con el indicado en los Estados Contables.
3. Verificación del saldo al cierre del ej. anterior con el saldo registrado al inicio del presente.
4. Verificación de la antigüedad de los conceptos que integran el saldo de dicha cuenta a fin de analizar la cobrabilidad de los mismos. Determinación de la previsión por incobrabilidad.
5. Selección de una muestra de documentación respaldatoria para verificar las registraciones efectuadas en la presente cuenta.
6. Circularización de saldos significativos y/o de antigua data.
7. Verificación de cobros posteriores
8. Análisis de hechos posteriores que puedan determinar saldos incobrables o acreencias significativas.
9. Ligue con recursos devengados no percibidos por tipo de recurso y fuente de financiamiento.
10. Ligue con anticipos a proveedores y gastos pagados por adelantados.
11. Verificación de la clasificación de créditos en corrientes y no corrientes.
12. Ligue con el Cuadro 7- Créditos con Administración Pública y Privados.

AGN

Auditoría General de la Nación

Programa de trabajo inversiones

Entidad: _____

INVERSIONES

1. Verificación de la normativa que permite realizar inversiones.
2. Verificación del origen de los fondos invertidos, y si responden al objeto propio del organismo y SAF (Resolución 26/15 AGN y 49/13 AGN).
3. Verificación del saldo de la cuenta según mayor con el indicado en los Estados Contables.
4. Verificación del saldo al cierre del ej. anterior con el saldo registrado al inicio del presente.
5. Verificación de la valuación (intereses devengados, amortización de bonos, renta, Valor Nominal, cotización, tipo de cambio etc.)
6. Solicitud de documentación que respalde la incorporación de la/s inversiones al patrimonio del organismo.
7. Verificación del arqueo de la UAI la existencia de las inversiones registradas.
8. Verificación del cumplimiento Disposición 18/97 CGN- (Inventario de Inversiones Financieras).
9. Circularización para verificar la propiedad de la inversión.

Entidad: _____

BIENES DE CONSUMO

1. Solicitud al Organismo auditado de los inventarios de Bienes de Consumo correspondiente al ejercicio auditado y el anterior, a fin de poder validar los saldos iniciales y finales expuestos en el presente rubro. (Verificar que los Inventarios contengan la identificación de los bienes, fecha de alta, valor, cantidad).
2. Verificación de las Altas de Bienes de consumo según SLU/E-Sidif con el Inventario entregado para el ejercicio auditado y con el devengado del Estado de ejecución.
3. Verificación del sistema de registro del movimiento y saldo de los Bienes de Consumo.
4. Verificación que las existencias se encuentren valuadas de acuerdo a la Resolución 47/97 SH (Valor Origen-PEPS).
5. Verificación de Altas extrapresupuestarias.
6. Verificación mediante muestra de documentación respaldatoria de los rubros más significativos y/o sustantivos del organismo (pruebas sustantivas).
7. Verificación del saldo final expuesto en el Activo de los Estados Contables, acorde a la conciliación del saldo inicial, más compras, menos bajas, ajustes contables y saldo final.

Entidad: _____

BIENES DE CAMBIO.

1. Verificación de que el Organismo cuente con un inventario valorizado que contenga la identificación de los bienes, fecha de alta, valor, cantidad, etc., a fin de poder validar los saldos iniciales y finales expuestos en el presente rubro.
2. Verificación de que se expongan correctamente en los EECC.
3. Verificación de que las salidas se correspondan con los recibos emitidos por las ventas.
4. Verificación de que el sistema de registro del movimiento y saldo de los Bienes de Cambio sea íntegro y seguro.
5. Verificación de que lo registrado se corresponda con la existencia real y que no exista omisión de información.
6. Verificación de que la valuación sea coincidente con lo establecido por la Resolución S.H. N° 25/95.

Entidad: _____

BIENES DE USO

1. Solicitud al Organismo auditado inventarios de Bs. Muebles, Bs. Inmuebles e Inmateriales correspondiente al ejercicio auditado y el anterior, a fin de poder validar los saldos iniciales y finales expuestos en el presente rubro. (Verificar que el Inventario contenga la identificación del bien, Fecha de Alta, Valor de Alta, Amortizaciones Acumuladas, Amortización del Ejercicio, Fecha de Baja y Valor de Baja).
2. Verificación las Altas de Bienes Muebles e Inmateriales según SLU/E-Sidif con Inventario para el ejercicio 201X.
3. Verificación las bajas de Bienes Muebles e Inmateriales según SLU/E-Sidif con Inventario para el ejercicio 201X.
4. Solicitud detalle analítico de amortizaciones acumuladas y amortización del ejercicio y cotejarlo con las registraciones contables realizadas por el organismo.
5. Cotejo de las alícuotas de amortización utilizadas por el organismo con la normativa vigente.
6. Comprobación global del saldo de los bienes de uso y su amortización.
7. Determinación de la muestra para la realización de la prueba sustantiva, verificación que el organismo sea titular de los bienes contemplados en el inventario como así también toda la documentación del ingreso al patrimonio.
8. Solicitud de una muestra de documentación respaldatoria de las Altas y Bajas registradas de Bienes de Uso.
9. En el caso de los Inmuebles, verificar la valuación y que la misma haya sido practicada por el Tribunal de Tasaciones de la Nación. Verificar en caso de corresponder el ajuste por inflación de dicha valuación.

10. Verificación de Bienes de Terceros en poder del Ente mediante circularización, su registraci3n en el inventario como tales y su exposici3n en Notas a los Estados Contables.
11. Verificaci3n de Bienes del Organismo en poder de Terceros, su registraci3n en el inventario como tales y su exposici3n en Notas a los Estados Contables.
12. Circularizaci3n a la ESCRIBANÌA GENERAL DE GOBIERNO DE LA NACI3N.
13. En el caso de una donaci3n recibida; verificar el cumplimiento de las Resoluciones 25/95-SH y 47/97-SH, sus modificatorias y complementarias.
14. Circularizaci3n a la AABE a los efectos de verificar que se encuentren registrados los inmuebles que son de propiedad y los afectados a la actividad de la XXXX.

Entidad: _____

DEUDAS

1. Obtención de detalles analíticos de la composición del saldo de la cuenta y verificación del mismo con el mayor general.
2. Verificación del saldo de la cuenta según mayor con el expuesto en los Estados Contables.
3. Verificación del saldo al cierre del ejercicio anterior con el saldo registrado al inicio del ejercicio auditado.
4. Selección de una muestra de documentación respaldatoria para verificar las registraciones efectuadas en la presente cuenta.
5. Selección de proveedores del organismo a fin de verificar mediante circularización el saldo registrado en el pasivo al cierre del ejercicio.
6. Verificación de las deudas de antigua data y corroborar con el Organismo el motivo de su existencia.
7. Constatación de que la deuda exigible presupuestaria del periodo auditado se encuentre incluida dentro de este rubro, además de otras de carácter extrapresupuestario.

Entidad: _____

PREVISIONES

1. Verificación que el importe expuesto en el rubro sea coincidente con los importes por Juicios con Sentencia adversa de cámara y en trámite de apelación y en Sentencia Adversa en primera Instancia de acuerdo con la Disposición N° 71/10 CGN y sus modificatorias.
2. Constate que los juicios que originan las Previsiones surjan de la información del Servicio Jurídico y de su sistema de registración, determinando una muestra de casos a los efectos de verificar el estado de procesal.
3. Ligue de los importes previsionados por créditos incobrables con el CUADRO 7.

Entidad: _____

PATRIMONIO NETO - ESTADO DE EVOLUCIÓN DE PATRIMONIO NETO

1. Verificación de la consistencia de las cifras que integran el Estado de Evolución del Patrimonio Neto y la correcta clasificación de las partidas que lo componen al cierre del ejercicio auditado.
2. Constatación de la corrección de las sumas algebraicas de los Estados de Evolución del Patrimonio Neto por el ejercicio auditado.
3. Verificación de que los saldos expuestos en el Estado de Evolución del Patrimonio Neto al cierre del ejercicio anterior, resulten coincidentes con los saldos iniciales expuestos en el Estado de Evolución del Patrimonio Neto del ejercicio auditado.
4. Constatación de que las cifras finales del Estado de Evolución del Patrimonio Neto al cierre del ejercicio auditado coincidan con las que surgen del Balance General a la misma fecha.
5. Verificación de las cifras iniciales del Estado de Evolución del Patrimonio Neto con registros contables del Ente auditado.
6. Evaluación del efecto que pudiera tener el rubro bajo análisis, las excepciones que surjan del análisis de las otras pruebas de Auditoría realizadas sobre los EECC.
7. Verificación de que el Patrimonio Neto presentado ante la Contaduría General de la Nación coincida con lo expuesto por la Contaduría en el cuadro de Patrimonios Netos de Entidades del Sector Público Nacional y Aportes a Organismos Internacionales por el ejercicio bajo análisis Anexo B.

Entidad: _____

FONDOS DE TERCEROS Y EN GARANTÍA.

1. Chequeo con el Arqueo de Valores al cierre del ejercicio (existencia).
2. Constate la existencia de Inventario (listado que conforma el saldo en existencia arqueado y expuesto).
3. Verificación la ubicación de los Valores
4. Verificación que los saldos surjan de registros confiables con la debida exposición de la integridad de los Valores de Terceros.
5. Verificación el respaldo registral del movimiento y de saldos de los valores, tanto de Tesorería (custodia), como por oposición por la Coordinación de Contabilidad.
6. Constate la valuación de los Valores de Terceros, de aquellos emitidos en moneda extranjera, de acuerdo a principios contables (Resolución 25/95 CGN).
7. Verificación del Registro y exposición de los valores denunciados en el rubro correcto:
 - i. Pagarés
 - ii. Pólizas de seguro (montos asegurados – ligar con los actos legales que dan origen a la póliza – emisores -)
 - iii. Títulos (valores de mercado)
 - iv. Otros
8. Verificación la existencia de Fondos y Valores de Terceros que no responden a operaciones habituales del organismo, provenientes de origen y/u operaciones con obligación de denunciar de acuerdo a la Resolución 26/15-AGN y 49/13-AGN.

Entidad: _____

RECURSOS Y GASTOS

Recursos

1. Cotejo de los saldos de las cuentas de recursos con la información que surge del sistema contable del organismo y de los registros auxiliares
2. Verificación de los Ingresos Informados mediante el Parametrizado de Recursos con los Ingresos expuestos en los Estados Contables.
3. Verificación de que los conceptos de ingresos que aparecen en el Estado de Recursos son los autorizados por la ley de creación de la Entidad.
4. Evaluación del efecto que pudiera tener sobre el Estado de Recursos, las excepciones que surjan del análisis de las otras pruebas de auditoría realizadas sobre los EECC.
5. Aplicación, de acuerdo a la naturaleza del recurso, de procedimientos de auditoría que aseguren la integridad de los importes registrados.
6. Análisis conceptual de las Notas a este Estado, a los efectos de verificar la razonabilidad de los importes expuestos.
7. Verificación de la existencia de recursos no presupuestarios
8. Circularización al organismo de la Administración Central que tramita las contribuciones figurativas a fin de verificar su registración, en caso de corresponder.
9. Verificación de los saldos de las cuentas con la información de los Cuadros de la Cuenta de Inversión.
10. Cotejo de los saldos de las cuentas de Recursos con los listados de comprobantes de informes de recursos C-10 e IR.
11. Verificación que los recursos registrados correspondan al período objeto del examen.

Gastos

1. Verificación de los Gastos Informados mediante Parametrizado con los Gastos expuestos en los Estados Contables.
2. Evaluación del efecto que pudiera tener sobre el Estado de Gastos, las excepciones que surjan del análisis de las otras pruebas de auditoría realizadas sobre los EECC.
3. Cotejo de los saldos de las cuentas de gastos con la información que surge del sistema contable del organismo y de registros auxiliares.
4. Verificación que el gasto devengado por tipo de fuente no supere el recurso devengado.
5. Cotejo de los saldos de las cuentas de gastos con los listados de comprobantes de ejecución de gastos C-41, PRE, C-42, NO PRE, C-43, RENADM, C-55, CMR, CRG y C-75.
6. Verificación de los saldos de las cuentas con la información de los Cuadros de la Cuenta de Inversión.
7. Análisis conceptual de las Notas a este Estado, a los efectos de verificar la razonabilidad de los importes expuestos.
8. Verificación que los gastos registrados correspondan al período objeto del examen.
9. Verificación de la existencia de gastos no presupuestarios

Entidad: _____

ESTADO DE ORIGEN Y APLICACIÓN DE FONDOS (EOAF).

1. Verificación de la consistencia de las cifras que integran el Estado de Origen y Aplicación de Fondos (EOAF) que surgen del Balance General del ejercicio auditado y del anterior al mismo.
2. Determinación de las variaciones que surgen de los rubros pertinentes, comparando las cifras expuestas en los Balances Generales del ejercicio anterior y actual.
3. Verificación de que el saldo inicial de disponibilidades coincida con el rubro en los EEFF al cierre del ejercicio anterior.
4. Verificación de que el saldo final de disponibilidades coincida con el rubro en los EEFF al cierre del ejercicio.
5. Verificación de la corrección de las sumas algebraicas.
6. Verificación del importe de amortizaciones con lo expuesto en el Cuadro de Resultados.
7. Evaluación del efecto sobre las variaciones resultantes de las pruebas de auditoría realizadas sobre el Balance General al cierre.

Entidad: _____

NOTA A LOS ESTADOS CONTABLES

1. Verificación de la exposición de las bases para la preparación de los Estados Contables.
2. Verificación de la exposición de información adicional que no se presenta en los estados contables y que sea relevante para la comprensión de alguno de ellos.
3. Verificación de que se encuentren expuestos los Pasivos contingentes; Restricciones al dominio; Financiamiento obtenido y no utilizado; Restricciones a la utilización de disponibilidades; Activo dados o recibidos en concesión.
4. Verificación de que cada partida del estado de situación patrimonial, estado de resultados, estado de evolución del patrimonio neto y estado de flujo de efectivo, se relacione con la información expuesta en las notas a los Estados Contables
5. Verificación de la exposición de la base o bases de medición utilizadas al preparar los estados contables.
6. Verificación de la información sobre evolución de pasivo comprobando:
 - a. El pasivo al inicio y al cierre del período, y los movimientos producidos durante el mismo.
 - b. Obligaciones contraídas y las contingencias de alto grado de probabilidad de ocurrencia, agrupadas según el tipo de obligación, exigibilidad, naturaleza, tipo de moneda y Ente acreedor.
 - c. Causas que dan origen a los incrementos y disminuciones, sin compensaciones entre sí, con indicación de las autorizaciones legislativas.

Los mismos comprenden entre otros, los originados en transacciones, diferencias de valuación, emisión y renegociación de deuda, canje de deuda y títulos.

d. Clasificación reflejando el origen de la deuda y tipo de Ente acreedor.

7. Verificación de la información del estado de flujo de efectivo comprobando:

a. Efectivo y equivalentes al efectivo: Las partidas o rubros de efectivo y equivalentes al efectivo se componen de efectivo, saldos en bancos e inversiones en instrumentos del mercado monetario.

b. Análisis de los saldos inicial y final que figuran en el estado de flujo de efectivo.

8. Verificación de que se haya expuesto:

a. Descripción de la naturaleza de las operaciones de la entidad y principales actividades

b. Una referencia a la legislación pertinente que rigen las operaciones de la entidad.

c. Si es una entidad de vida limitada, información sobre la duración de la misma.

9. Evaluación del efecto que pudiera tener sobre Notas a los EECC, las excepciones que surjan del análisis de las otras pruebas de auditoría realizadas sobre los EECC.

Cuadros y Anexos

Entidad: _____

CUADRO 1 – ANEXO A – BANCOS (CUENTAS CORRIENTES Y CAJAS DE AHORRO)

1. Verificación de la información contenida en dicho Cuadro, de acuerdo a las instrucciones impartidas por la Disposición 71/2010-CGN con sus modificatorias, y la Disposición 1/2012.
2. Verificación de los saldos iniciales informados para cada una de las cuentas que posee el Organismo se correspondan con los saldos finales informados al cierre del ejercicio anterior.
3. Verificación de los saldos y movimientos de créditos y débitos que figuran en dicho Anexo con los registros contables y libros bancos respectivos.
4. Verificación de que los saldos informados en el presente cuadro según extracto se correspondan con los mismos.
5. Análisis las conciliaciones bancarias realizadas para cada una de las cuentas informadas en el presente Cuadro.
6. Solicitud información a TGN sobre el detalle de Cuentas Corrientes y de Caja de Ahorro que se encuentran registradas en dicho organismo de acuerdo a lo dispuesto en la normativa vigente. Una vez recibido este detalle se controla con la información volcada por el organismo en el Anexo A, a efectos de verificar si se han informado todas las cuentas bancarias autorizadas. En caso de verificarse diferencias se solicitarán las aclaraciones del caso.

7. Solicitud información al Banco de la Nación Argentina sobre el detalle de Cuentas Corrientes y de Caja de Ahorro que el Organismo posee en dicha Entidad a fin de verificar la integridad de la información expuesta en el presente Cuadro.
8. Efectúe la circularización de los saldos a los Bancos a efectos de obtener información sobre los saldos al inicio y al cierre del ejercicio auditado. En caso de verificarse la existencia de cuentas incluidas en el registro de la TGN (SIRECO), que no se encuentran informadas en el presente anexo, solicitar las aclaraciones al SAF, así como los extractos y registros que posea el organismo o la información que respalde el cierre de las cuentas bancarias.
9. Verificación de la cotización utilizada al cierre del ejercicio en caso de existir cuentas en moneda extranjera.
10. Verificación de que las cuentas corrientes y/o de ahorro informadas en el cuadro sean la totalidad de las cuentas del organismo, incluidas las correspondientes a los Fondos Rotatorios y el ligue de las mismas con el cuadro 1.b. Movimientos Financieros (Caja y Bancos). Desagregación de saldos iniciales y finales e información complementaria sobre Fondos Rotatorios. En caso que no presente este anexo, la auditoría aplicará procedimientos alternativos para su examen.
11. Con relación a las Entradas y Salidas del Presupuesto Vigente, verifique los importes consignados en el Cuadro con los que surgen de los registros contables del organismo y la información de cierre emitida por la Secretaría de Hacienda (Ejecución presupuestaria del Pagado y de Recursos que se obtenga del SIDIF).
12. En lo que respecta a los importes de Entradas y Salidas No Presupuestarias se controlará con los registros que lleve el organismo por cada uno de los conceptos. (de existir ingresos no presupuestarios)
13. Verificación de la consistencia de las cifras expuestas en el presente Cuadro 1, con las expuestas en el Anexo 1, a) (Movimiento financiero de Cuentas Corrientes y Cajas de Ahorro al 31-12-2016) y Anexo 1, b) apertura de saldos, así como también controlar los

saldos y movimientos de créditos y débitos que figuran en dicho Anexo con los registros contables respectivos.

14. Si existen fondos extrapresupuestarios, cotejar y cruzar la información con los saldos de la contabilidad extrapresupuestaria.

15.

AGN

16. Auditoría General de la Nación

Programa de trabajo Cuadro 1B

Entidad: _____

**CUADRO 1 – ANEXO B – MOVIMIENTOS FINANCIEROS
(CAJA Y BANCOS)- DESAGREGACION DE SALDOS
INICIALES, FINALES E INFORMACION COMPLEMENTARIA**

(SOLO ADMINISTRACIÓN CENTRAL)

1. Ligue de dicho cuadro con el 1.a. y los Estados Contables. Verificación de la razonabilidad de los saldos expuestos (bancos, efectivo, documentación a rendir, y pendiente de reposición), con el monto del Fondo Rotatorio asignado.
2. Deberá verificarse la consistencia de las cifras totales informadas y controlar los saldos que figuran en este Anexo con los registros contables respectivos.

Entidad: _____

CUADRO 1 – ANEXO C – MOVIMIENTO DE FONDO ROTATORIO

1. Verificación de la información de acuerdo a las instrucciones impartidas por la Disposición n° 71/2010-CGN con sus modificatorias, y la Disposición 1/2012.
2. En caso de existir ampliaciones o disminuciones en el ejercicio verificación de las mismas con su acto administrativo correspondiente.
3. A efectos de corroborar los datos informados en este Anexo, se deberán verificar los actos normativos de aprobación de la creación y ampliación del Fondo Rotatorio, así como los registros que respalden los movimientos allí consignados.
4. Solicitud de la información y los actos administrativos por los cuales se han aprobado los Fondos Rotatorio Internos y la Cajas Chicas, con el detalle de los importes asignados y los responsables.
5. Verificación con el Cuadro 32 “Recaudado no Devengado por SAF y FF” de la cuenta consolidada.
6. Examen de la correcta exposición del movimiento del Fondo Rotatorio, y la relación del presente cuadro con el cuadro 1.a., 1.b. y anexos.

Entidad: _____

CUADRO 2- INGRESO POR CONTRIBUCIONES AL TESORO Y REMANENTES DE EJERCICIOS ANTERIORES

1. Verificación de la documentación de respaldo del ingreso a la TGN – OP devengada y pagada – y su ejecución presupuestaria.
2. Ligue con el cuadro 28 CONTRIBUCIONES AL TESORO - de la cuenta consolidada de la CGN: el ingreso a la TGN y el saldo pendiente de ingresar de las Contribuciones al Tesoro.
3. Ligue con el cuadro 29 COMPOSICION DE LAS CONTRIBUCIONES AL TESORO – cuenta consolidada de la CGN – Disposiciones legales.
4. Ligue con el cuadro 30 REMANENTES DE EJERCICIOS ANTERIORES - de la Cuenta Consolidada de la CGN: el ingreso a la TGN y el saldo pendiente de ingresar de los Remanentes.
5. Ligue con el cuadro 31 INCORPORACION AL PRESUPUESTO DE LOS REMANENTES – Disposiciones legales.
6. Verificación de los importes consignados en el presente Cuadro con los que surgen de los registros contables respectivos. En el caso de los Ingresos a Rentas Generales verificar las boletas de depósito y actos administrativos que respaldan estos movimientos.

Entidad: _____

CUADRO 3 – MOVIMIENTO DE FONDOS Y VALORES DE TERCEROS Y EN GARANTÍA

(SOLO ADMINISTRACIÓN CENTRAL)

Movimiento de Fondos de terceros y en Garantía:

1. Verificación de los importes consignados en el presente Cuadro con los que surgen de los registros contables respectivos, e inventario correspondiente.
2. Constate los saldos iniciales y finales con los registros del organismo, los respectivos arqueos y cuando corresponda con la información contenida en el referido Cuadro del Ejercicio Anterior.
3. Verificación de los movimientos del ejercicio (incrementos y disminuciones) con los registros implementados por el organismo.
4. Verificación de los saldos iniciales con los finales del ejercicio anterior.
5. Verificación de los saldos de cierre con el arqueo realizado al cierre de ejercicio (con certificación de la UAI) sobre los:
 - 1) Saldos cuenta CUT u otra cuenta corriente de Fondos de Terceros
 - 2) Saldos de Fondos de terceros transitorios en caja pendientes de depósito.
 - 3) Inventarios y saldo de Valores de Terceros resultante del arqueo realizado al cierre de ejercicio, con la certificación de la UAI.

6. Verificación de la existencia de inventario de los valores de terceros que surja de los registros de la Tesorería (como custodio) y de los registros contables, independientemente de que la UAI haya verificado los mismos por muestreo.
7. Ligue de los saldos de Fondos de Terceros con el cuadro 1.a. Movimiento financiero de cuentas corrientes – saldo de la cuenta corriente y/o CUT de Fondos de Terceros. De ser necesario, constatar la conciliación entre ambos saldos.
8. Ligue las altas de Fondos de Terceros con el cuadro 1 Movimiento financiero de Ingresos y Egresos, rubro Ingresos, incremento de Fondos de Terceros.
9. Ligue los egresos de Fondos de Terceros con el cuadro 1 Movimiento financiero de Ingresos y Egresos, rubro Egresos, devolución de Fondos de Terceros, con la respectiva conciliación atento que el cuadro 3 es por el devengado y el 1 es por el percibido y pagado.
10. Ligue el saldo de Fondos de Terceros, con el cuadro 1.b. apertura de disponibilidades, si incluye el saldo de CUT FONDOS DE TERCEROS y/o cuenta corriente no CUT.
11. En lo que respecta a los movimientos y saldos de Valores de Terceros del Cuadro 3, se verificarán los registros llevados en el SAF, que permitan constatar los importes informados con relación a cada uno de los tipos de valores (Pagarés, Pólizas, Títulos, etc.), así como también se controlarán las Actas de Arqueo realizadas al cierre del ejercicio 201X, en las que se detallan los importes de los valores recontados y ver si se informa la antigüedad de los mismos.
12. Determine una muestra representativa, y con criterio de significatividad de los saldos y de ser necesario del movimiento de ingresos y egresos, considerando los conceptos en cuestión:
 - 1) Fondos en garantía AXT 711
 - 2) Fondos de Terceros AXT 712
 - 3) Créditos erróneos AXT 725

Movimiento de Valores de terceros y en Garantía:

1. Chequee con el Arqueo de Valores al cierre del ejercicio (existencia).
2. Constate la existencia de Inventario (listado que conforma el saldo en existencia arqueado y expuesto).
3. Verificación de la Ubicación de los Valores (control interno en el caso de ubicación en distintas UDD o Sub SAF).
4. Verificación de que los saldos surjan de Registros confiables con la debida exposición de la Integridad de los Valores de Terceros, tanto en existencia en la Tesorería del SAF, como los que permanecen en las distintas Unidades distribuidas en el país (Sub SAF).
5. Constatación visualizando el inventario, o por muestreo sobre la Validez/vigencia de los Valores - Vencimiento – antigua data – ligar con los actos legales que dan origen a los Valores en existencia.
6. Verificación del Respaldo registral del movimiento y de saldos de los valores, tanto de Tesorería (custodia), como por oposición por el Departamento de Contaduría.
7. Constatación de la Valuación de los Valores de Terceros, de aquellos emitidos en moneda extranjera, de acuerdo a principios contables (Resolución 25/95 CGN).
8. Verificación del Registro y exposición de los valores denunciados en el rubro correcto:
 - 1) Pagarés
 - 2) Pólizas de seguro (montos asegurados – ligar con los actos legales que dan origen a la póliza –emisores -)
 - 3) Títulos (valores de mercado)
 - 4) Otros
9. Verificación de la existencia de Fondos y Valores de Terceros que no responden a operaciones habituales del organismo, provenientes de origen y/u operaciones con obligación de denunciar de acuerdo a la Resolución 26/15 AGN y 49/13 AGN.

Entidad: _____

CUADRO 4.- BIENES DE USO Y DE CONSUMO**(SOLO ADMINISTRACIÓN CENTRAL)**

1. Verificación de la Integridad, valuación, propiedad y exposición del rubro Patrimonial de Bienes de Uso. Pruebas globales y sustantivas por muestreo sobre aquellos códigos patrimoniales significativos y/o sustantivos propios del organismo:
 - 1) Propiedad de los mismos (respaldo documental).
 - 2) Exposición en cuanto al código presupuestario.
 - 3) Valuación de los bienes (respaldo documental, del valor de origen – adquisición o reconocimiento del valor en el acto legal de aceptación en el caso de una donación recibida; todo ello, de acuerdo a los principios contables, y Resolución 25/95 SH y 47/97 SH, sus modificatorias y complementarias.
 - 4) Responsabilidad del cargo patrimonial (Cargo del responsable primario, secundario y usuario- quién lo tiene a cargo).
2. Constatación de los saldos iniciales con el saldo final del ejercicio anterior.
3. Constatación de que los saldos de los inventarios valorizados de cada partida presupuestaria patrimonial, sean los que conforman el activo en los EECC (Anexo A), o del cuadro 4.2. Bienes de Uso.
4. Amortizaciones: vida útil, alícuota aplicada, amortizaciones del ejercicio y acumuladas, y el valor Residual, de acuerdo a la Resolución 47/97 SH.
5. Cruzamiento y chequeo de la ejecución presupuestaria del inciso 4 (devengado) con las altas patrimoniales presupuestarias.
6. Constatación de que las altas extrapresupuestarias, expuestas en el Anexo de Bienes de Uso, estén registradas en el Activo Fijo de Bienes de Uso, conforme a las normas contables.

- 1) En la AC en extrapresupuestarias.
 - 2) En un OD en el activo fijo y en el cuadro de Resultados- donaciones (Ingresos).
7. Verificación de las bajas por inventario valorizado y muestreo de aquellas partidas significativas o sustantivas.
8. Relevación del Sistema de registro de la contabilidad patrimonial de Bienes de Uso.
- 1) Inventario de bienes no valorizados
 - 2) Control interno de altas y bajas – Transferencias, préstamos, donaciones.
 - 3) Cantidad y descripción del bien
 - 4) Cargo patrimonial al responsable secundario
 - 5) Ubicación del bien
 - 6) Valores asignados
 - 7) Inventarios sin valorizar
 - 8) Inventario de bienes valorizados
 - 9) Control interno de las altas y bajas – préstamos, transferencias, donaciones.
 - 10) Cantidad y descripción del bien
 - 11) Cargo patrimonial al responsable secundario
 - 12) Ubicación del bien
 - 13) Fecha de alta
 - 14) Valuación (valor de compra, de la donación o de \$1-) (Resolución 47/97 SH)
 - 15) Vida útil (Resolución 47/97 SH)
 - 16) Amortizaciones (Resolución 47/97 SH)
 - 17) Valor residual
 - 18) Emisión de inventarios de bienes valorizados, cuyos saldos deben ser coincidentes con los saldos finales del cuadro 4.2. Bienes de Uso, o del Activo Fijo- Anexo A. Prueba global.
9. Verificación de la exposición del Cuadro 4.2. Cuadro General de Bienes de Uso – Prueba Global – Activo Fijo- Anexo A.
- 1) si surge de registros confiables con inventarios valorizados.
 - 2) si surge por suma algebraica consecutiva de ejercicios, pudiendo solamente controlar y opinar sobre el movimiento del ejercicio.

10. Pruebas sustantivas sobre los saldos del cuadro 4.2. Cuadro General de Bienes de Uso - Activo Fijo- Anexo A.

- 1) examen de los rubros sustantivos del organismo auditado y/o saldos significativos.
- 2) seleccionado el rubro, examen sobre saldos por muestreo estadístico y al azar y podrá adicionarse una muestra con criterio de auditor, determinada sobre las partidas seleccionadas a examinar.
- 3) El examen de la muestra consistirá en verificar:
 - 1 Propiedad: documentación de respaldo: acto legal de adquisición, orden de compra, factura, recepción definitiva.
 - 2 Valuación: valor de compra: factura. Resolución 25/95 SH y 47/97 SH
 - 3 Imputación presupuestaria
 - 4 Fecha de alta: vida útil, para la amortización (de corresponder) Resolución 47/97 SH
 - 5 Amortización del ejercicio y acumuladas. Resolución 47/97 SH
 - 6 Vida residual
 - 7 Existencia: ubicación, cargo patrimonial al responsable secundario y/o al usuario, visualización del bien.
 - 8 Estado del bien.
 - 9 Identificación: Código de barras.

11. Ligue de las Altas Presupuestarias con el devengado de la Ejecución Presupuestaria del inciso 4, del ejercicio.

12. Examen por muestreo de las altas con movimientos significativos. Ligue con la Ejecución Presupuestaria del ejercicio – devengado; la imputación presupuestaria y la recepción definitiva de los bienes.

- 1) bienes recibidos con la conformidad definitiva.
- 2) bienes en tránsito – ligue con el cuadro 8- “Anticipo a Proveedores a Largo Plazo”- inciso 6; y control que no corresponde al inciso 4 Bienes de uso.
- 3) Altas Extrapresupuestarias
- 4) Examen por muestreo de las altas con movimientos significativos.

- 5) Donaciones que pueden provenir: por ej.
- 6) Organismos no gubernamentales o privados
- 7) Adquisiciones de UEPEX
- 8) Adquisiciones de Unidades Ejecutoras ligadas al organismo, con respaldo legal

13. En la muestra por altas No Presupuestarias por Donaciones y/o Transferencias, examinamos, además:

- 1) Acto dispositivo de transferencia y/o donación del que transfiere
- 2) Acto dispositivo aceptando la donación
- 3) Legalidad de los actos (potestad de la jurisdicción firmante)
- 4) Valuación de los bienes transferidos y/o donados: registro y exposición de los bienes con el valor correspondiente (donación con cargo (por costo de aceptación, traslado), valor original de adquisición del donante, justificación del valor otorgado, no menor a \$ 1-)
- 5) Donación con cargo o sin cargo
- 6) Fecha de alta – recepción / ingreso al organismo / al registro patrimonial
- 7) Valor vida útil, amortizaciones, valor residual.
- 8) Transferencias de otros Organismos – Altas no presupuestarias
- 9) Acto legal de transferencia debidamente firmada por las autoridades competentes (de quién transfiere, y de quién recibe) con la conformidad de recepción.
- 10) Valuación.
- 11) Idem procedimiento de las donaciones.

14. Altas no presupuestarias por transferencias del cuadro 8 “Anticipo a Proveedores a Largo Plazo”. Ligue con dicho cuadro 8 (bajas del cuadro 8).

- 1) Alta de bienes: “puesta en marcha”, “final de obra”, y/o recibidos, ingresados al patrimonio.
- 2) Certificado final de obra, o puesta en marcha.
- 3) Acto legal que dispone la activación del bien.
- 4) Recepción definitiva
- 5) Titularidad

- 6) Valuación (inversión en materia prima, mano de obra, transporte, gastos financieros, etc.).
 - 7) Altas no presupuestarias de Semovientes: altas por nacimientos o cambios de estadio de los animales.
 - 8) Determinación de los animales como bienes de uso, o de cambio, o consumo
 - 9) Valuación de compra, de costo o mercado en el cambio de estadios.
 - 10) Control de stock
 - 11) Ligue con los índices de preñez, nacimiento, mortandad, etc.
 - 12) Control de bajas, por venta, consumo, robo, cambio de estadio (ligue entre sí), etc.
- 15.** Valuación de acuerdo a la Resolución 47/97 SH y en caso de Estados contables, de las normas vigentes en Ciencias Económicas, por procedimiento alternativo.
- 16.** En las bajas examinamos por muestreo, aquellos rubros significativos y/o sustantivos:
- 1) Bajas por Ventas: ligue con el ingreso de los fondos.
 - 2) Bajas por desuso, rezago, donación.
 - 3) Bajas por robo, destrucción, muerte (en el caso de semovientes).
- 17.** En la muestra, examinamos:
- 1) Acto legal disponiendo la venta, desuso, rezago, donación, etc.
 - 2) En el caso de robo, destrucción, la apertura de actuaciones sumariales.
 - 3) Valuación de la baja (valor de origen).
 - 4) Tratamiento de las amortizaciones
- 18.** Ligue del Cuadro 4.2. Bienes de Uso, con los Estados Contables:
- 1) Activo: Altas por Bienes de Uso Presupuestarios
 - 2) Activo y Resultado: Alta de los Bienes de Uso Extrapresupuestarios por donaciones y transferencias
 - 3) Activo: transferencia de cuentas: De Bienes en Construcción, o Bienes en Tránsito, o Anticipo a Proveedores, a Bienes de Uso (en este caso, análisis de los valores activados y/o cargados a gastos).
 - 4) Activo y Resultado: Bajas de los Bienes de Uso

Entidad: _____

CUADRO 6 ESTADO DE LA DEUDA PÚBLICA INDIRECTA – SIGADE**(SOLO ORGANISMOS DESCENTRALIZADOS)**

1. Constatación de si existen préstamos externos que deban ser informados en este Cuadro. De confirmarse dicha situación verificar que el mismo se confeccionó teniendo en cuenta las instrucciones impartidas por el Manual de cierre del ejercicio anual aprobado por la por la Disposición N° 71/10-CGN y sus modificatorias y la información contenida en los Cuadros 13.
2. Verificación de:
 - 1) El acto legal que da origen al préstamo
 - 2) Entidad acreedora (otorgadora del préstamo)
 - 3) El importe acordado: en moneda extranjera y en pesos argentinos (cotización). Verificar con las notas del SIGADE.
 - 4) Los incrementos: constatamos el ingreso (el préstamo o la porción del préstamo previsto a recibir en el ejercicio) de acuerdo al acto legal de respaldo, moneda, cotización y pesos argentinos.
 - 5) Las altas no presupuestarias, por intereses devengados, comisiones, gastos, cálculo de la canasta de moneda, etc.
 - 6) Las disminuciones: constatamos los pagos, devoluciones, de acuerdo al acto legal de respaldo: vencimientos, cuota, moneda, cotización y pesos argentinos. (amortizaciones) (Verificación del período de gracia).
 - 7) El saldo final: suma algebraica, que en moneda debe ser el saldo real adeudado, después de las distintas cancelaciones, según el acto legal correspondiente. Acorde a nota del SIGADE

3. Constatación de que el saldo inicial sea coincidente con el saldo final del ejercicio anterior.
4. Si en nuestro ejercicio bajo examen, arrancamos sin Saldo inicial, deberá verificarse el acto legal de aprobación del préstamo tomado (Decreto homologado por el Congreso), el cronograma de desembolsos, período de gracias y el de amortizaciones de la deuda, intereses a devengar y pagar, comisiones, gastos, etc.
5. Circularización y determinación de la existencia de auditorías e Informes emitidos por la Gerencia de Control de la Deuda Pública.
6. Circularización al equipo de auditoría de la AGN en el SIGADE a los efectos de constatar saldos de los préstamos según consta en el SIGADE y los expuestos en el cuadro 6 de Deuda Externa.
7. Verificación, constatación y determinación de las conciliaciones correspondiente a:
 - 1) Ingreso Presupuestario: el ingreso real de fondos por desembolsos (altas del cuadro 6) y el percibido en el organismo y expuesto en los EECC.
 - 2) Altas No presupuestarias:
 - 1 Intereses devengados que incrementan la deuda. (comisiones, gastos, etc.)
 - 2 Desembolso recibido y no ingresado (momentáneamente) en el presupuesto.
 - 3 Las diferencias de cotización de moneda y la aplicación del coeficiente de la canasta de moneda (según convenio – chequear con la GCDP).
 - 3) Bajas – disminución presupuestaria.
 - 1 Vencimientos pagados (amortizaciones de cuota, intereses, gastos, etc.) por la TGN (SIGADE) y presupuestariamente por el organismo
 - 4) Bajas- no presupuestarias- inconsistencias entre el cuadro 6 y la Ejecución Presupuestaria: Conciliaciones y ajustes contables.
 - 5) Vencimientos pagados por la TGN (SIGADE) y que el Organismo aún no se hizo cargo por no tener partida presupuestaria, o cuota financiera.
 - 6) Devengado y/o pagado del Organismo de una cuota pagada por el SIGADE en el ejercicio anterior.

- 7) Intereses, gastos, comisiones, devengadas y abonadas por el SIGADE, y que el Organismo no se hizo cargo por no tener partida presupuestaria, o cuota financiera, y viceversa.
 - 8) Las inconsistencias pueden ser entre el Cuadro 6 y la Ejecución Presupuestaria, y entre el cuadro 6 y los Estados Contables. Verificar que el organismo confeccione los asientos contables de ajuste para conciliar los Estados contables con el SIGADE.
- 8.** Ligue del Cuadro 6 Estado de la Deuda Pública Indirecta, con los Estados Contables:
- 1) Con el Pasivo: Corriente y No Corriente
 - 2) Capital
 - 3) Intereses devengados y no pagados
 - 4) Con el Cuadro de Resultados:
 - 5) Los intereses devengados, los pagados y los gastos y comisiones

Entidad: _____

CUADRO 7 - DETALLE DE CRÉDITOS Y DEUDAS CON ORGANISMOS DE LA ADMINISTRACIÓN NACIONAL.

1. Ligue el CUADRO 7 con los Estados Contables: Activo con los Créditos, Pasivo con las Deudas, en el caso de los organismos descentralizados, tanto al inicio como al cierre del ejercicio.
2. En el caso de los organismos de administración centralizada, en el Cuadro 7 el Pasivo se debe ligarse con la Deuda Exigible, tanto al inicio como al cierre del ejercicio. En el caso de los Créditos verificación de la existencia de los mismos conforme a los recursos devengados y no pagados, tanto al inicio como al cierre del ejercicio.
3. Circularización de los saldos por significatividad, determinando una muestra de créditos y deudas para poder determinar la integridad y existencia de los mismos.
4. Verificación de que el importe registrado como deudas coincida con el reporte del SLU/E–Sidif como deuda exigible y con su respaldo documental.
5. Constatación de que los créditos de antigua data tengan su correspondiente previsión.
6. Verificación de si existen créditos previsionados cuya incobrabilidad se haya confirmado durante el ejercicio a fin de su depuración.
7. Controle la información expuesta en los presentes Cuadros con la ejecución presupuestaria de los ejercicios 201X y 201X-1 y la información contenida en los EECC para los rubros Créditos y Deudas al 31/12/1X-1 y 31/12/1X.

8. Verificación de si existen Deudas o Créditos con Organismos de la Administración Pública Nacional no informados en el presente cuadro.
9. Se procederá a la circularización de terceros a fin de validar los créditos y deudas expuestas en el Cuadro 7.

Entidad: _____

CUADRO 7.3 - “DETALLE DE CRÉDITOS Y DEUDAS CON EL SECTOR PRIVADO”

(SOLO ADMINISTRACIÓN CENTRAL)

1. En el presente Cuadro se debe incluir la siguiente información, de acuerdo a lo previsto en la Disposición 71/10-CGN:
 - a. Personas Físicas y Jurídicas del Sector Privado.
 - b. Agentes Públicos que por cualquier causa sean declarados “Deudores del Estado Nacional”.
 - c. Los Subsidios o Aportes a Organizaciones Privadas pendientes de rendición al 31 de diciembre de 2016.
2. Verificación de los importes informados en el presente Cuadro con los registros que se llevan en el organismo.
3. Se controlará una muestra de formularios PRE imputados al Inciso 5-Transferencias, a efectos de detectar si tienen rendiciones de cuenta pendientes al cierre del ejercicio 201X.

Entidad: _____

CUADRO 8 – “ANTICIPOS PROVEEDORES Y CONTRATISTAS” INTEGRADOS POR CUADRO 8.1 – “ANTICIPOS A PROVEEDORES Y CONTRATISTAS A CORTO PLAZO” Y CUADRO 8.2 “ANTICIPOS A PROVEEDORES Y CONTRATISTAS A LARGO PLAZO”.

(SOLO ADMINISTRACIÓN CENTRAL)

1. Verificación de la información expuesta en los cuadros con la ejecución presupuestaria de los ejercicios 201X-1 y 201X
2. Control en los formularios PRE de la muestra solicitada y en su documentación respaldatoria si se han tramitado gastos en los que se hayan efectuado pagos de anticipos. Asimismo, verificar si se han utilizado las partidas presupuestarias que corresponde y que se haya cumplido con lo pactado en la compra de los bienes y servicios.

Entidad: _____

CUADRO 9 – COMPATIBILIDAD DE ESTADOS CONTABLES.

(SOLO ORGANISMOS DESCENTRALIZADOS)

1. Verificación de la corrección de sumas algebraicas de los EECC por el ejercicio cerrado el año anterior y el ejercicio bajo análisis.
2. Verificación de que las cifras iniciales de los EECC al cierre coincidan con las que surgen del Balance General cerrado en el ejercicio anterior.
3. Verificación de que las cifras finales de los EECC al cierre coincidan con las que surgen del Balance General a la misma fecha.
4. Verificación de que las cifras iniciales y finales de los EECC al cierre con los registros de la contabilidad del Organismo.
5. Verificación de las cifras que muestra el Cuadro 9. como Flujos Presupuestarios al cierre con ejecución presupuestaria según parametrizado SLU/ E-Sidif.
6. Verificación de las cifras que muestra el Cuadro 9. como Flujos No Presupuestarios al cierre con registros contables y/o documentación respaldatoria.
7. Verificación de que las cifras que muestra el Cuadro 9 como Flujos No Presupuestarios posean NOTA ACLARATORIA.
8. Evaluación del efecto que pudiera tener sobre el Cuadro 9., las excepciones que surjan del análisis de las otras pruebas de auditoría realizadas sobre los EECC

Entidad: _____

CUADRO 10 – FONDOS FIDUCIARIOS

1. Verificación de estos Cuadros y su información complementaria conforme a las instrucciones de la Disposición 71/10-CGN y sus modificatorias, atendiendo a la consistencia de información entre los Cuadros.
2. Control de que los saldos iniciales se correspondan con los saldos finales de los respectivos cuadros de la cuenta del ejercicio anterior.
3. Análisis de los instrumentos legales por los que se constituye el Fondo Fiduciario.
4. Verificación de la información expuesta en los cuadros con la ejecución presupuestaria de los ejercicios 201X-1 y 201X.
5. Verificación de las fuentes de ingresos. (Recursos ordinarios y extraordinarios).
6. Verificación de los Saldos de inicio del AIF y Balance o EECC. (a) Balance General comparativo con el ejercicio anterior, b) Estado de Resultados, c) Estado de Evolución del Patrimonio Neto d) Estado de Origen y Aplicación de Fondos.
7. Verificación de si el Cuadro 10 fue presentado a la CGN de acuerdo a lo establecido en las normas de cierre.
8. Realización de las comprobaciones de comprobantes sobre las Transferencia Corrientes y de Capital con el sistema de registro que utilice el Fondo.
9. Realización de las comprobaciones de comprobantes sobre el Detalle de Gastos Corrientes – Bienes y Servicios, con el sistema de registro que utilice el Fondo
10. Realización de las comprobaciones de comprobantes sobre el Detalle de Gastos de Capital - Inversión Real Directa, con el sistema de registro que utilice el Fondo
11. Realización de las comprobaciones de comprobantes sobre el Detalle de Transferencias Otorgadas para Financiar Gastos Corrientes y de Capital - Fondos Fiduciarios del Estado Nacional”
12. Verificación de los saldos de las cuentas Bancarias con que opera el Fondo.

13. Conciliación de la salida impresa de los cuadros con salidas detalladas del sistema que el Fondo utilice, entre la fecha inicial y final de registro.
14. Verificación de si existen hechos posteriores al cierre
15. Verificación de que las notas a los EECC sean acordes a la normativa y expliquen hechos constatables.
16. Verificación de si hay Juicios, sentencias, reclamos y demandas.
17. Verificación de la deuda exigible.
18. Verificación de si existen provisiones.
19. Verificación de que los gastos del Fondo son realizados para la finalidad con que es constituido.
20. Verificación de las rendiciones de los Proyectos financiados por el Fondo.
21. Verificación de que las informaciones semestrales fueron enviadas a la CGN y su consistencia con el flujo de fondos.

Entidad: _____

CUADRO12 - "ESTADO DE EVOLUCIÓN DE LA DEUDA EXIGIBLE"

(SOLO ORGANISMOS DESCENTRALIZADOS)

1. Verificación de que la Deuda Exigible expuesta al cierre del ejercicio auditado se encuentre registrada en la contabilidad del organismo.
2. Verificación en la contabilidad del ente los pagos y desafectaciones efectuadas en el ejercicio auditado correspondiente a la deuda exigible al cierre del ejercicio anterior.
3. Con relación al Cuadro 12 de la Cuenta del Ejercicio anterior al auditado, verificar la correspondencia de los importes expuestos con el respectivo Cuadro 12 al cierre del ejercicio auditado.
4. Análisis de los años expuestos como Deuda Exigible en el Cuadro del ejercicio auditado con sus respectivos parametrizados.
5. Análisis de lo expuesto en Pagos del ejercicio auditado en relación a la Deuda Exigible del ejercicio anterior con la información recibida de TGN: Deuda Exigible Ej. anterior cancelada en el ejercicio auditado.

Entidad: _____

CUADRO 13, 13.1, 13.2, Y 13.3 “PRÉSTAMOS EXTERNOS Y/O TRANSFERENCIAS NO REEMBOLSABLES EXTERNAS”.

1. Que los Cuadros presentados se hayan confeccionado conforme las instrucciones de la Disposición N° 71/10-CGN y sus modificatorias.
2. Verificación de que se hayan presentado los cuadros 13.1, 13.2 y 13.3 para todos los Proyectos de Préstamos Externos que corresponden al SAF auditado conforme a la Decisión Administrativa de Créditos inicial y las respectivas modificaciones presupuestarias aprobadas durante el ejercicio auditado.
3. Verificación de los Cuadros 13 presentados por el SAF auditado con la información expuesta por la C.G.N. en la Cuenta de Inversión (anexo 4.24 CGN) (Cuadro de Estado de Movimientos Financieros – UEPEX).
4. Verificación de los Cuadros 13 presentados por el SAF auditado con la información expuesta por la CGN en la Cuenta de Inversión:
 - 1) Anexo 4.11. - Estado de Movimientos Financieros - Unidades Ejecutoras de Préstamos Externos.
 - 2) Anexo 4.32 - Estado de Movimientos Financieros - Unidades Ejecutoras de Transferencias Externas.
 - 3) Anexo 4.33 - Cuadro de Cuentas Bancarias – UEPEX.
5. Verificación de la consistencia aritmética de la información expuesta en cada uno de los Cuadros presentados por cada Proyecto (Cuadros 13.2 y 13.3.) y de éstos con el Cuadro Consolidado (Cuadro 13).
6. Verificación de que la información expuesta en los cuadros 13.2 se corresponda con la información que surge del SIRECO y de la respuesta de circularización del Banco de la Nación Argentina.

7. Verificación de que los saldos iniciales y finales totales según registros contables expuestos en el Cuadro 13.2 coincidan con los saldos iniciales y finales informados en el rubro bancos del Cuadro 13.3.
8. Verificación para cada cuenta informada en los cuadros 13.2 que el saldo según extracto bancario coincida con lo indicado en el respectivo extracto bancario adjunto.
9. Verificación de la información anexa a los Cuadros 13.2 y 13.3 que respalde los importes expuestos en los mismos.
10. Verificación de la información presupuestaria expuesta en los Cuadros con las registraciones que surgen del sistema E-Sidif del SAF, conforme al siguiente esquema:
 - 1) En lo correspondiente a las Entradas con el archivo de F° C-10/ Informe de Recaudación (IR), sólo las fuentes de financiamiento 21 y 22, por ser las únicas en que se puede realizar el cotejo, y a nivel consolidado.
 - 2) En cuanto a las Salidas verificar en el Cuadro 13.3 los importes expuestos como presupuestarios con las registraciones de la ejecución presupuestaria, mediante una muestra de Proyectos.
11. Ligue de la exposición de los saldos en cuentas corrientes, de los cuadros 13 de las Unidades Ejecutoras (UEPEX), con las cuentas corrientes de préstamos externos o transferencias no reembolsables expuestas en el cuadro 1.a. Movimiento de cuentas corrientes y/o complementario.
12. Circularización al Departamento de Órganos Rectores
13. Verificación de la existencia de informes de auditoría expedidos por la AGN sobre los préstamos externos, financieros o de gestión.
14. Verificación de que los fondos recibidos por el Organismo tengan respaldo legal y que fueron depositados en la cuenta bancaria correspondiente de la UEPEX, con identificación de la cuenta, indicación de moneda, cotización, movimientos, saldo al cierre del ejercicio. Valuación de saldos en moneda de acuerdo a principios contables (Resolución 25/95 SH).
15. Si es factible, en los casos de poderse verificar la aplicación de los fondos, acorde al acto contractual existente entre el organismo internacional y la Argentina. Ello en el

caso de no existir informes de auditoría de la AGN. (ingresos y egresos, por muestreo y de tener acceso y de ser factible y necesario).

Entidad: _____

CUADRO DE JUICIOS – CAP. II de la DISPOSICIÓN 71/10 CGN

1. Presentación, de acuerdo a la información proporcionada por la Dirección General de Asuntos Jurídicos de las sentencias firmes de cámara, de Segunda Instancia, clasificadas de acuerdo a la citada Disposición.
2. Requerimiento al Organismo del listado de las causas judiciales al 31/12/1X
3. Verificación de las causas informadas en cumplimiento de la Disposición 71/10-CGN, manual de cierre para el ejercicio 201X y sus modificatorias, vigente para el Ejercicio 201X y comparar con el listado recibido del punto anterior.
4. Verificación en la página del Poder Judicial las causas en donde el Organismo es demandado y en las que se encuentra como actor y comparar con la información del punto anterior, cuando sea factible.
5. Análisis de las mismas, separando los juicios en sentencias firmes, sentencias adversas de cámara y en trámite de apelación, sentencias adversas en primera instancia y juicios en trámite.
6. Constatación de que los juicios clasificados conforme al punto anterior, coincida con la información presentada en la Cuenta de Inversión 201X.
7. Muestra: Verificación de que lo informado en la Cuenta de Inversión y de la que surge de registros, sea coincidente con los expedientes judiciales en cuanto a: número de expediente, autos, fechas de inicio, importes y estados de las causas; y confeccionar un cuadro con la información verificada.
8. Realización de las pruebas globales sobre el universo de causas judiciales.
9. Realización de las pruebas sustantivas.
10. De necesitar, elección de otros procedimientos a los fines de validar la información recibida (relevamientos, cuestionarios etc.).

- 11.** Verificación de que los Juicios que originan las Previsiones surjan de la información suministrada en el Informe emitido por la Dirección de Asuntos Jurídicos del organismo y de su sistema de registración, determinando una muestra de casos a los efectos de verificar el estado procesal de los mismos.
- 12.** Verificación de que el importe expuesto en el rubro Deudas por Juicios sea coincidente con los importes por Juicios con Sentencia adversa de cámara y en trámite de apelación y con Sentencia adversa en primera instancia de acuerdo con la Disposición N.º 71/10 y sus modificatorias.
- 13.** Ligue con los EECC – Previsiones: que sea razonable el cálculo expuesto.
- 14.** Constatación de que los juicios clasificados coincida con la información presentada en la Cuenta de Inversión 201X.

CONCLUSIÓN

En base a lo establecido en el artículo 75, inciso 8, de la Constitución Nacional, es atribución del Congreso aprobar o desechar la Cuenta de Inversión que eleva el Poder Ejecutivo, y cuya preparación, en cumplimiento del artículo 91 de la Ley N° 24.156 de Administración Financiera, es competencia de la Contaduría General de la Nación.

Autores como Tomás Hutchinson definen la cuenta de inversión, como “el documento a través del cual el Jefe de Gabinete de Ministros de la Nación presenta anualmente a la consideración del Congreso, los resultados de la gestión financiera de su gobierno con el objeto de que se pueda comprobar que los recursos han sido gastados o invertidos en los programas en la forma aprobada en el presupuesto de egresos, que resume y cierra todo el proceso administrativo contable y proporciona los datos precisos para juzgar la gestión financiera y la situación de la Tesorería, desde el punto de vista contable, administrativo y jurisdiccional”.

A su vez, el artículo 85 de la Constitución Nacional, establece que el control externo del sector público nacional en sus aspectos patrimoniales, económicos, financieros y operativos, será una atribución propia del Poder Legislativo. El examen y la opinión de dicho poder sobre el desempeño y la situación general de la Administración Pública, estarán sustentados en los dictámenes de la Auditoría General de la Nación, que es el organismo de asistencia técnica del Congreso y cuenta con autonomía funcional.

La Auditoría General de la Nación tiene a su cargo el control de legalidad, gestión y auditoría de toda la actividad de la Administración Pública centralizada y descentralizada, cualquiera fuera su modalidad de organización. Interviene necesariamente en el trámite de aprobación o rechazo de las cuentas de percepción e inversión de los fondos públicos. En cuanto a sus atribuciones, es materia de su competencia el control externo posterior de la gestión presupuestaria, económica, financiera, patrimonial, legal, así como el dictamen sobre los estados contables financieros de la administración central, organismos descentralizados, empresas y sociedades del Estado, entes reguladores de servicios públicos y los entes

privados adjudicatarios de procesos de privatización, en cuanto a las obligaciones emergentes de los respectivos contratos.

El órgano parlamentario encargado de revisar la cuenta de inversión y emitir los dictámenes correspondientes es la Comisión Parlamentaria Mixta Revisora de Cuentas de la Administración, cuya conformación y funciones se encuentran determinadas en los artículos 128 y 129 de la Ley 24.156 de Administración Financiera y en la Ley 23.847.

El contenido de la cuenta de inversión está regulado por el artículo 91 de la Ley 24.156, debiendo constar en el documento de presentación, como mínimo:

- a) Los estados de ejecución del presupuesto de la administración nacional, a la fecha de cierre del ejercicio;
- b) Los estados que muestren los movimientos y situación del Tesoro de la administración central;
- c) El estado actualizado de la deuda pública interna, externa, directa e indirecta;
- d) Los estados contable-financieros de la administración central;
- e) Un informe que presente la gestión financiera consolidada del sector público durante el ejercicio y muestre los respectivos resultados operativos económicos y financieros.

La cuenta de inversión contendrá además comentarios sobre:

- a) El grado de cumplimiento de los objetivos y metas previstos en el presupuesto;
- b) El comportamiento de los costos y de los indicadores de eficiencia de la producción pública;
- c) La gestión financiera del sector público nacional.

Se debe señalar que la aprobación de la cuenta de inversión constituye el último eslabón del proceso presupuestario, que comienza con la etapa de formulación o elaboración, continúa con la de aprobación —o autorización para gastar—, sigue con la de ejecución y finaliza con la de control, que se materializa necesariamente, en el caso del control externo, con la aprobación de la cuenta de inversión respectiva.

La intervención necesaria de la Auditoría General de la Nación en el trámite de aprobación o rechazo de las cuentas de percepción e inversión de los fondos públicos dispuesta por la Constitución Nacional, convierte a las tareas para su análisis en uno de los ejes centrales de su accionar.

La ley 24.156 incluyó entre los estados que integran la cuenta, el estado patrimonial de la Administración Central, a los que se le integraron los patrimonios de la administración descentralizada. Esto impone expedirse, por un lado, con relación a la ejecución presupuestaria vinculada con los flujos financieros que dan lugar las transacciones del gobierno en el ejercicio, y por otro, obtener evidencias con relación a que dichos estados patrimoniales respondan a la realidad económica de la hacienda.

En el año 2009 la Auditoría General de la Nación mediante la Disposición N° 74/09 para la emisión de los Informes de Auditoría relativos a la Cuenta de Inversión, encomendó la elaboración de dos Informes del Auditor en forma separada, uno con la opinión referida a la Ejecución Presupuestaria y otro con el dictamen referido a los Estados Contables de la Administración Central, Organismos Descentralizados, Instituciones de la Seguridad Social y Entes Públicos.

Cabe destacar, que a partir del año 2018 se aprueban por resolución cada uno de los informes que integran el dictamen de la Cuenta de Inversión.

Con relación a la ejecución del presupuesto, el tratamiento del tema se plantea desde dos ángulos. El primero se refiere al proceso administrativo que es de orden técnico, legal y contable, vinculado con la ejecución del presupuesto de gastos y recursos, analizando la correcta utilización de las autorizaciones para gastar y la administración de los recursos. Se encuadra dentro del campo de las auditorías financieras y de cumplimiento, dado que analiza

los créditos autorizados presupuestariamente, sus modificaciones, la adecuada registración y la correcta exposición de lo ejecutado. El segundo comprende esencialmente el análisis macro - económico y medición de metas y objetivos previstos en los programas presupuestarios, de manera tal que se posibilite la valoración política de la gestión de gobierno en cuanto a los resultados esperados respecto a los obtenidos en la ejecución de las políticas públicas.

Las tareas de campo se desarrollan en tres niveles:

- En la Secretaría de Hacienda, organismo coordinador de los sistemas Presupuestario, de Crédito Público, de Tesorería y de Contabilidad; y
- En las distintas jurisdicciones centralizadas o descentralizadas que se correspondan con la muestra anual del ejercicio seleccionada previamente en base a la elaboración de indicadores que conforman una matriz de evaluación de la exposición al riesgo relativo de todo el sector público nacional
- En base a las diferentes mandas judiciales y convenios suscriptos, a partir de los cuales pueden incorporarse otros organismos, independientemente de los determinados oportunamente en la muestra.

Con relación a los Estados Contables: la Cuenta de Inversión incluye los estados contables patrimoniales de la Administración Central, a los que se integran los patrimonios netos de los organismos descentralizados, instituciones de la seguridad social, Universidades Nacionales, sociedades y empresas del Estado. Estos estados se elaboran en concordancia con el marco definido por los órganos rectores, en particular la Contaduría General de la Nación. Ello no obsta que, cuando se trata de entes con marcos regulatorios específicos que le son propios, se le aplican las normas particulares pertinentes. La Auditoría General de la Nación tiene a su cargo la emisión del dictamen profesional, en el que formula su opinión técnica con relación a los saldos de las cuentas que integran el balance en base a la evidencia que ha reunido y que considera válida y suficiente para tal objetivo.

Es justamente de los estados contables patrimoniales de la Administración Central y de los Organismos Descentralizados, de lo que nos ocupamos en esta tesis dado que la actividad de corto plazo del Departamento de Control de la Muestra apunta a cumplir el Plan

de Acción Anual que deberá ser suficiente para generar resultados acordes con la misión que le adjudica la Resolución N° 244/01: “programar, coordinar, supervisar y ejecutar las acciones necesarias para evaluar la gestión financiera de los organismos de la administración central y de los organismos descentralizados...” atendiendo los conceptos de importancia, significatividad y riesgo que establecen las Normas de Control Externo Gubernamental de la Auditoría General de la Nación.

Asimismo, dicha normativa prescribe que se debe “...analizar la confiabilidad y consistencia de la información presupuestaria de los servicios administrativos financieros...” centralizados y descentralizados del sector público nacional para lo cual se selecciona anualmente una cantidad determinada de ellos, conjunto que damos en llamar “muestra”, analizando no solo la información presupuestaria sino también el cumplimiento de metas y objetivos.

Si bien la auditoria de los Cuadros y Anexos presentados por los organismos descentralizados y la Administración Central se basa en los lineamientos impuestos por las resoluciones 26/15 y 185/16 aún no cuenta con un programa de trabajo por lo que cada supervisor aplica variados procedimientos en base a su experiencia y las diferentes realidades del organismo a auditar.

La elaboración del programa de trabajo de auditoría es de suma importancia ya que constituye el sentido en el que se presenta de manera organizada y detallada cada una de las tareas que debe desarrollar el auditor al momento de llevar a cabo la auditoría. Para ejecutarla, el profesional debe llevar a cabo una adecuada planificación que le permita definir los objetivos de la auditoría, así como los procedimientos que realizará para alcanzar dichos objetivos, es decir, debe elaborar su programa de trabajo.

El programa propuesto tiene fortalezas y seguramente debilidades, los procedimientos que se proponen aplicar son tan solo el punto de partida para la realización de una auditoría de estados contables, en la cual el auditor deberá evaluar si es conveniente la realización de procedimientos adicionales, alternativos o incluso descartar procedimientos porque los mismos no aplican a la realidad del organismo auditado.

Dentro de las fortalezas podemos destacar:

- Congruencia, calidad, eficacia y eficiencia en el trabajo a realizar
- Apoyo a las tareas de campo
- Instrumento de capacitación
- La capacidad para proporcionar regularmente productos y servicios que satisfagan los objetivos de la auditoría en cuestión
- Facilitar oportunidades de aumentar la optimización de tiempo y recursos
- Abordar los riesgos y oportunidades asociadas con su contexto y objetivos
- La capacidad de demostrar la conformidad con los objetivos del departamento de control de la muestra

Dentro de las debilidades destaco que probablemente haya organismos a los que no pueda aplicarse en su totalidad y que deba adaptarse a la realidad del mismo a través de la incorporación de nuevos procedimientos o incluso descartando aquellos que no apliquen por, por ejemplo, no contar con información en uno de los cuadros.

En conclusión, creo que son mayores las fortalezas que representa este programa siendo que el mismo surge en el entendimiento de que la estandarización de procedimientos permite no solo una mayor congruencia, calidad, eficacia y eficiencia en el trabajo a realizar sino también un apoyo a las tareas de campo y como instrumento para capacitar a los auditores actuales y aquellos que vayan a incorporarse a los fines de agilizar las tareas de aprendizaje.

BIBLIOGRAFÍA

Manual de Clasificaciones Presupuestarias para el Sector Público Nacional. Sexta Edición Actualizada 2016

El Sistema de Crédito Público en el marco del Programa de Reforma de la Administración Financiera Gubernamental

Documento Técnico N° 9. Aprobado por el Colegio de Auditores de la AGN en su sesión del 26 de marzo de 1996. Manual de auditoría financiera.

El sistema presupuestario en la administración nacional de la república argentina

Manual de Contabilidad Gubernamental. Tomos I y II. Contaduría General de la Nación.

Contaduría general de la nación manual de cierre del ejercicio. 20 de diciembre 2019.

Diferencias y continuidades NCEG / NAE

Equipo de Coordinación de Normas -ECoN

Curso de auditoría al presupuesto del Estado. Manual del Participante sesión 3.1

El Sistema de Tesorería. Versión 1.0. Fecha última actualización: 01/02/2013. TGN

O'Donnell, G., (2004) "Accountability horizontal: la institucionalización legal de la desconfianza política"

Oszlak, O., (2003) "¿Responsabilización o Responsabilidad?"

Lamberto, Oscar (1997), "Presupuesto y Control Parlamentario"

Insausti, M. B. y Velásquez Leal, L. F. (2014) "Las entidades Fiscalizadoras Superiores y la Rendición de Cuentas. Herramientas para la aplicación de los principios de rendición de cuentas de la Declaración de Asunción de 2014". Serie Ciudadanía y Control Fiscal. V/C: OLACEFS

Moreno, M., (2015) "El Control Institucional y social de la gestión pública".

Moreno, M., (2014). El Anfibia: Auditoria Gubernamental Contemporánea, entre la teoría y la realidad. Buyatti, Buenos Aires.

Moreno, M y otros (2016). Auditoría Gubernamental. Buyatti, Buenos Aires

Moreno, Sergio (2015) "Control Público y Gubernamental"

Flasco, Ruiz del Ferrier, Cristina (2017) compiladora, "Control de Políticas Publicas"

Groisman, E., y Lerner, E. (2000) "Responsabilización por medio de los controles clásicos"

Cuenta de Inversión 2018 – Ministerio de Economía – Secretaría de Hacienda – Contaduría

General de la Nación.

Normas

Ley 24.156 Disposiciones generales. Sistemas presupuestarios, de crédito público, de tesorería, de contabilidad gubernamental y de control interno. Disposiciones varias.

Decreto 1344/07 Reglamento de la Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional N° 24.156.

Resolución AGN 26/2015 – Normas de Control Externo Gubernamental

Resolución AGN 185/2016 – Normas de Control Externo Financiero Gubernamental

Resolución AGN 186/16- Normas de Control de Gestión Gubernamental

Resolución AGN 187/16- Normas de Control de Cumplimiento Gubernamental

DISP N° 74/09 -AGN- Anexo I- Informes cuenta de inversión - metodología de presentación

Disp. 65/11-AGN Lineamientos metodológicos para la selección de la muestra de la Cuenta de Inversión

Disp. 94/2013- AGN. Revisión metodológica para determinar los niveles de exposición relativa al riesgo de las unidades informadas en la Cuenta de Inversión del Sector Público Nacional.

Disp. 310/2013- AGN Revisión metodológica del cálculo de Nivel de Exposición Relativa al Riesgo (NEER) de los Servicios Administrativos Financieros que integran el universo de control de la Muestra Anual de la Cuenta de Inversión

ISSAI 100 Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público

ISSAI 200 Principios fundamentales de la fiscalización o auditoría financiera

ISSAI 300 (2013)- Principios Fundamentales de la Auditoría de Desempeño.

ISSAI 400 Principios fundamentales de la fiscalización de cumplimiento

ISSAI 3000 (2016) - Norma para la Auditoría de Desempeño.

ISSAI 3100 (2016) - Guidelines on Central Concepts for Performance Auditing.

ISSAI 3200 (2016) - Guidelines for the performance auditing process.

Tribunal de Cuentas de la Unión (2010) - Secretaría general de control externo secretaria de fiscalización y evaluación de programas de gobierno. Manual de Auditoría de Rendimiento.

Resolución Técnica 37 - Normas de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificación y servicios relacionados

Constitución Nacional

Normas Nacionales e Internacionales de Auditoría del Sector Privado (IFAC)