



UNSAM
ESCUELA DE
POLÍTICA Y
GOBIERNO

UNIVERSIDAD NACIONAL DE SAN MARTIN

ESCUELA DE POLÍTICA Y GOBIERNO

MAESTRÍA EN AUDITORÍA

GUBERNAMENTAL

TESIS

“Normas de Auditoría Interna para la Contaduría General
de la Provincia de Rio Negro”

COHORTE: 2019-2020

DIRECTOR: Guillermo Schweinheim.

APELLIDO Y NOMBRE: Palma Cecilia

Buenos Aires, marzo 2023

Contenido

Lista de cuadros, gráficos e ilustraciones.....	3
Acrónimos.....	4
INTRODUCCION:	5
CAPITULO I: La experiencia de la Contaduría General de la Provincia de Río Negro en materia de control y auditoría interna durante el período 2012 al 2020.	11
I.1 La creación de las Unidades de Supervisión de Control Interno (USCI) en el año 2012	11
I.2 Intervención de la Contaduría General en las órdenes de pago.....	15
I.3 La puesta en marcha del Sistema de Administración Financiera y Control (SAFyC) período 1999 en adelante	16
I.4 La creación del Servicio de Auditoría como fuente de informes de auditoría durante el período 2012 al 2016.....	17
I.5 Unidad de Coordinación de Auditoría (UCA) período 2016 al 2018.....	21
I.6 La utilización del formulario de Verificación preliminar de auditoría interna (VPAI).....	22
I.7 Intervención de las órdenes de pago atento a la disolución de las USCI período 2020 a la actualidad.	23
I.8 Los problemas que surgieron en la evaluación del Sistema de Control Interno.....	24
I.9 La experiencia de la CGP en materia de control y auditoría interna durante el período 2012 al 2020.....	26
CAPÍTULO II: Tendencias en materia de Control Interno y Auditoría Interna: INTOSAI, SIGEN y Contadurías de las Provincias de Neuquén y Tierra del Fuego	27
II.1 Normas y Directrices establecidas por la INTOSAI: ISSAI 100.....	27
II.2 El Control interno en la normativa nacional.....	28
II.3 Impactos de la Ley Nacional N° 24156 de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional en las Provincias Argentinas.....	40
II.4 Tendencias de las Unidades de Auditoría Interna por parte de la Contaduría General de la Provincia de Neuquén.....	42

II.5 Estructura del sistema de control interno de la Contaduría General de la Provincia de Tierra del Fuego, tendencia a la creación de Unidades de Auditoría Interna período 2021 a 2022.....	51
CAPÍTULO III: Síntesis de buenas prácticas hacia la elaboración de un manual de auditoría interna para la Contaduría General de la Provincia de Río Negro.....	64
ANEXO I: MANUAL DEL SERVICIO DE AUDITORÍA INTERNA DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA PROVINCIA DE RÍO NEGRO.....	69
INTRODUCCIÓN.....	71
CAPÍTULO 1: SERVICIO DE AUDITORÍA INTERNA Y UNIDADES DE AUDITORÍA INTERNA LINEAMIENTOS GENERALES.....	74
1.1. Servicio de Auditoría Interna (SAI).....	74
1.2. Perfil del auditor.....	76
1.3. UAI.....	78
1.4. Condiciones del auditor. Principios.....	80
CAPÍTULO 2: AUDITORÍA.....	86
2.1 Partes de una auditoría.....	86
2.2 Materia u asunto en cuestión, Criterios para evaluar el asunto y la información resultante.....	86
2.3 Tipos de auditoría.....	87
2.4 Materias en cuestión según las distintas Auditorías.....	88
2.5 Organización y realización del trabajo de auditoría.....	89
CAPÍTULO 3: INFORME DE AUDITORÍA.....	101
CAPÍTULO 4: PLANEAMIENTO ANUAL DE TRABAJO.....	107
NORMAS JURÍDICAS Y TÉCNICAS.....	125
BIBLIOGRAFÍA Y FUENTES DE INFORMACIÓN.....	127

Lista de gráficos

Gráfico N° 1 Cantidad de Informes de auditoría efectuados a Ministerios y Secretarías de Estado -entre los años 2016 a 2018.

Lista de imágenes

Imagen N°1 Formulario N° 101 Licitación Pública.

Imagen N°2 Formulario N° 201 Verificación preliminar de auditoría interna.

Lista de tablas

Tabla N°1 Componente: Ambiente de Control.

Tabla N°2 Componente: Evaluación de riesgos.

Tabla N°3 Componente: Actividades de control.

Tabla N°4 Componente: Información y Comunicación.

Tabla N°5 Componente: Supervisión.

Tabla N°6 Normativa y órgano de control interno para las distintas Provincias Argentinas.

Tabla N°1 Principios relacionados con el proceso de auditoría.

Tabla N° 2 Tipo de Proceso.

Tabla N° 3 Recursos administrados.

Tabla N° 4 Prioridad del Proceso para el Ministerio o Secretaría.

Tabla N° 5 Factor de Impacto por procesos.

Tabla N° 6 Nivel de impacto.

Tabla N° 7 Tramos por intervalos.

Tabla N° 8 Factores de probabilidad por proceso.

Tabla N° 9 Nivel de probabilidad.

Tabla N° 10 Tramos por intervalos.

Lista de figuras

Figura N° 1: Organigrama de la Dirección General de Auditorías y Rendiciones de la Contaduría General de la Provincia de Neuquén.

Figura N° 2 Organigrama de la Unidad de Auditoría de la Contaduría General de la Provincia de Tierra del Fuego.

Lista de cuadros

Cuadro N° 1 Proyectos de auditoría según nivel y tipo de riesgo.

Cuadro N° 2 Factor de impacto por proceso.

Cuadro N° 3 Factores de probabilidad por proceso.

Cuadro N° 4 Factor de impacto-probabilidad por proceso.

Acrónimos

ALTEC S.E.- Alta Tecnología Sociedad del Estado

CGN - Contaduría General de Neuquén

CGP- Contaduría General de la Provincia

COSO- Comitte of Sponsoring Organizations of the Treadway Comission

DDJJ- Declaraciones juradas

DGAyR - Dirección General de Auditorias y Rendiciones

EFS- Entidades Fiscalizadoras Superiores

FAPCE- Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.

GDE- Gestión de Documentación Electrónica

INTOSAI- Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores ISSAI-

Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores

ISSAI- Entidades Fiscalizadoras Superiores

PEN- Poder Ejecutivo Nacional

PEP Poder Ejecutivo Provincial

PTGF- Pedidos de Transferencias Globales de Fondos

SAF- Servicios Administrativo Financiero

S.A.Fi.Pro.- Sistema de Administración Financiera Provincial

SAFyC –Sistema de Administración Financiera y Control

SAI- Servicio de Auditoria Interna

SI.CO.PRO- Sistema Contable Provincial

SIGEN- Sindicatura General del Poder Ejecutivo Nacional

STGF- Solicitudes de Transferencias Globales de Fondos

UAI- Unidad de Auditoria Interna

UCA- Unidad de Coordinación de Auditoría

USCI- Unidad de Supervisión de Control Interno.

VPAI- Verificación Preliminar de Auditoria Interna

INTRODUCCION

A partir del año 1992, comenzaron las transformaciones en los Sistemas de Control Interno tanto a nivel Federal como Provincial. La Ley N° 24156 de Administración Financiera y Sistemas de Control del Sector Público Nacional, dispone en su artículo 96° que la Sindicatura General de la Nación (SIGEN) es el órgano de control interno del Poder Ejecutivo Nacional (PEN). A su vez, la Ley establece que el sistema de control interno se conforma además de la SIGEN con las unidades de auditoría interna (UAI) creadas en cada jurisdicción y en las entidades del PEN, coordinadas técnicamente por la SIGEN, pero dependiendo jerárquicamente de la autoridad superior de cada organismo.

En el año 1998 la SIGEN aprobó, a través de la Resolución N° 107/98, las Normas Generales de Control Interno basadas en el marco COSO "*Comitte of Sponsoring Organizations of the Treadway Comission*", un modelo de referencia internacional para diseñar, implementar, desarrollar el control interno y evaluar su efectividad, resultando de aplicación a todo el ámbito del PEN. Con posterioridad, consideró necesario actualizar y alinear las Normas Generales de Control Interno con la versión vigente del Marco COSO, con el fin de afianzar la aplicación de las mejores prácticas internacionales en el Sistema de Control Interno del Sector Público Nacional, derivando en la actual Resolución N° 172/2014.

Es importante señalar que, el ejercicio de la actividad de auditoría, sobre lo cual se centra esta tesis, se originó en un conjunto de normas, que surgieron en el ámbito privado y que con posterioridad se extendieron al sector público. En la República Argentina la tarea de normalización fue desarrollada inicialmente por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FAPCE). Las primeras normas de auditoría estaban contenidas en la Resolución Técnica N° 3, que con posterioridad fue sustituida por la Resolución N° 7 en el año 1985 y luego por la Resolución N° 37 del año 2016, que derogó la anterior, pero mantuvo las características principales. De ese modo, las normas técnicas de la FAPCE -destinadas principalmente a la auditoría externa de estados contables u otra información contable- fueron utilizadas como parámetro para suplir la ausencia de normas de auditoría en el sector público de la Argentina.

En tal sentido, en el año 2002, la SIGEN aprobó las Normas de Auditoría Interna Gubernamental por la Resolución N° 152/02. Atento a que la Auditoría Interna se encontraba en constante cambio, principalmente por los avances en los sistemas tecnológicos, la digitalización de los documentos en el marco de la despapelización, las modificaciones en el ejercicio de las funciones administrativas, debido a la modernización de los procesos administrativos fue sin duda, un objetivo esencial para las exigencias de la sociedad contemporánea y para que el Estado funcione de la forma más eficientemente posible. Es por ello que, las normas se basaron en pautas y prácticas vigentes de las experiencias recogidas en el ejercicio de la auditoría tanto en el ámbito privado como público y en documentos nacionales e internacionales especializados en la materia.

De ese modo, las referidas Normas de la SIGEN, se constituyeron en una guía para la implementación del Control Interno por parte de los responsables de la gestión, en concordancia con el artículo 101^{o1} de la Ley N° 24156 el cual establece que: *“la autoridad superior de cada jurisdicción o entidad dependiente del Poder Ejecutivo Nacional será responsable del mantenimiento y de un adecuado sistema de control interno”*.

Ahora bien, abordando el control interno a nivel provincial la Constitución de la Provincia de Río Negro dispone que la Contaduría General de la Provincia (CGP) es el órgano de control interno con funciones de registro y control de la hacienda pública, como así también de la autorización de los pagos.

En el artículo 79° de la Ley H N° 3186 de Administración Financiera y Control Interno del Sector Público Provincial define a la CGP como el Órgano Rector del Sistema de Control Interno de la Administración Provincial. Respecto a la responsabilidad, el

¹ Ley N° 24156 de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional, el artículo 101° reza de un modo completo: *“La autoridad superior de cada jurisdicción o entidad dependiente del Poder Ejecutivo nacional será responsable del mantenimiento y de un adecuado sistema de control interno que incluirá los instrumentos de control previo y posterior incorporados en el plan de organización y en los reglamentos y manuales de procedimiento de cada organismo y la auditoría interna.”*

artículo 6^o dispone, en sentido concordante con el artículo 101^o de la Ley N° 24156, que es responsabilidad de la administración superior de cada jurisdicción o entidad del sector público provincial la implementación y mantenimiento de un eficiente y eficaz sistema de control interno.

Asimismo, la Contaduría General de la Provincia de Rio Negro a través del Decreto N° 235/2016 dispuso -en analogía al informe COSO-, que las competencias legales asignadas al Órgano Rector son aquellas que tendían a evaluar el sistema de control interno de las jurisdicciones y entes, de forma tal que el mismo ofrezca a la conducción una garantía razonable de la consecución de los objetivos.

Del mismo modo, se definió que el control interno es el proceso llevado a cabo por todas las personas de una organización, tanto por los superiores como por el resto del personal, diseñado con el objetivo de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de los objetivos organizacionales: cumplimiento normativo, información financiera oportuna y confiable y eficacia, eficiencia, economía y efectividad de los procesos.

En pos de cumplir con su labor de Órgano Rector, la Contaduría General de la Provincia había creado en la década de los cincuenta las Delegaciones Contables ubicadas físicamente en cada Ministerio o Secretaria Provincial, pero dependiendo funcional, normativa y orgánicamente de la Contaduría. En las mismas se cumplía con la función constitucional de intervenir las órdenes de pago de los expedientes y se efectuaba un informe con las observaciones o deficiencias advertidas. Mucho tiempo después, en el año 2014 por medio de la Resolución N° 125/2014 las Delegaciones Contables pasaron a llamarse Unidades de Supervisión de Control Interno (USCI).

Ahora bien, en el año 2012 se evidenció un gran cambio en el Órgano Rector de control interno con la creación del Servicio de Auditoría para la realización de auditorías internas que hasta ese entonces no se practicaban. A partir de ese momento, la

² Ley H N° 3186 de Administración Financiera y Control Interno de la Provincia de Rio Negro, el artículo 6° invoca de manera taxativa: *“inciso d) Establecer como responsabilidad propia de la administración superior de cada jurisdicción o entidad del sector público provincial la implementación y mantenimiento de: II) Un eficiente y eficaz sistema de control interno normativo, financiero, económico y de gestión sobre sus operaciones, que incluya el control previo y posterior y la auditoría. “*

Contaduría General de la Provincia pasó a realizar tanto supervisiones de procesos –a través de las USCI-, como auditorías de programas, procesos, sistemas, gestión u auditorías especiales y actuaciones administrativas que impliquen alguna modificación del patrimonio estatal. En concordancia, tuvo como objetivo determinar si las jurisdicciones y entes de la Administración Provincial tenían un adecuado y eficiente sistema de control interno que otorgue una garantía razonable de eficiencia, eficacia y economía, cumplimiento normativo e información financiera oportuna y confiable.

En este marco, si bien las competencias del área de auditoría interna de la CGP fueron definidas desde su creación por la resolución N° 267/2012 y ampliadas con posterioridad en el año 2016, *aún no han sido creados reglamentos, manuales y/o lineamientos de auditoría que sirvan de guía para cumplir con la función de Órgano Rector del sistema de acuerdo a los estándares en la materia alcanzados en el país.*

En base al problema expuesto, el objetivo principal que se propone la presente Tesis consiste en la elaboración de una propuesta de Normas de Auditoría Interna para la Contaduría General de la Provincia de Río Negro.

De manera consecuente, se desprenden los siguientes objetivos específicos:

- Analizar situación actual del control interno en la Provincia de Río Negro y evaluar la experiencia de la CGP en la implementación de auditorías desde el año 2012.
- Realizar un análisis comparado de los modelos de control interno y de auditoría interna en el ámbito federal y provincial, considerando a su vez los principios de auditoría para el sector público definidos en la ISSAI 100.
- Elaborar Normas de Auditoría Interna para el Servicio de Auditoría Interna de la Contaduría General de la Provincia de Río Negro y para su eventual aplicación por parte de las UAIs.

Con el objeto de dar cuenta a éstos objetivos, se procedió con un método de investigación basado fundamentalmente en el análisis documental y la realización de entrevistas.

En el primer capítulo se realizó un análisis de la normativa, evaluación y prácticas vigentes inherentes al control interno de la Contaduría General de la Provincia de Río Negro. Asociado con ello, se desarrollaron un conjunto de entrevistas que ayudaron a recabar datos y ampliar la mirada sobre la implementación de los informes de auditoría efectuados por la UCA. Respecto a la selección de las personas entrevistadas, se buscó entrevistar a funcionarios gran trayectoria en altos cargos ejecutivos en Ministerios y Secretarías de Estado, consultándoles sobre informes de auditoría efectuados por la UCA y dirigidos a dichos organismos.

En ese sentido, a partir del análisis de los informes de auditoría emitidos por la Contaduría General de la Provincia, se entrevistó a ejecutivos del Ministerio de Salud, Secretaría de Seguridad y Justicia, Secretaría de Ambiente y Cambio Climático y Ministerio de Agricultura, Ganadería y Pesca. Para ello, se confeccionó un modelo de cuestionario que permite comparar y cotejar las distintas perspectivas sobre una misma pregunta. El resultado esperado de esta técnica de investigación fue agrupar opiniones, datos, experiencias, impactos y recomendaciones, con respecto a: a) Comprensión de los Informes de Auditoría Interna de la Contaduría General de la Provincia; b) Opiniones y percepciones de los ejecutores respecto a las características que debían poseer los informes para resultar entendibles; c) Opiniones sobre características que debían contener los informes para que el Organismo ejecutor considere las observaciones y/o recomendaciones indicadas; d) Opiniones generales respecto de los informes para producir un buen impacto para el organismo, generando un valor agregado a la gestión; y e) Considerando sus posiciones dentro del Sistema de Control Interno qué se debería mejorar en la producción de los informes y con esto mejorar el sistema.

En el segundo capítulo, se estudiaron las tendencias en materia de control y auditoría interna en el ámbito nacional y se analizaron las normas, lineamientos y directrices internacionales contempladas en los principios fundamentales de auditoría del sector público de la INTOSAI, la ISSAI 100 para la ejecución de las auditorías internas. Asimismo, se consideraron las experiencias de las provincias de Neuquén y Tierra del Fuego, las cuales fueron tomadas como casos de estudio para el desarrollo de la presente tesis. Al respecto, se contactaron a informantes claves de las Contadurías Generales de dichas provincias, los cuales a través de entrevistas no solo proporcionaron su vasta

experiencia, sino que también permitieron acceder a la normativa, manuales, decretos y leyes de los organismos.

Seguidamente en el Capítulo III, con base en los análisis previos, la información relevada y procesada, habiendo identificado los principales aspectos para ser tenidos en cuenta en el diseño de lineamientos de auditoría interna objeto de la presente tesis, se sintetizan las buenas prácticas que luego se incorporan en la propuesta de Manual de Normas de Auditoría Interna para la Contaduría General de la Provincia de Río Negro, el cual se presenta como Anexo I: *“Manual del Servicio de Auditoría Interna de la Contaduría General de la Provincia de Río Negro”*.

CAPÍTULO I: La experiencia de la Contaduría General de la Provincia de Río Negro en materia de control y auditoría interna durante el período 2012 al 2020.

La Provincia de Río Negro adoptó la Ley de Administración Financiera y Control Interno del Sector Público de la Provincia de Río Negro N° 3186 sancionada en el año 1998. La misma dispone que es responsabilidad de la administración superior de cada jurisdicción o entidad del sector público provincial la implementación y mantenimiento de un eficiente y eficaz sistema de control interno. Desde el año 1998 al 2011 hubo escasos avances en materia de control. Sin embargo, a partir del año 2012 comenzó un proceso de cambios que perdura hasta la fecha.

En este capítulo se aborda cómo la Contaduría General de la Provincia de Río Negro llevó a cabo su labor de Órgano Rector de Control Interno, describiendo en primer lugar las funciones de las USCI insertas en cada Secretaria o Ministerio, hasta su posterior disolución a principios del año 2020. En segundo lugar, se detallan cómo se efectúan las Auditorías Internas, y por último se presentan las conclusiones sobre la experiencia de la CGP en materia del Control Interno Provincial durante el período 2012 al 2020.

I.1 La creación de las Unidades de Supervisión de Control Interno (USCI) en el año 2012.

Con el objeto de desarrollar su labor de Órgano Rector, la Contaduría General de la Provincia realizó supervisiones de procesos y auditorías de programas, procesos, sistemas, gestión u auditorías especiales y actuaciones administrativas que impliquen alguna modificación del patrimonio estatal.

A través de las tareas de supervisión, la CGP procuró determinar si las jurisdicciones y entes de la Administración Provincial tenían un adecuado y eficiente sistema de control interno que otorgue una garantía razonable de eficiencia, eficacia y economía, cumplimiento de la normativa y producción de la información financiera oportuna y confiable.

Además, la CGP intentó obtener evidencias a través de una serie de check list o formularios estándar, para todo procedimiento administrativo de los que puedan surgir variaciones en el patrimonio de la Provincia, aprobados por medio de la Resolución N° 125/2014 CGP. A través de dichos formularios se evaluó la presencia de los elementos definidos como ambiente de control, evaluación de riesgos, actividades de control, información y comunicación y autoevaluación. Es decir, mediante estos instrumentos la CGP se acercó a los estándares nacionales aprobados por el informe COSO y a las normas generales de control interno para el sector público de la SIGEN Resolución N° 172/2014.

Por otro lado, la Contaduría General de la Provincia en el marco de clarificar su estructura organizacional emitió la Resolución N° 267/2012 mediante la cual se definían las misiones y funciones de las Delegaciones Contables insertas en cada Ministerio o Secretaría Provincial. Con posterioridad, por medio de la Resolución N° 125/2014 las Delegaciones Contables pasaron a llamarse Unidades de Supervisión de Control Interno, por lo cual cada Ministerio o Secretaría de Estado contaba con una USCI dependiente de la CGP. Paralelamente creó el Servicio de Auditoría, el cual tuvo en una primera instancia la finalidad de realizar pericias a solicitud de los organismos y auditorías a entes autárquicos.

Cabe indicar que, las USCI dependían funcional, normativa y orgánicamente a la Contaduría General de la Provincia, así como sucedía con las anteriormente mencionadas Delegaciones Contables. En dicho período, las USCI tuvieron como misión verificar, supervisar y vigilar los procesos administrativos de las distintas jurisdicciones y entes provinciales. Para ello, se obtenía evidencia de los distintos hechos actos u operaciones de las que pudieran surgir variaciones en el patrimonio público provincial.

Además, los formularios estándar o check list elaborados por la Contaduría General debían ser completados y adjuntados en el expediente en papel por la administración superior de cada Ministerio o Secretaría como evidencia de haber realizado el control interno. Por resolución interna de cada organismo se establecía, cuáles cargos de la administración eran los responsables del Control Interno y por ende, quienes podían conformar los check list.

Para cada trámite administrativo existía un check list diferente³ y en los casos de trámites no tipificados se utilizaba el formulario que más se asemeje al procedimiento, las tareas efectuadas por las USCI era controlar que toda la documentación indicada en los mismos, se encontrase presente y vigente en los expedientes. Así como puede observarse en la Imagen N° 1, el formulario contenía identificación del expediente, objeto de la contratación, montos, estructura presupuestaria, documentación mínima a contener, entre otros.

Por su parte, las USCI realizaban observaciones en cualquier etapa en la que se encontrasen los expedientes que implicasen modificaciones tanto cualitativas o cuantitativas del patrimonio estatal, plasmándolo luego de cada formulario. Ante la eventual situación en que las jurisdicciones y entes, no respondiesen a las observaciones realizadas por las USCI de la Contaduría General, implicaba la inmediata comunicación de dicha circunstancia al Tribunal de Cuentas de la Provincia.

³ Fuente: Formularios estándar o check list aprobados por la CGP mediante Resolución N°125/2014 pueden ser consultados a través del siguiente link: <https://contaduriagral.rionegro.gov.ar/?contID=16642> Formulario N° 101 CG Licitación Pública, Formulario N° 102 CG Licitación Privada, Formulario N° 103 CG Concurso de Precios, Formulario N° 104 CG Contratación Directa, Formulario N° 105 CG Legítimo Abono, Formulario N° 106 CG Anticipo de Fondos, Formulario N° 107 CG Locación de Servicios, Formulario N° 108 CG Reconocimiento de alquiler, Formulario N° 109 CG Contrato de Locación de obra, Formulario N° 110 CG Contrato de prestación de medios, Formulario N° 111 CG Aporte no reintegrable, Formulario N° 112 CG Obra delegada, Formulario N° 113 CG Seguros, Formulario N° 114 CG Solicitud de viáticos, Formulario N° 115 CG Rendición de viáticos, Formulario N° 116 CG Rendición de anticipo de fondos, Formulario N° 117 CG Juicio, Formulario N° 118 CG Transferencia a empresas, Formulario N° 119 CG Comisión de transacciones judiciales, Formulario N° 120 CG Sueldos, Formulario N° 121 CG Fondo permanente, Formulario N° 122 CG Reintegro de viáticos, Formulario N° 123 CG Transferencia a Municipios, Formulario N° 124 CG Servicios de la Deuda Pública, Formulario N° 130 CG Ordenado, Formulario N° 131 CG Otorgamiento de viáticos al exterior, Formulario N° 132 CG Fondo solidario de asistencia a desocupados, Formulario N° 133 CG Programa de capacitación laboral emprender, Formulario N° 134 CG Otorgamiento aporte no reintegrable, Formulario N° 135 CG Incorporación de funcionario público y Formulario N° 136 CG Programa camino al mañana Dto. N° 698/2018.

Imagen N°1 Formulario N° 101 Licitación Pública.

F. 101 CG							DDJJ N°	
Trámite: LICITACIÓN PÚBLICA							Vedma. / /	
Organismo:							Expediente N°	
Objeto de la Contratación:								
Monto Total del Gasto: \$								
Estructura presupuestaria del gasto:								
<i>Jurisdicción</i>	<i>Prog.</i>	<i>Subprogr.</i>	<i>Proy.</i>	<i>A/O</i>	<i>Part.</i>	<i>Cod. Fin.</i>	<i>Importe \$</i>	
El importe indicado precedentemente coincide con las cantidades de bienes y/o servicios adjudicadas conforme lo establecido en el pliego de bases y condiciones.								
CUIL/CUIT del beneficiario			Apellido y Nombre o Razón social del beneficiario:					
INFORME DEL ORGANISMO TRAMITANTE:								
Realizado el control del trámite, se verifica la existencia de la siguiente documentación:								
Documentación						Fojas	Fecha	
Solicitud según Art. 12° del RCP								
Reserva interna de créditos (art.31° Ley 3186)								
Pliego de condiciones particulares o especiales (art. 48 RCP)								
Autorización en los términos del art.33° Anexo I del Dto 1737/98.								
Proyecto de resolución autorizando y aprobando el pliego.								
Dictámen de Asesoría Legal.								
Fiscalía de Estado (art.12° Ley 2938)								
Resolución autorizando el llamado y aprobando pliego.								
Intervención de Fiscalía de Estado por Art. 12° Ley N° 88								
Publicidad (art. 20° y 58° RCP).								
Invitaciones cursadas según (art. 21° RCP).								
Constancia de publicación (art.61°RCP).								
Acta de apertura (art.72°RCP).								
Informe Técnico (art.73°RCP).								
Dictámen de admisibilidad (art.74°RCP).								
Intimación a oferentes por documentación faltante								
Cumplimiento intimación (documentación)								
Cuadro comparativo (art. 77° RCP)								
Documentación obligatoria del pliego								
Comisión preadjudicación (art.78°RCP)								
Comunicación de la preadjudicación (art.84° RCP)								
Mantenimiento de las ofertas (art.76° RCP)								
Proyecto de resolución adjudicando								
Dictámen Asesoría Legal (art.12° e Ley2938)								
Compromiso de créditos(art.30° Ley 3186)								
Remitir o dejar a disposición las actuaciones al Tribunal de Cuentas						SI	NO	
Marcar con una X								
En caso afirmativo, detallar las causales:								
Observaciones:								
<p><i>*Declaro que la información indicada en el presente formulario ha sido incorporada en el expediente de referencia y que la misma ofrece una garantía razonable de cumplimiento de los procedimientos legales y de control previo de los procesos, todo ello de conformidad con lo establecido en el Artículo N° 80 del anexo I del Decreto H N° 1737/98*</i></p>							Firma Responsable de Control Interno conforme Res. N° _____	
ESPACIO RESERVADO PARA USO EXCLUSIVO DE LA CONTADURÍA GENERAL								
Intervenido de conformidad con la Resolución N° 125/14 CG y en el marco de la competencia asignada a esta Contaduría General en los artículos 79° a 85° de la Ley H N° 3186.								
Pase a: Fiscalía de Estado <input type="checkbox"/> Contaduría General <input type="checkbox"/> Jurisdicción. <input type="checkbox"/> Otros <input type="checkbox"/>								
----- fecha			----- Firma y sello Jefe de la USCI			----- ID USCI N°		

I.2 Intervención de la Contaduría General en las órdenes de pago.

Por mandato constitucional, los Jefes y Subjefes de las USCI cumplían con la función de autorizar los pagos⁴, al igual que lo efectuaban los anteriores delegados contables, dicha función era delegada por parte del Contador General. En ese orden, se intervenían las órdenes de pago, siempre y cuando que se reuniesen los siguientes requisitos:

- a) acto administrativo firme del cual surjan transformaciones al sector público provincial.
- b) certificación de la prestación del servicio o entrega de los bienes, de conformidad con lo establecido en el acto administrativo citado.
- c) factura o documento equivalente que respalda las operaciones.
- d) inexistencia de reparos de legalidad por parte de la Fiscalía de Estado que obste a la prosecución del trámite, ni observaciones incumplidas de la Contaduría General que oportunamente hubiera considerado como inexcusables para la continuación de las actuaciones.
- e) correcta imputación presupuestaria con arreglo a la ley de presupuesto provincial.

En términos sintéticos, los Jefes y Subjefes de USCI intervenían de manera personal en el Sistema de Administración Financiera y Control (SAFyC), previo a verificar que existiese un paralelismo entre la documentación e información existente en el expediente con la registrada en el sistema, actuando en cumplimiento de los procedimientos administrativos y de control previstos para cada etapa del gasto.

Por otro lado, otra de las funciones de la USCI era brindar asesoramiento ante cualquier pedido formulado por las Autoridades de las jurisdicciones y Entidades en materia de administración financiera, control interno, compras y contrataciones.

⁴ El artículo 191° de la Constitución de la Provincia de Río Negro describe como función propia de la Contaduría: “Corresponde a la Contaduría General el registro y control interno de la hacienda pública. Autoriza los pagos con arreglo a la ley de presupuesto y leyes especiales, puede delegar esta atribución en los casos que la ley establece.”

I.3 La puesta en marcha del Sistema de Administración Financiera y Control (SAFyC) período 1999 en adelante.

La empresa ALTEC SE⁵ fue la encargada de gestionar la modernización de los sistemas en la Provincia de Río Negro, con el fin de informatizar las operaciones manuales, comenzó a trabajar en conjunto con la Contaduría General para conformar la matriz de lo que derivó en el Sistema de Administración Financiera y Control (SAFyC). El sistema comenzó a funcionar desde su creación en el año 1999 y es la herramienta principal que lleva registro de todas las transacciones de la administración financiera provincial, recibiendo el reconocimiento de organismos nacionales e internacionales por la transparencia y por lograr homogeneizar y brindar información oportuna a la administración pública.

El sistema posee una apertura comprendida en distintos módulos: clasificadores, presupuesto, programación, gastos, recursos, tesorería, contabilidad, entre otros. Los módulos están vinculados entre sí cruzando información registrada por los organismos provinciales en cada ejercicio financiero, por ello es que el sistema resulta integrado. A su vez, es integral dado que abarca toda la Administración Pública.

El SAFyC es un sistema integrado que:

- Registra en forma conjunta la contabilidad presupuestaria y la contabilidad patrimonial.
- Asegura la disponibilidad de datos en cualquiera de sus módulos operativos, en forma simultánea.
- Está integrado por los Subsistemas de Presupuesto, Crédito Público, Tesorería y Contabilidad.
- Se vincula a otros Subsistemas Auxiliares, como son el de Gestión de Trámites y Expedientes, Coparticipación Municipal, Compras, Presupuesto Plurianual, Recursos Humanos, etc.

La Provincia de Río Negro suscribió un convenio de cooperación recíproca con las provincias de Chaco y Santiago del Estero, esto generó un espacio de intercambio de experiencias, nuevas alternativas o herramientas, con el objetivo de mejorar la eficiencia

⁵ <https://www.altec.com.ar/?contID=71014>

en la administración de los recursos públicos y continuar modernizando la administración pública provincial.

A su vez, la Administración Provincial cuenta con la asistencia permanente de Alta Tecnología Sociedad del Estado (ALTEC S.E) en la prestación de servicios de telecomunicaciones en la Provincia y el resto del país, implicando prestación del servicio telefónico básico local, nacional e internacional, telefonía celular y pública, transporte de señales de radiofusión, transmisión de datos y desarrollos de futuros servicios interactivos y de multimedia, bajo normas internacionales de calidad, de tal manera que permita la comercialización del servicio, su producción y/o distribución nacional e internacional, entre otros. Es por ello que, ante inconvenientes que pudiesen surgir con el sistema SAFyC, correos electrónicos oficiales u otros problemas tecnológicos de la Administración, son resueltos por la empresa ALTEC SE.

Dado que la Contaduría participó en la creación del sistema -año 1999-, fue la primera en iniciar el registro en el SAFyC de todas las operaciones de los distintos organismos provinciales, a partir del año siguiente y de manera paulatina, el registro de información tanto de gastos como de recursos se fue delegando a la administración provincial.

Los Ministerios y Secretarías efectuaban sus gastos a través de expedientes en papel, cada uno de ellos implicaba un registro -según la etapa del gasto- por parte de la administración del organismo en el SAFyC, luego de la carga, los expedientes iban físicamente a las USCI, que una vez controladas las órdenes de pago eran aprobadas personalmente por los Jefes o Subjefes en el sistema.

I.4 La creación del Servicio de Auditoría como fuente de informes de auditoría durante el período 2012 al 2016.

Con el fin de comenzar a efectuar auditorías internas, la Contaduría creó el Servicio de Auditoría, fijando sus funciones por Resolución N° 267/2012 las cuales eran:

1. Planificar las tareas de auditoría en función de los temas propuestos por los funcionarios de la Contaduría General.
2. Conducir y ejecutar las mismas.

3. Proponer cambios y/o ajustes a procedimientos de control o sugerir capacitación a los Organismos en puntos débiles del control interno.
4. Realizar las tareas de auditoría solicitadas por los distintos Organismos al Contador General.
5. Realizar toda otra función dentro de las competencias del área, que le sea requerida por funcionario del Organismo.

Asimismo, se estableció como misión del Servicio de Auditoría, la realización y coordinación de auditorías financieras, de legalidad y de sistemas, investigaciones especiales y pericias de carácter financiero y técnico para verificar el correcto funcionamiento de los procedimientos y la normativa aplicable.

En la práctica y en una primera instancia la finalidad del Servicio fue realizar pericias a solicitud de los organismos y auditorías a entes autárquicos, si bien el área se había creado dentro del organigrama de la CGP, el mismo nunca contó con personal fijo, es decir, los equipos de trabajo eran seleccionados por el Contador General en función de las pericias y auditorías a realizar. A posteriori –fines 2014-, las auditorías comenzaron a ser efectuadas tanto por el Servicio de Auditoría de la Contaduría como por las USCI, los expedientes a auditar eran relevados luego de una evaluación de los trámites administrativos en las distintas jurisdicciones, mediante técnicas de muestreo según diversos criterios que podían incluir la selección por monto significativo, al azar y por concepto, entre otros.

Mediante el Decreto Provincial N° 235/2016 de fecha 14 de marzo de 2016, se ampliaron las facultades del Servicio de Auditoría, describiendo que la Contaduría podía realizar auditorías de programas, procesos, sistemas, gestión u auditorías especiales y actuaciones administrativas que impliquen alguna modificación al patrimonio estatal.

Es por ello, que tanto las USCI como el Servicio de Auditoría podían aplicar procedimientos de auditoría financiera y de gestión, en forma previa, concomitante y posterior de los procedimientos, auditando sobre expedientes, sobre programas definidos como tales en los presupuestos jurisdiccionales y, por último, podían realizar auditorías integrales del sistema de control interno. La realización de las auditorías

internas de expedientes, de programas o integrales del sistema implicaban la elaboración de un informe el cual se remitían a las autoridades superiores de cada jurisdicción para su conocimiento y para que se atiende toda cuestión observada a fin de que se ofrezca una garantía razonable del cumplimiento de los objetivos del control interno.

Precisando sobre los informes, la Contaduría General de la Provincia aprobó internamente un modelo u estructura de informe de auditoría en el cual, se desarrollaban los elementos y objetivos del control interno, opinando en cada punto de acuerdo a lo analizado del expediente, podían ser realizados por las USCI de cada jurisdicción o por el Servicio de Auditoría. La diferencia principal entre ambos residía en que el Servicio tenía un alcance más amplio, pudiendo auditar a cualquier organismo de la Administración Pública Provincial. Sin embargo, la USCI podía basarse sólo en la jurisdicción u ente en la cual estaba inserta. Cuando se trataba de auditorías de expedientes del organismo en la cual se encontraba la Unidad, ésta corría con amplias ventajas respecto al Servicio de Auditoría, ya que conocía la cultura de la organización y los trámites en su totalidad, es decir tenía un amplio conocimiento sobre el sistema de control del organismo. Cabe señalar que el personal de las USCI permanecía en cada jurisdicción aproximadamente tres años y luego era rotado a otra Unidad de Control.

En tal sentido, los informes de auditoría seguían un modelo en el cual parametrizaba los elementos y objetivos del control interno, opinando en cada punto de acuerdo a lo analizado en el expediente.

Opiniones utilizadas:

- Razonable: “ofreció niveles razonables”.
- Parcial: “se encuentra afectada”.
- Abstención “no se cuentan con elementos suficientes para emitir opinión”.

Con posterioridad en el punto IV Dictamen se describía una conclusión que resumía los puntos descritos, pudiendo indicar:

- Razonable: “ofrece una garantía razonable a la administración superior de la Jurisdicción acerca del cumplimiento de los objetivos y de la presencia de los elementos constitutivos.”

- Parcial: “ofrece parcialmente una garantía razonable a la administración superior de la Jurisdicción acerca del cumplimiento de los objetivos y de la presencia de algunos de los elementos constitutivos.”

La estructura del informe de auditoría interna y sus principales características eran:

I.Objeto de la Auditoría. Implicaba conocimiento del sistema de control interno del Ministerio o Secretaría de Estado, con mención del: Número de expediente, objeto de la contratación, procedimiento empleado, proveedor, lugar de la prestación, plazo, etapa del gasto (compromiso u ordenado) e importe.

II.Alcance de la auditoría.

III.Análisis de los objetivos del sistema de control interno:

III.1 Consideraciones sobre el **cumplimiento normativo** de las actuaciones, conformado por el encuadre legal utilizado y las evidencias sobre cumplimiento de normas de todo el proceso de contratación.

III.2 Consideraciones sobre la **eficacia, eficiencia, economía y efectividad** de las operaciones: evaluando la capacidad del organismo para adquirir bienes o servicios con las aptitudes necesarias para producir el resultado esperado, la relación entre los bienes y servicios producidos con los insumos utilizados para generarlos, los recursos humanos, materiales y financieros en consideración con la cantidad y calidad, el momento oportuno, el menor costo posible y el grado de cumplimiento de los resultados e impactos.

III.3 Consideraciones sobre la **información financiera**.

IV.Análisis de determinados elementos del sistema de control interno:

IV.1 Consideraciones sobre los **riesgos** que podrían incidir negativamente en el logro de los objetivos.

IV.2 Consideraciones sobre las **actividades de control** inherentes a minimizar los riesgos.

IV.3 Consideraciones sobre la **información y comunicación** relevante y de calidad para la gestión y funcionamiento del control interno.

V.Consideraciones previas al dictamen según la información y documentación obrante en el expediente sin evaluar los elementos: ambiente de control y supervisión.

VI.Dictamen sobre el sistema de control interno.

VII.Recomendaciones a tener en cuenta por parte del organismo auditado.

I.5 Unidad de Coordinación de Auditoría (UCA) período 2016 al 2018.

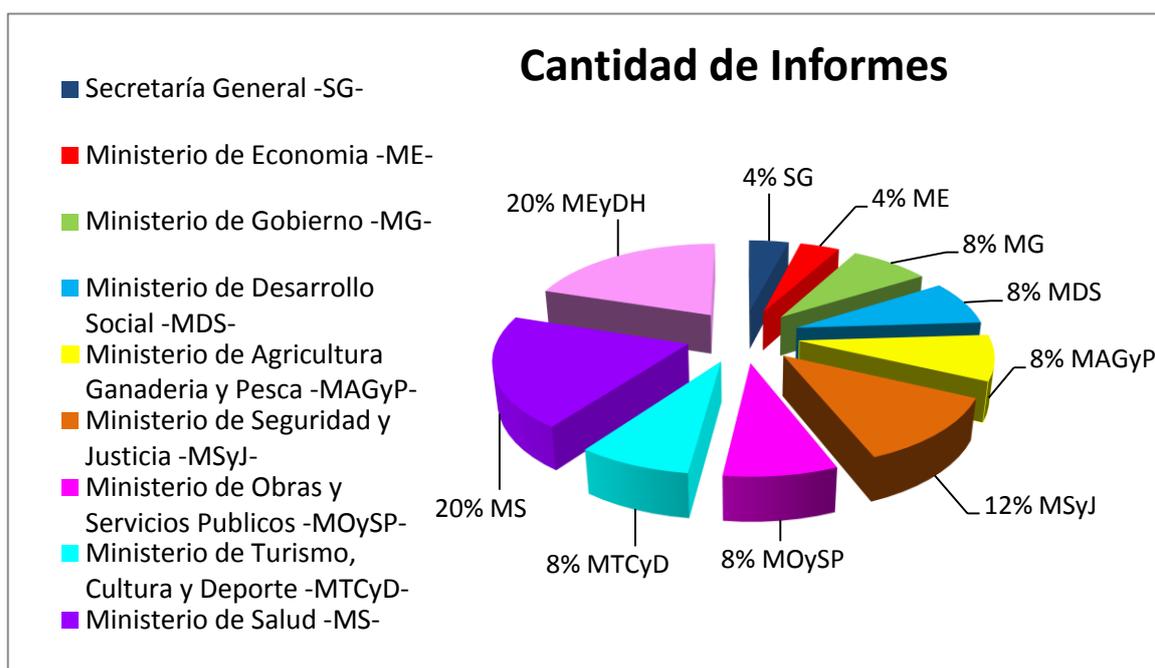
Es importante destacar que luego de varios años el Servicio de Auditoría se disolvió, y se reinventó en el año 2016 un área llamada “Unidad de Coordinación de Auditoría” (UCA). Este cambio sucedió a raíz del doble rol que debían cumplir las USCI, uno controlando e interviniendo los pagos de los organismos en los cuales se encontraban insertas y otro como auditores de expedientes y generadores de informes de auditoría interna. Esta situación de doble rol, generaba una lentitud en la salida de los expedientes y malestar en los organismos, es decir las Unidades de Control no contaban con el tiempo suficiente como para desarrollar estos dos trabajos, es por ello que se procuró dar una solución a la temática con la creación de la UCA.

El equipo de la UCA estaba conformado por ocho (8) profesionales, de los cuales siete (7) eran contadores y una (1) licenciada en economía, uno (1) de los ocho (8) profesionales coordinaba la Unidad. Durante el primer y segundo año de creación, el grupo se redujo a seis (6) auditores todos de ellos contadores.

La UCA era la fuente principal de informes de auditoría de la Contaduría General, sin embargo, en su organización dedicaba un tiempo parcial de la semana para el análisis y elaboración de los informes, dado que los auditores al mismo tiempo integraban las USCI como revisores o Subjefes.

Durante los años 2016 y 2018, la UCA desarrolló un total de veinticinco (25) informes de expedientes y de programas de distintos organismos de la Administración Provincial. Los informes de auditoría seguían la misma estructura que utilizaban las USCI cuando realizaban las auditorías, abordando los distintos elementos del control interno, los objetivos y efectuando recomendaciones a fin de que se fortalezca el control del Organismo.

Gráfico N° 1 Cantidad de Informes de auditoría efectuados a Ministerios y Secretarías de Estado –entre los años 2016 a 2018-.



Fuente: elaboración propia a partir de los registros de informes emitidos por la UCA.

Cabe señalar que la UCA se disolvió en el año 2018 y a finales del año 2019 se formó el “Equipo de Auditoría” con dedicación exclusiva a la realización de auditorías y confección de informes, basando sus lineamientos en el Decreto N° 235/2016 existente a la actualidad. Pese a que la Contaduría General de la Provincia cuenta con competencias para realizar las auditorías internas, no existen normas para que el área de auditoría pueda desarrollar su labor.

I.6 La utilización del formulario de Verificación Preliminar de Auditoría Interna (VPAI).

La Contaduría mediante la Resolución N° 278/2018 CG aprobó el formulario interactivo N° 201 CG de Verificación preliminar de auditoría interna (VPAI) dispuesto para proporcionar información preliminar para una eventual auditoría interna siendo de uso exclusivo de la Contaduría General. El formulario era completado por los Jefes y Subjefes de las USCI, de acuerdo al expediente que les llamase la atención, contaba con el análisis de los objetivos y elementos del control interno clasificados como: alto-medio-bajo-abstención y en función de los resultados del formulario, era solicitado por la UCA para una posible auditoría.

Imagen N°2 Formulario N° 201 Verificación Preliminar de Auditoría Interna.

F. 201 CG PARA USO INTERNO DE LA CONTADURIA GENERAL				N° de control:			
Verificación preliminar de auditoría interna				Viedma, / /			
				Expediente N°			
I - Identificación del Proceso							
Carátula:							
Procedimiento:							
Organismo:							
Objeto del trámite:							
Monto total del gasto:							
Proveedor / Beneficiario:							
Encuadre legal:							
Etapa del trámite:							
II - Objetivos del sistema de control interno:							
Se ha dado cumplimiento a la normativa aplicable a estas actuaciones				<input type="checkbox"/> Sí <input type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/> Parcialmente <input type="checkbox"/> Abstención			
Aclaraciones:							
La información emergente de los registros presupuestarios contribuye a la generación de información financiera oportuna y confiable				<input type="checkbox"/> Sí <input type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/> Parcialmente <input type="checkbox"/> Abstención			
Jurisdicción	Programa	Subprograma	Proyecto	Actividad /Obra	Partida	Código Financiamiento	Importe \$
Aclaraciones:							
El proceso se desarrolla con parámetros razonables de eficiencia				<input type="checkbox"/> Alto <input type="checkbox"/> Medio <input type="checkbox"/> Bajo <input type="checkbox"/> Abstención			
Aclaraciones:							
El proceso se desarrolla con parámetros razonables de eficacia				<input type="checkbox"/> Alto <input type="checkbox"/> Medio <input type="checkbox"/> Bajo <input type="checkbox"/> Abstención			
Aclaraciones:							
El proceso se desarrolla con parámetros razonables de economía				<input type="checkbox"/> Alto <input type="checkbox"/> Medio <input type="checkbox"/> Bajo <input type="checkbox"/> Abstención			
Aclaraciones:							

Fuente: Formularios estándar o check list aprobados por la CGP mediante Resolución N°125/2014.

I.7 Intervención de las órdenes de pago atento a la disolución de las USCI período 2020 a la actualidad.

A partir de principios del año 2020 empezaron controversias respecto a la agilidad en las intervenciones de los expedientes y la modernización del circuito de compras y contrataciones del estado, lo que desencadenó en la disolución de las USCI. Es decir, los Supervisores de Control Interno no intervinieron más expedientes físicos, sino que

cumplieron con la función delegada de autorizar los pagos a través del visado de declaraciones juradas -DDJJ- digitales habilitadas en el módulo de tesorería del SAFyC.

Las declaraciones juradas digitales, son efectuadas por los Ministerios o Secretarías de Estado para cada trámite en el cual se origine un pago, contienen una serie de ítems que describe la documentación que debe contener el expediente en papel, tienen incorporados los actos administrativos que avalan los respectivos gastos y son confirmadas por los responsables del control interno de cada organismo. A partir de la confirmación de las DDJJ, se habilita el sistema para que los Supervisores de Control Interno la Contaduría de la Provincia visen las declaraciones juradas, y luego la Tesorería General de la Provincia gestione la transferencia de fondos respectiva.

Con posterioridad a este circuito que se genera en cada pago, los Supervisores de Control Interno, proceden a solicitar a los organismos expedientes en papel para su verificación, la selección de los mismos puede ocurrir: al azar, por ser un importe significativo o porque llama la atención el trámite en sí. Una vez solicitados a los organismos, se efectúa un informe breve con observaciones o recomendaciones las cuales son adjuntas en cada expediente verificado.

I.8 Los problemas que surgieron en la evaluación del Sistema de Control Interno.

Con el fin de recabar información sobre la repercusión que tuvo en el sistema de control interno de los organismos, la implementación de los check list y los informes de auditoría interna efectuados por la UCA, se desarrollaron entrevistas a personal de la Administración Pública Provincial.

En primer lugar, para evaluar si los check list resultaron útiles para las administraciones superiores se consultó a funcionarios de las mismas, los cuales expresaron que los formularios servían como un esquema a seguir para adjuntar toda la documentación al expediente y no omitir ninguna. De igual forma, luego de la disolución de las USCI los organismos continúan adjuntando los formularios para cada trámite como evidencia que efectuaron el control interno sobre el mismo dado que, la resolución aprobatoria de los check list de la Contaduría se encuentra vigente a la actualidad.

En segundo lugar y en pos de apreciar la evolución de los informes de auditoría efectuados por la UCA, se realizaron entrevistas a funcionarios de Ministerios o Secretarías de Estado, a los cuales la UCA de la Contaduría había auditado.

En esta instancia se procuró evaluar si los mencionados informes resultaron comprensibles, útiles, con buen impacto y en su caso, que contemplación se debería haber tenido para producir un resultado positivo para el organismo. Algunas de las tendencias relevadas son las siguientes:

1. **Comprensión:** La mayoría de los entrevistados coincidió en que el informe debía contener características que lo hagan más claro, ya que con esa estructura y análisis no se alcanzaba a percibir en su totalidad lo sustancial de la auditoría.
2. **Extensión:** Indicaron que dependía de a quién era dirigido el informe, ya que si se enviaba a la máxima autoridad del Ministerio o Secretaria era demasiado extenso, por ello comentaban que, para que resulte más ameno era recomendable un informe breve o resumido, en cambio para las áreas técnicas, un informe más analítico y extenso.
3. **Características:** Gran parte de los entrevistados abordaron que los informes eran muy repetitivos y redundantes, por ello, detallaron que la estructura debía ser tal que permita retener los puntos principales en una lectura rápida.
4. **Forma y contenido:** Las consideraciones descritas en el mismo, resultaban ser observaciones, las cuales tenían demasiada información, ante esta situación manifestaron que se debería relatar lo observado en cada punto de manera concreta y precisa y que la información más extensa evidenciada del análisis de la auditoría podría describirse en apartados.
5. **Impacto de los informes:** la mayoría indicó que debía ser concreto –más resumido– y efectuarse de manera periódica.
6. **Periodicidad:** Se consideró como importante que se efectúen mayor cantidad de auditorías sobre los organismos.
7. **Seguimiento:** Todos los entrevistados coincidieron en que debía existir una especie de post informe con el fin de que se evaluaran cuales medidas habían sido tomadas por el organismo auditado, es decir, un seguimiento de las mismas.

En virtud de lo expuesto, entre las principales deficiencias detectadas a través de las entrevistas mantenidas con los funcionarios se desprende que los informes resultaban interesantes, pero no se logró el impacto deseado por ser extensos, repetitivos y sin la periodicidad que el organismo requería para mejorar su gestión.

I.9 La experiencia de la CGP en materia de control y auditoría interna durante el período 2012 al 2020.

A partir del análisis realizado en los apartados anteriores, se puede apreciar que, en la Contaduría General existieron significativos cambios en un plazo corto de tiempo, que, si bien tendieron a la búsqueda del mejor rumbo para supervisar el control interno de la hacienda pública provincial, evidenciaron condiciones estructurales no favorables, ausencia de normativa y cambios de criterio para cumplir con la función de Órgano Rector.

En una primera etapa, la Contaduría General de la Provincia de Río Negro intentó acercarse a los estándares nacionales de control, mediante la creación de las USCI y la utilización de los check list. En una segunda etapa, se comenzaron a realizar auditorías internas siguiendo una estructura elaborada por la CG en base al informe COSO con los objetivos y elementos del mismo, efectuando recomendaciones a fin de que se fortalezca el control interno del organismo auditado. No obstante, los informes presentaron deficiencias que fueron identificadas en las entrevistas mantenidas con funcionarios del Estado Provincial.

Como conclusión, la Contaduría General de la Provincia de Río Negro luego de una década en búsqueda de un modelo de control interno y frente al mandato de cumplir con la función de Órgano Rector del sistema, aún no pudo alcanzar los estándares de control y auditoría. Es por ello que, a efectos de elaborar las normas de auditoría interna que permitirían a la CGP contar con una guía para la realización de auditorías de acuerdo a los estándares vigentes en la materia, en el próximo capítulo se analiza cómo se desarrolla dicha labor en el ámbito nacional y en las provincias de Neuquén y de Tierra del Fuego.

CAPÍTULO II: Tendencias en materia de Control Interno y Auditoría Interna: INTOSAI, SIGEN y Contadurías de las Provincias de Neuquén y Tierra del Fuego.

En este capítulo se presentan los principales lineamientos en materia de control interno y auditoría interna promovidas por la INTOSAI mediante la ISSAI 100, y los estándares nacionales aplicables a partir de la aprobación de la Ley N° 24156, la cual constituye la principal fuente de criterios respecto al control interno y auditoría interna a nivel nacional. Por último, se describen las experiencias de las provincias de Neuquén y Tierra del Fuego respecto a las prácticas aplicadas en la conformación de Unidades de Auditoría Interna.

II.1 Normas y Directrices establecidas por la INTOSAI: ISSAI 100.

La ISSAI 100 indica que la auditoría del sector público es: *“un proceso sistemático en el que de manera objetiva se obtiene y se evalúa la evidencia para determinar si la información o las condiciones reales están de acuerdo con los criterios establecidos”*, que ayuda a crear las condiciones adecuadas y a fortalecer la expectativa de que las entidades del sector público y los servidores públicos desempeñarán sus funciones de manera eficaz, eficiente y ética, y de acuerdo con las leyes y reglamentos aplicables. Es decir, la auditoría del sector público es esencial, dado que proporciona, información y evaluaciones independientes y objetivas concernientes a la administración y el desempeño de las políticas, programas u operaciones tanto a los órganos legislativos como al público en general.

La ISSAI define que el entorno de la auditoría del sector público es aquel en el que los organismos pertenecientes al sector público provincial se responsabilizan sobre el uso de recursos provenientes de la tributación y otras fuentes, para la prestación de servicios a los ciudadanos y otros beneficiarios, y que a su vez, deber deben rendir cuentas de su gestión y desempeño, así como del uso de los recursos, tanto a quienes se los proporcionan como a quienes dependen de los servicios prestados utilizando tales recursos, incluyendo a los ciudadanos.

La norma internacional detalla que, la auditoría del sector público es primordial dado que proporciona, al poder legislativo, gobierno y ciudadanos, información, evaluaciones independientes y objetivas sobre la administración y el desempeño de las políticas, programas u operaciones del gobierno.

Asimismo, se describe que las auditorías pueden iniciarse con distintos objetivos, y en función de ello será el tipo de auditoría, sin embargo, todas contribuyen a la buena gobernanza ya que:

- Proporcionan a los usuarios previstos información independiente, objetiva y confiable, así como conclusiones u opiniones basadas en evidencia suficiente y apropiada;
- Mejoran la rendición de cuentas y la transparencia, promoviendo la mejora continua y la confianza en el uso apropiado de los fondos, bienes públicos y en el desempeño de la administración pública;
- Fortalecen la eficacia de los organismos;
- Crean incentivos para el cambio, proporcionando conocimiento, análisis completos y recomendaciones de mejora bien fundamentadas.

Por otro lado, la ISSAI 100, describe los tipos de auditoría en el sector público; las partes de una auditoría; la materia u asunto en cuestión, criterios para evaluar el asunto y la información resultante; tipos de compromisos de auditoría y los principios generales que resultan fundamentales en las condiciones del auditor para la realización de una auditoría y los principios relacionados con el proceso de auditoría que el auditor debe considerar antes de comenzar y durante, además de pasos específicos en el proceso de auditoría.

II.2 El Control interno en la normativa nacional.

Según la Ley Nacional N° 24156 el control interno está compuesto por la SIGEN como órgano normativo, de supervisión y de coordinación y por las UAIs creadas en cada jurisdicción del PEN, dependiendo jerárquicamente de la autoridad superior de cada organismo y coordinadas de manera técnica por la SIGEN. En tal sentido, la ley nacional indica que la autoridad superior de cada jurisdicción o entidad del PEN es responsable del mantenimiento y de un adecuado sistema de control interno incluyendo

los instrumentos de control previo y posterior incorporados en el plan de organización y en los reglamentos y manuales de procedimiento de cada organismo y la auditoría interna.

Algunas de las funciones de la SIGEN son realizar o coordinar: *“por parte de estudios profesionales de auditores independientes, de auditorías financieras, de legalidad y de gestión, investigaciones especiales, pericias de carácter financiero o de otro tipo, así como orientar la evaluación de programas, proyectos y operaciones”*, al mismo tiempo otra función es comprobar que se hayan puesto en práctica las observaciones y recomendaciones efectuadas por las unidades de auditoría interna y acordadas con los respectivos responsables.

De esta manera, incumbe a las autoridades superiores de cada entidad, el establecimiento y mantenimiento de un adecuado sistema de control interno, que procure alcanzar las políticas, objetivos y metas, la utilización de recursos con eficacia, economía y eficiencia, la evaluación y gestión de riesgos de que pudiesen existir errores, hechos irregulares o ilícitos.

II.2.1 Normas Generales de Control Interno para el Sector Público Nacional Resolución N° 172/2014 SIGEN basadas en el Informe COSO.

El informe COSO, sobre el cual se sustentan las normas generales de control interno de la SIGEN, define el control interno como *“un proceso llevado a cabo por las autoridades superiores y el resto del personal de la entidad, diseñado con el objetivo de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de los objetivos organizacionales –tanto en relación con la gestión operativa, con la generación de información y con el cumplimiento de la normativa-”*

En cuanto a los roles y responsabilidades del personal del proceso se definen los siguientes:

- Autoridades superiores: responsables de la implantación y mantenimiento de un eficiente y eficaz sistema de control interno.
- Comité de control para jurisdicciones y organismos descentralizados: responsable de constituir un ámbito común para el conocimiento y análisis

conjunto de las cuestiones relativas al funcionamiento del sistema de control interno del ente.

- **Comité de auditoría para empresas y sociedades del estado:** responsable de supervisar el funcionamiento de los sistemas de control interno y del sistema administrativo-contable, así como la fiabilidad de este último y de toda la información financiera o de hechos significativos que sean elaborados por la entidad, entre otros.
- **Auditor interno:** responsable de examinar en forma independiente, objetiva, sistemática e integral el funcionamiento del sistema de control interno establecido en las organizaciones públicas, sus operaciones y el desempeño en el cumplimiento de sus responsabilidades.

Según lo señalado en las normas, un sistema de control interno efectivo proporciona una seguridad razonable respecto a la consecución de los objetivos de la organización considerando los siguientes aspectos:

- **Cumplimiento de la normativa** y regulaciones aplicables. Es un aspecto básico y esencial que persigue el acatamiento a las disposiciones establecidas en las leyes, decretos, resoluciones, cartas orgánicas, etc.
- **Generación de información** tanto contable como presupuestaria de manera oportuna y confiable.
- **Gestión operativa**, es decir que las actividades, procesos y funciones incorporan los atributos de economía, eficacia y eficiencia.

El modelo COSO actualizado –COSO III-, se estructura en cinco (5) componentes y diecisiete (17) principios del control interno; estos últimos representan los conceptos fundamentales que deben aplicarse para alcanzar un control interno efectivo. En virtud de ello, las normas de la SIGEN se han estructurado siguiendo dicho esquema, y se han adaptado en base a las características propias del Sector Público Nacional. Asimismo, cada norma cuenta con referencias del nivel de madurez o prioridad en relación a su cumplimiento (que va del 1 al 4), para su implementación por parte de los organismos mediante un esquema escalonado.

A continuación, se presentan los componentes del modelo COSO y los principios que los integran:

- Ambiente de Control, particularmente abarca la integridad y los valores éticos de la organización; los mecanismos para la supervisión por parte de las autoridades, la estructura organizacional con la pertinente asignación de autoridad y responsabilidades, medición de desempeño, motivación y rendición de cuentas, entre otros.

Tabla N°1 Componente: Ambiente de Control

Ambiente de control	Prioridad- Nivel de madurez			
	1	2	3	4
Principio				
<i>o P.1 Integridad y valores éticos.</i>				
▪ Valores y códigos de conducta.				
▪ Adhesión a valores y códigos de conducta.				
<i>o P.2 Responsabilidades de supervisión.</i>				
▪ Selección y designación de funcionarios.				
▪ Información de gestión.				
▪ Supervisión sobre la gestión.				
▪ Comité de control.				
<i>o P.3 Estructura, autoridad y responsabilidad.</i>				
▪ Estructuras, niveles de autoridad y responsabilidad.				
▪ Organigrama.				
▪ Deberes y responsabilidades de los empleados.				
▪ Separación de funciones.				
▪ Permisos de acceso.				
<i>o P.4 Competencias del personal.</i>				
▪ Políticas y procedimientos para la gestión del capital humano.				
▪ Proceso de selección de personal.				
▪ Competencias del personal.				
▪ Capacitación.				
▪ Evaluación de desempeño.				
▪ Motivación e incentivos.				
▪ Continuidad de tareas.				
<i>o P.5 Responsabilidad y rendición de cuentas.</i>				
▪ Objetivos particulares, métricas e incentivos para el desempeño.				
▪ Niveles de cumplimiento esperados.				
▪ Controles internos para reducir riesgos.				
▪ Indicadores o métricas.				
▪ Revisión y actualización de indicadores.				
▪ Mecanismos de medición de desempeño.				

Fuente: Elaboración propia a partir de la Resolución N° 172/2014 SIGEN.

- Evaluación de riesgos, es decir aquellos eventos que podrían afectar negativamente el logro de los objetivos. Se orienta al tratamiento que le da la organización a los riesgos que enfrentan los cuales pueden ser de orden interno o

externo, resulta un proceso dinámico destinado a identificar y evaluar los mismos.

Tabla N°2 Componente: Evaluación de riesgos.

Evaluación de riesgos	Prioridad- Nivel de madurez			
	1	2	3	4
Principio				
○ <i>P.6 Especificación de objetivos.</i>				
▪ Especificación de objetivos.				
▪ Definición y comunicación e objetivos.				
○ <i>P.7 Identificación y análisis de los riesgos.</i>				
▪ Identificación y análisis de riesgos.				
▪ Vigencia de los riesgos.				
▪ Probabilidad de ocurrencia e impacto.				
▪ Definición de controles para reducir riesgos.				
○ <i>P.8 Evaluación de riesgos de fraude.</i>				
▪ Riesgos de fraude.				
▪ Medidas de respuesta o control.				
○ <i>P.9 Identificación y análisis de cambios.</i>				
▪ Identificación y análisis de cambios.				

Fuente: Elaboración propia a partir de la Resolución N° 172/2014 SIGEN.

- Actividades de control, abarca las acciones establecidas por las autoridades mediante políticas y procedimientos, orientadas a reducir los riesgos que puedan afectar el logro de los objetivos.

Tabla N°3 Componente: Actividades de control.

Actividad de control	Prioridad- Nivel de madurez			
	1	2	3	4
Principio				
○ P.10 Definición e implementación de actividades de control.				
▪ Definición de controles que permitan reducir riesgos.				
▪ Integridad, exactitud y validez de las transacciones.				
▪ Mecanismos para restringir accesos.				
▪ Procedimientos de control sobre operaciones o transacciones.				
▪ Implementaciones de controles automatizados.				
▪ Actividades de supervisión o monitoreo.				
▪ Separación de funciones o responsabilidades.				
○ <i>P.11 Definición e implementación de controles sobre la tecnología.</i>				
▪ Alineamientos de la estrategia tecnológica a los objetivos organizacionales.				
▪ Definición e implementación de controles sobre la tecnología.				
▪ Seguridad de la información.				
▪ Controles de acceso sobre los recursos.				
▪ Controles sobre las adquisiciones, incorporaciones y cambios a la tecnología.				
○ <i>P.12 Políticas y procedimientos.</i>				
▪ Definición de políticas y procedimientos.				
▪ Aplicación de controles especificados en políticas y procedimientos.				
▪ Asignación de responsabilidades mecanismos de rendición de cuentas.				
▪ Análisis de los resultados de los controles.				
▪ Competencias de personal responsable de los controles.				
▪ Actividades de supervisión o monitoreo.				

Fuente: Elaboración propia a partir de la Resolución N° 172/2014 SIGEN

- **Información y comunicación:** Implica el alcance que tiene el personal de una organización, de información relevante y de calidad que le permita el adecuado funcionamiento. De este modo, la comunicación se constituye en un proceso continuo e iterativo que permite generar, compartir y obtener la información necesaria. La comunicación interna puede contemplar líneas ascendentes, descendentes, transversales dentro de la estructura de la organización, incluyendo mecanismos para que el personal reciba mensajes claros de las autoridades respecto del control interno. Por otro lado, la comunicación externa, permiten encauzar comunicaciones internas de información externa relevante, y, por otro lado, proveer información a las partes interesadas externas de la organización.

Tabla N°4 Componente: Información y Comunicación.

Información y comunicación	Prioridad- Nivel de madurez			
	1	2	3	4
Principio				
○ <i>P.13 Relevancia de la información.</i>				
▪ Identificación de requerimiento de información.				
▪ Sistemas de información automatizados.				
▪ Calidad de la información.				
○ <i>P.14 Comunicaciones internas.</i>				
▪ Mecanismos de comunicación dentro de la organización.				
▪ Información para supervisión.				
▪ Canales efectivos de comunicación.				
▪ Revisión periódica de la efectividad de las comunicaciones.				
○ <i>P.15 Comunicaciones externas.</i>				
▪ Mecanismos de comunicación desde y hacia afuera de la organización.				

Fuente: Elaboración propia a partir de la Resolución N° 172/2014 SIGEN

- **Supervisión,** comprende las evaluaciones aplicadas para determinar si cada uno de los componentes del control interno, incluidos los controles para efectivizar los principios, están presentes y funcionando.

Tabla N°5 Componente: Supervisión.

<i>Supervisión</i>	Prioridad- Nivel de madurez			
	1	2	3	4
Principio				
○ <i>P.16 Evaluaciones.</i>				
▪ Evaluaciones continuas y/o específicas.				
▪ Automatización de actividades de supervisión.				
▪ Unidad de auditoría interna.				
▪ Autoevaluaciones				
▪ Auditoría de servicios de terceros.				
○ <i>P.17 Evaluación y comunicaciones de deficiencias.</i>				
▪ Procedimiento de comunicación de deficiencias.				
▪ Monitoreo de acciones adoptadas.				

Fuente: Elaboración propia a partir de la Resolución N° 172/2014 SIGEN.

II.2.2 Normas de Auditoría Interna Gubernamental como marco de referencia Resolución N° 152/2002 SIGEN.

Cabe señalar que, los objetivos y la práctica de la auditoría, en general, y de la auditoría interna, en particular, se encontraban en constante cambio y actualización, principalmente por los avances en los sistemas tecnológicos, las nuevas visiones acerca de la misión y la administración de las organizaciones.

Asimismo, a partir de la sanción de las normas de control interno y de las experiencias recogidas tanto a nivel nacional como internacional, la SIGEN consideró necesario adecuar las pautas y prácticas vigentes en el ejercicio de la auditoría interna gubernamental, sancionando las normas en dicha materia. Es por ello que, las mencionadas normas se basaron en lineamientos de las experiencias recogidas en el ejercicio de la auditoría tanto en el ámbito privado como público y en documentos nacionales e internacionales especializados en la materia.

Las normas de auditoría interna, constituyen un verdadero marco de referencia, en tal sentido las mismas describen en su parte introductoria:

- La **competencia** de la SIGEN respecto al dictado de normas relativas a la auditoría interna gubernamental, así como de su cumplimiento y supervisión. Al mismo tiempo aclara que, en representación de la autoridad superior, la auditoría interna vigila el adecuado funcionamiento del sistema de control interno, informando a ésta sobre su situación, es decir funciona como una especie de mecanismo de seguridad con el que cuenta la autoridad superior para estar

informada. Pero que, ninguna auditoría, puede otorgar un nivel de seguridad absoluta, esta limitación es inherente a cualquier auditoría.

- El **ámbito de aplicación** de las normas: auditorías de la SIGEN o UAIs.
- Los principales **propósitos** esperados con la aplicación de las normas entre ellos:
 - Orientan la actividad para el ejercicio de la auditoría.
 - Mejoran las prácticas y procedimientos técnicos.
 - Contribuyen a la comprensión del rol y responsabilidades del auditor.
 - Establecen bases para el trabajo de las UAIs.
 - Coordinan las tareas entre los órganos del sistema de control.
 - Alientan al empleo del criterio profesional.
- Fija los **principales lineamientos** o directrices, describiendo: la misión, los objetivos y las políticas de la auditoría interna gubernamental.
- Describe las **funciones tanto asignadas a la SIGEN como a las UAIs**.
- La **coordinación** que debe existir **entre la SIGEN y las UAIs**.

Condiciones del auditor para el ejercicio de la auditoría.

En el capítulo primero, detalla las condiciones que debe reunir el auditor para el ejercicio de la auditoría:

- Independencia y objetividad.
- Cumplimiento de normas de éticas y de conducta.
- Conocimiento, pericia y experiencia.
- Capacitación continua.
- Debido cuidado profesional.
- Secreto profesional.

Organización y realización del trabajo de auditoría.

En el capítulo segundo, describe la organización y realización del trabajo de auditoría, para ello se considera:

- La **normativa** de la jurisdicción o entidad, y también, los lineamientos que regulan el funcionamiento de la auditoría.
- La **responsabilidad de las actividades**, necesarias para alcanzar los fines y metas establecidos para que el auditor pueda asegurar sus juicios, minimizando la ocurrencia de errores por las tareas efectuadas, para ello debe:

- Efectuar por escrito el diseño de los métodos de trabajo y las prácticas a desarrollar.
- Supervisar el trabajo de los miembros del equipo de auditoría.
- La **selección y evaluación del personal** que participará de la tarea, para asegurarse que sus competencias respondan al perfil necesario, por otro lado, la evaluación debe ser un proceso continuo, por ello, se le debe brindar siempre oportunidad de capacitación permanente.
- La **Contratación de especialistas**: en muchas oportunidades para el desarrollo de una tarea especial, resulta necesario la incorporación de especialistas, para ello, se debe evaluar la capacidad, conocimientos, independencia de criterio y objetividad de los postulantes.
- La **Evaluación de la calidad**, para ello se deben establecer procedimientos que puedan asegurar de manera razonable la calidad del trabajo, siempre buscando la mejora continua y la autoevaluación periódica.
- **Objeto, naturaleza y alcance del trabajo**, en este aspecto es importante describir que el alcance de la auditoría es integral, debiéndose formar una opinión y, por lo tanto, comprende:
 - La evaluación del funcionamiento del sistema de control interno y de las operaciones.
 - La verificación de la correcta aplicación de la normativa vigente.
 - El examen sobre la confiabilidad e integridad de la información emitida.
 - La evaluación de la eficacia de la organización.
 - La evaluación de la economía y eficiencia en los diferentes procesos operativos.
- **Metas a alcanzar**, durante la auditoría se deben obtener, acumular y examinar evidencias válidas y suficientes, para:
 - Emitir una opinión acerca de la eficacia sistema de control interno del organismo.
 - Opinar sobre la eficacia en el logro de los objetivos establecidos y el cumplimiento con la normativa.
 - Informar sobre la gestión con relación a los objetivos de economía, eficiencia y eficacia.
 - Atento a los desvíos observados se procura identificar los motivos de las fallas y efectuar recomendaciones.

- **Planificación de la actividad**, por parte del auditor de una manera ordenada, sistemática y documentada de su labor. Definiendo tres tipos de niveles de planificación:
 - Estratégica o plan global.
 - Anual.
 - Individual.
- **Procedimientos de auditoría**, define como mínima las actividades de:
 - Relevamiento; revisión; confrontación; rastreo; observación; comparación; indagación; encuesta; cálculo; comprobación; certificación; inspección; análisis; circularización; conciliación; tabulación y determinación de razonabilidad.
 - Respecto a los métodos que complementan a los procedimientos, se pueden señalar: pruebas selectivas a criterio o juicio del auditor y pruebas selectivas por muestreo estadístico.
- **Obtención y evaluación de las evidencias**, se debe obtener siempre el nivel de evidencia necesaria que le permita formar y sustentar sus juicios y afirmaciones, en ese sentido se considera la clasificación de evidencias según sus características siendo las más usuales las:
 - Físicas; documentales; testimoniales; analíticas e informáticas.
- **Documentación de la tarea. Papeles de trabajo**, es importante que la tarea efectuada por el auditor se documente en papeles de trabajo, de forma tal que le permita respaldar las conclusiones y demás resultados de su labor.
 - **Contenido, requisitos y características:** Se debe mantener un archivo completo y detallado de los mismos, en legajos preparados para tal fin.
 - ✓ Con el propósito de: a) documentar la tarea realizada; b) Ser el sustento para las observaciones y conclusiones de la auditoría; c) Ayudar al auditor a ejecutar y a supervisar la labor de auditoría; d) Permitir la revisión de la calidad de la auditoría, y la documentación escrita de la evidencia que respalde las opiniones y conclusiones del auditor.
 - ✓ Los papeles deben contener: Los objetivos, el alcance y la metodología, incluso los criterios de selección y muestreo utilizados; la documentación del trabajo realizado; las constancias de las revisiones efectuadas; las limitaciones y obstáculos encontrados y las evidencias del trabajo realizado por otro auditor, para evitar duplicidad de esfuerzo.

- ✓ Las cualidades de los papeles: Ser completos, exactos; contener evidencia suficiente; ser claros, comprensibles y detallados; contener exclusivamente información pertinente y relevante.
- **Propiedad**, describe que los papeles de trabajo son propiedad de la SIGEN si la auditoría es realizada por la misma, o del organismo si en cambio, la auditoría la efectúa una UAI.
- Respecto a los **plazos de conservación**, es el que fijen las normas legales y profesionales, pero en ningún caso ser inferior a diez años.

➤ **Elaboración de observaciones y recomendaciones. Traslado al auditado.**

Conclusiones.

- El auditor debe documentar las **observaciones** que merezcan ser comunicadas. Para la formulación de las mismas, el auditor se vale de su conocimiento de los hechos y circunstancias y de su juicio profesional, la materialidad y la importancia relativa y el impacto acaecido o probable.
- El auditor debe efectuar **recomendaciones**, de los posibles pasos que debe seguir el organismo, para procurar corregir las falencias detectadas y regularizarlas oportunamente.
- **Traslado al auditado**, las observaciones y recomendaciones deben requerir la opinión del auditado, debiéndose señalar luego la aceptación o discrepancia de los mismos; luego el compromiso asumido y el plazo estimado para su regularización.
- Las **conclusiones** contenidas en los papeles de trabajo, son opiniones técnicas basadas en evidencias.

Comunicación de los resultados de auditoría.

En el tercer capítulo, las normas aprobadas por la SIGEN describen que la **comunicación de los resultados de auditoría**, se efectúa mediante un informe escrito firmado, el cual forma parte del resultado final de cada auditoría.

- Las **cualidades del informe de auditoría** considerando los siguientes aspectos:
- a) importancia del contenido; b) completo y suficiente; c) utilidad; d) oportunidad; e) objetividad; f) equidad; g) calidad convincente; h) claridad y simplicidad; i) concisión y j) tono constructivo.

- **Contenido del informe final de auditoría**, conformado por un informe ejecutivo con el fin de comunicar y alertar a las máximas autoridades las principales observaciones derivadas de la labor, y por uno analítico el cual constituye un informe amplio que describe el objetivo de la auditoría, alcance de la tarea, limitaciones y marco de referencia.
- **Seguimiento de observaciones y recomendaciones**, en este sentido el auditor debe vigilar el cumplimiento de las instrucciones impartidas por las autoridades superiores de cada organismo, tomadas con el fin de solucionar las falencias expuestas como observaciones en los informes de auditoría.

Características propias de cada auditoría.

Por último, las normas describen en un anexo, las características propias de cada auditoría definiendo a:

- **La auditoría del control interno de los sistemas:**
 - Tiene por **Objeto**: examinar y evaluar la calidad y suficiencia de los controles establecidos por el ente para lograr el mejor funcionamiento de aquellos. En ese aspecto, el auditor debe formarse opinión e informar acerca de la razonabilidad de tales controles, dando cuenta de los apartamientos observados y recomendando las propuestas para su mejoramiento. Para ello, aplicar procedimientos tendientes a evaluar los componentes del sistema de control interno: ambiente de control; apreciación del riesgo, actividades de control; información/comunicación y supervisión.
 - Las **etapas del examen**, por la cual el auditor examina el control interno llevando adelante acciones: a) planificación; b) conocimiento de los componentes del control interno; c) identificación y evaluación de riesgos; d) prueba de la eficacia de los procedimientos de control; e) elaboración de observaciones y emisión de informes y f) actividades complementarias.
- **Auditoría de la gestión**: la cual tiene por objeto el examen sistemático de los comportamientos sustantivos relacionados con la economía, eficacia y eficiencia de las operaciones en el conjunto de una organización, incluye el análisis de la calidad de los bienes y servicios producidos, y la satisfacción del ciudadano.

II.3 Impactos de la Ley Nacional N° 24156 de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional en las Provincias Argentinas.

Desde la sanción de la Ley N° 24156 en el año 1992 es que se preveía como modelo la incorporación de las Unidades de Auditoría a cada Jurisdicción o Entidad del Poder Ejecutivo Nacional, describiendo a su vez, las responsabilidades de las autoridades superiores sobre el control interno. Ante la tendencia nacional, en las distintas provincias argentinas se comenzaron a constituir unidades de auditorías internas, algunas Provincias tuvieron mayor avance que otras, en el caso de Formosa a través de la Ley N° 1180 del año 1995 creó como órgano de control interno la Auditoría General con un Auditor General y un Auditor General Adjunto dependientes del PEP.

Ahora bien, la situación de la Provincia de Mendoza es más reciente, la original Ley N° 3799 fue reemplazada en el año 2014 por la Ley N° 8706, la cual en su artículo 179° reemplaza a la Contaduría General de la Provincia por la Auditoría Interna de Provincia como Órgano Rector de control interno. Sin embargo, a partir de esta modificación legal, la Auditoría Interna de la Provincia, nunca se puso en funcionamiento.

En general, el sistema de control interno en las Provincias Argentinas es muy variado, la gran mayoría mantiene a la Contaduría General de la Provincia como órgano de control interno, solo CABA, San Juan, Salta y Santa Fe han cambiado a Sindicatura General y en el caso de Córdoba mantiene un sistema diferente conformado con dos órganos.

Luego de la vigencia de la Ley Nacional N° 24156 existieron impactos en los distintos órganos provinciales, repercutiendo en distintos modelos, algunos más cercanos a la situación nacional y otros un poco más atrasados.

Tabla N°6 Normativa y órgano de control interno para las distintas Provincias Argentinas.

CONTROL INTERNO		
PROVINCIA	ORGANO DE CONTROL INTERNO	Ley
Rio Negro	Contaduría General	3.186
La Pampa	Contaduría General	3
Chubut	Contaduría General	76
Neuquén	Contaduría General	2.141
Santa Cruz	Contaduría General	760
Corrientes	Contaduría General	5.571
Chaco	Contaduría General	1.092-A
Misiones	Contaduría General	11
San Luis	Contaduría General	0.256
Santiago del Estero	Contaduría General	6.933
Entre Ríos	Contaduría General	5.140
Buenos Aires	Contaduría General	13.767
Tierra del Fuego	Contaduría General	495
Catamarca	Contaduría General y U.A.I.	4.938
Jujuy	Contaduría General (Sindicatura General creada normativamente pero no tiene funcionamiento)	4.958
La Rioja	Contaduría General y Órganos Rectores de los Sistemas de Administración Financiera	6.425
Tucumán	Controles internos propios en cada Jurisdicción y Entidades coordinadas por la Contaduría General	6.970
Córdoba	Fiscalía de Estado y Dirección de Auditoría de la Contaduría General	9.086
Salta	Sindicatura General	7.103
San Juan	Sindicatura General	6.905
Santa Fe	Sindicatura General	12.510
CABA	Sindicatura General y U.A.I.	70
Formosa	Auditoría General	1.180
Mendoza	Contaduría General*	3.799

Fuente: Moreno (2019).

* Este cuadro se encuentra levemente modificado respecto a la versión de Moreno (2019), por cuanto la Auditoría Interna de la Provincia de Mendoza nunca fue implementada.

Tal como se mencionó anteriormente algunas provincias fueron propensas a la constitución de Unidades de Auditoría Interna. En las secciones siguientes se pasa a describir las tendencias de las UAIs específicamente en las Provincias de Neuquén y Tierra del Fuego. Las experiencias en ambas Provincias, sirven para abordar el último capítulo de la Tesis.

II.4 Tendencias de las Unidades de Auditoría Interna por parte de la Contaduría General de la Provincia de Neuquén.

De acuerdo a entrevistas realizadas con una informante clave de la Contaduría General de la Provincia de Neuquén, como es la Subcontadora General de dicho organismo, se pudo acceder a la normativa y conocer la experiencia en la Provincia.

En la Provincia de Neuquén es de aplicación la Ley N° 2141/1995 Ley de Administración Financiera y Control, la cual define como responsabilidad del control interno a la administración superior de cada jurisdicción o entidad del sector público provincial, y precisa como principio la responsabilidad de los funcionarios por su gestión, tanto en lo referente a los recursos administrados como a los resultados obtenidos.

La Contaduría General de Neuquén trabajó con Unidades de Auditoría Interna insertas en algunos ministerios que precisaban reforzar sus estructuras de funcionamiento. En las UAIs se realizaban las tareas de planificación, programación y ejecución de las tareas de auditoría, incluidas las auditorías contributivas, con el fin de lograr un sistema integral e integrado de control basado en los criterios de economía, eficiencia y eficacia, con orientación al análisis de la gestión presupuestaria, económica, financiera, patrimonial, normativa y operacional. El objetivo fue ordenar y coordinar las auditorías que fuesen solicitadas por la Contaduría General, interactuar con los distintos organismos de control provinciales y realizar estudios especiales que requieran las Autoridades Superiores de cada Ministerio con el fin de que se alcance un nivel adecuado de control interno.

Por otro lado, analizaban el cumplimiento de las políticas y metas establecidas por la Autoridad Superior de cada Ministerio, en concordancia con el marco legal y presupuestario aplicable, señalando los sistemas y procedimientos convenientes a emplear. De igual modo, se efectuaban recomendaciones respecto a desvíos detectados que por su significatividad pudiesen perjudicar el patrimonio de un Ministerio. Además,

efectuaban los planes de auditoría de cada Ministerio siguiendo los lineamientos o pautas de elaboración de la SIGEN⁶.

Cabe señalar que, el funcionamiento de las UAIs transcurrió durante los años 2012 a 2018 en algunos ministerios que precisaban reforzar sus estructuras, las Unidades contaban únicamente con personal de la Contaduría, situación que no resultó de agrado a los entes controlados, a raíz de que se comenzaron a duplicar las tareas entre los organismos y las UAIs; esto desencadenó la disolución de las mismas.

II.4.1 Sistema contable utilizado en la Administración Pública de la Provincia de Neuquén.

El sistema contable utilizado en la provincia de Neuquén se denomina SI.CO.PRO – Sistema Contable Provincial-, el cual se basa en el Capítulo III de la Ley N° 2141 de Administración Financiera y Control, en el artículo 48° describe que: *“Todos los actos u operaciones comprendidos en la presente Ley deben hallarse respaldados por medio de documentos y registrarse contablemente en forma sistemática de modo que posibilite la confección de cuentas, estados demostrativos y balances que hagan factible su medición, control y juzgamiento, y permita brindar información para la toma de decisiones”*.

A su vez, la Contaduría General de la Provincia como Órgano Rector del sistema de Contabilidad, tiene aprobado el Manual SI.CO.PRO, que ayuda a los usuarios en la metodología de utilización del mencionado Sistema, abarcando la estructura del plan de cuentas, el contenido de las cuentas básicas y los procedimientos y asientos contables. Por otro lado, existe el Sistema de Administración Financiera Provincial (S.A.Fi.Pro.) el cual surge como un proceso natural de reingeniería de los procesos y del actual Sistema Contable Provincial (Si.Co.Pro).

Es importante que de este proceso, surge un sistema de contabilidad pública integral e integrado, con múltiples facilidades administrativas y sistemas conexos que alimentan en algún punto el sistema contable, o bien tienen vinculación con sus datos a modo de

⁶ Resoluciones N° 93/2013 y N° 176/2018 SIGEN

control, el sistema central de contabilidad es alimentado por distintos subsistemas: presupuesto, tesorería, crédito público, inversiones públicas, compras y contrataciones de bienes y servicios, administración de bienes, cuentas a cobrar, responsables de fondo, sistema contable, sistema contable de consolidación provincial y municipal, embargos y cesiones, juicios y reclamos administrativos, sistema de auditoría, gestión de obra pública, entre otros.

II.4.2 La capacitación como principal herramienta de la CGN para generar impactos.

La manera de abordar el control en los distintos organismos, fue a través de la implementación de un ciclo anual de capacitaciones, para lo cual ellos identificaron como un impacto significativo en el personal de los distintos organismos provinciales.

Siguiendo esta línea, en la página de la Contaduría existe un manual de guía para la gestión de cualquier tipo de trámite administrativo, normativa aplicable y demás indicaciones con el fin de agilizar los procesos⁷. En igual sentido, la Contaduría posee en su página web un Compendio Normativo de las propias Disposiciones⁸ del organismo, donde en su Título I, Capítulo I describe las Normas Generales de Control Interno. A su vez contiene el “Programa de Fortalecimiento de Control Interno”⁹ aprobado por la Disposición N° 60/2012.

II.4.3 La utilización de los expedientes electrónicos en el marco de despapelizar y cotización de proveedores en plataforma digital.

En la Provincia de Neuquén todos los expedientes son electrónicos desde el año 2018, a excepción de obra pública los cuales, al contener documentación de gran tamaño, resulta difícil de escanear con el fin de despapelizar. Sin embargo, las órdenes de pago y los certificados de obra si se tramitan por GDE.

⁷ <https://www.contadurianeuen.gov.ar/>

⁸ <https://www.contadurianeuen.gov.ar/compendio-normativo/>

⁹ <https://www.contadurianeuen.gov.ar/disposicion-no-60-2012-cg-programa-de-fortalecimiento-del-sistema-de-control-interno-plan-de-compromiso-de-mejora-del-control-interno/>

Respecto a la inscripción de proveedores del estado, la Contaduría maneja un sistema digital en el cual los proveedores se registran en un padrón, dicho sistema es integrado a otros sistemas los cuales lo nutren y actualizan, como por ejemplo el listado de violencia de género¹⁰ cargado por la Justicia, por lo cual si el proveedor está en ese listado, no puede ser contratista del Estado. La Contaduría es quien administra el padrón de proveedores, los cuales ingresan con una clave de Rentas, descargan los pliegos de su interés, y realizan sus ofertas de manera digital en dicho sistema. Asimismo, el proveedor tiene como requisito indispensable, encontrarse vigente en el mencionado padrón, pudiendo cotizar de manera electrónica y firmando digitalmente.

Por otro lado, respecto a los pagos las direcciones de administración de los organismos, emiten las órdenes de pago para la aprobación por parte de la Contaduría General. Para ello, la Contaduría aprueba los pagos de manera digital y autoriza las transferencias globales de fondos desde la Tesorería General en función de un listado aproximado de treinta (30) expedientes.

II.4.4 El Fortalecimiento del Control Interno de la CGN en los organismos provinciales.

En el marco del Programa de Fortalecimiento de Control Interno y con el objeto de obtener el compromiso del organismo en la implementación de mejoras de gestión y el control interno, la Contaduría buscó precisar y acordar la puesta en marcha de las recomendaciones efectuadas en los informes de control interno, calificándolas conforme a su significatividad e impacto en la actividad propia del organismo respectivo. Al mismo tiempo consideró las cuestiones a mejorar, no mencionadas en los informes de auditoría, pero planteadas por el responsable de cada jurisdicción. Es decir, se procuró fijar en conjunto con los organismos provinciales, las acciones proactivas que impliquen poner en práctica soluciones que mejoren el desempeño organizacional, concretando para tal fin un modelo de “*Plan de compromiso de mejora de Control interno*”, definiendo en el mismo:

- Objeto;
- Partes intervinientes;

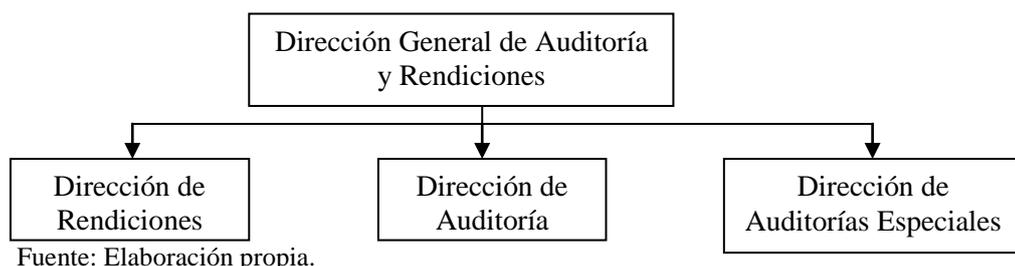
¹⁰ Ley N° 3233/2021 Registro Único de Personas Condenadas por Delitos de Violencia de Género

- Plazo de implementación de las recomendaciones definido en un cronograma;
- Responsables de cumplimiento de cada acción propuesta;
- Procedimientos que se realizarán para dar cumplimiento a las acciones convenidas, compromisos asumidos por cada parte, modalidad de verificación, afectación de recursos y plazos de cumplimiento;
- Seguimiento del plan por parte de la Contaduría controlando el cronograma definido.

II.4.5 La Dirección General de Auditoría y Rendiciones de la Contaduría de Neuquén como fuente de informes de auditoría.

Respecto al desarrollo de Auditorías, la Contaduría cuenta orgánicamente con la Dirección General de Auditoría y Rendiciones y tres (3) direcciones. Cabe mencionar que, la Contaduría cuenta actualmente con un plantel total de sesenta y un (61) personas, respecto al Equipo de Auditoría su personal está conformado por diez (10) auditores, dos (2) auditor mayor, un (1) auditor general, de los cuales cuatro (4) son estudiantes universitarios (Arquitectura, Administración de Empresa, Contador Público), y nueve (9) profesionales (Abogacía, Administración de Empresas, Contador Público).

Figura N° 1 Organigrama de la Dirección General de Auditorías y Rendiciones de la Contaduría General de la Provincia de Neuquén.



Las tareas de la Dirección General de Auditoría y Rendición están relacionadas con auditar, revisar y controlar los fondos que son administrados por los SAF -Sistemas de Administración Financiera- de la Administración Central. El personal de la Dirección General debe contar con un buen nivel de capacitación y conocimiento, a su vez con la colaboración y la disposición del personal, se puede desarrollar el plan de trabajo y

resolver determinados asuntos, como así también asesorar al personal de los Servicios Administrativo Financieros -SAF-. Respecto a los perfiles de los auditores con sus funciones y requisitos, están definidos en el compendio normativo de la página de la Contaduría.

II.4.6 Personal integrante de la UAI:

- ✓ Auditor Jefe es el responsable de la ejecución de las auditorías de las dependencias del Ministerio/Secretaría, de la preparación de los papeles de trabajo y elaboración de informes de auditoría, aplicando en sus procedimientos las normas de auditoría gubernamentales, normas de auditoría interna y demás normativa legal y técnica aplicable.
- ✓ Auditor Nivel I realiza las tareas de auditoría en las dependencias del Ministerio/Secretaría de acuerdo a la planificación del Auditor Jefe, debiendo sustentar los hallazgos de los trabajos asignados, analizar documentación, se responsabiliza de los papeles de trabajo, arma pre informes de las auditorías realizadas.
- ✓ Auditor Auxiliar debe ejecutar los procedimientos de auditoría y cuestionarios de control interno conforme las indicaciones del Auditor Jefe del cual dependa, informando los resultados obtenidos y asistiendo en las actividades técnicas/administrativas.

II.4.7 Ejecución del trabajo de auditoría

El universo auditable está definido por el artículo 6° de la Ley N° 2141 comprendiendo a la Administración Central, Organismos Descentralizados, Empresas y Sociedades del Estado, Fondos Fiduciarios, Poderes del Estado Provincial e Instituto de Seguridad Social. En el desarrollo de las auditorías, las tareas que son ejecutadas de manera periódica son las actividades de **control concurrente, posterior y por ciclos de auditoría.**

a) **Control concurrente** consiste en revisiones analíticas de las solicitudes de transferencias globales de fondos -STGF-, verificando el cumplimiento de aspectos puntuales de las actuaciones incluidas en los Pedidos de Transferencias Globales de Fondos -PTGF-. Con posterioridad a este control, interviene el Contador General de la Provincia aprobando las órdenes de pagos, las cuales implican la remisión de los fondos

a los Servicios Administrativo Financieros, y también en su intervención efectúa un informe especificando la admisibilidad de las solicitudes de fondos.

En el específico caso de los sueldos, la Contaduría ha logrado una auditoría continua, así que, en el caso de detectar algún error, previo al pago, se comunican con los organismos para que efectúen ajustes en las liquidaciones de haberes.

b) El **control posterior** que efectúa la Contaduría General, consiste en las revisiones analíticas de las rendiciones de fondos permanentes Artículo 62° Gastos, Programas Financiados y Transferencia Globales de Fondos, que presentan los Servicios Administrativo Financieros a la Contaduría. Dichas revisiones tienen como objetivo determinar la razonabilidad de la información contenida en las rendiciones de fondos y generar información oportuna para la toma de decisiones del Contador General sobre aspectos analíticos de las mismas.

Respecto de la estructura de los informes finales, son elaborados de acuerdo a un Ministerio/Secretaría y un ejercicio financiero en particular, con un resumen de:

- 1) Varios informes de revisión como consecuencia de las tareas desarrolladas,
- 2) Generalidades observadas de la revisión de rendiciones de fondos,
- 3) Revisión de las muestras.
- 4) Seguimiento de las recomendaciones sobre observaciones del ejercicio anterior.

A modo de ejemplo algunas de las revisiones, podrían indicar observaciones sobre errores formales como: de tipeo, de exposición de la información referidas al monto rendido, período y número de rendición, número de expediente de los expedientes cabeza, ejercicio financiero, y número de expediente en la referencia de algunas providencias, en relación a la documentación enviada electrónicamente vía GDE, entre otros. Asimismo, en las revisiones se emiten informes con recomendaciones para que se corrijan los desvíos y debilidades detectados en los procesos a través de los cuales se ejecuta el gasto público.

c) **Ciclos de Auditoría** tienen como objeto de revisión los procesos y circuitos administrativos mediante los cuales se aplican los fondos públicos, con el objeto de evaluar en funcionamiento en relación a los objetivos de control interno¹¹ en el marco

¹¹ Disposición N° 25/2012 Contaduría General de la Provincia de Neuquén, incorporada al Compendio Normativo aprobado por la Disposición N° 40/2017 CG.

de la disposición N° 25/2012 que aprueba las normas generales de control interno de la Provincia.

En tal sentido, como tarea de auditoría se analiza el organismo a auditar, estudiando la normativa específica aplicable, su estructura y presupuesto. Luego se selecciona la muestra, considerando el tipo de trámite o teniendo en cuenta las categorías programáticas de mayor significatividad en el presupuesto del organismo a auditar, a fin de que la muestra sea representativa de la realidad, se efectúa de manera previa una evaluación de riesgo. A su vez, en el proceso de auditoría se formalizan entrevistas con los titulares y personal de la Dirección de Compras y Contrataciones de cada SAF de la Administración Central, esto posibilita un mayor entendimiento acerca de los principales procesos, información y situaciones particulares asociadas a los objetivos de control interno. Con posterioridad, se emiten los informes de auditoría con las recomendaciones para que el organismo pueda corregir los desvíos y debilidades detectados en los procesos a través de los cuales se ejecuta el gasto público, de los resultados del control respecto de áreas, circuitos u operaciones, surgen las recomendaciones efectuadas con el fin de fortalecer el funcionamiento y las actividades de control interno propias de los SAF.

II.4.8 Los procesos y planificaciones de auditorías de la DGAYR

a) Auditorías de procesos efectuados por los SAF.

Comprenden en general las etapas de:

1. Relevamiento de los SAF de cada organismo, a los fines de identificar las áreas que lo componen, los procesos, las actividades de control vigentes, fundamentalmente estudiando si el diseño de estas actividades cubre las necesidades de control.
2. Evaluar, a través de pruebas de cumplimiento, la implementación de las actividades de control relevantes a los objetivos propuestos.
3. De la revisión efectuada, se emite un informe de hallazgos, con principales observaciones y recomendaciones.

b) Auditoría sobre los fondos por programas con financiamiento específico.

1. Respecto a esta auditoría, el objetivo es evaluar si el destino de los fondos, cumple con la normativa vigente.

2. Se propone a los organismos, realizar ciclos de auditoría por cada fondo, con cortes trimestrales.
3. Todos los fondos, son sometidos a una auditoría al menos una vez durante el ejercicio.
4. Se considera como factor de ponderación:
 - 30% la antigüedad del fondo.
 - 40 % el importe involucrado.
 - 30% antecedentes de desvíos, deficiencias y dificultades detectadas previamente.

II.4.9 El seguimiento de las recomendaciones como control contributivo.

El objeto de las auditorías es que los organismos controlados puedan mejorar e implementar las recomendaciones resultantes de las revisiones, para aportar de esta manera a la gestión, por ello, el enfoque se basa en el control contributivo. Para efectuar la tarea de seguimiento, se analiza por SAF todas las recomendaciones indicadas en los informes de revisión o de auditoría, verificando su implementación o la posibilidad de su aplicación. Además, se trabaja con una especie de “feedback” con los titulares de los Servicios de Administración Financiera, a los cuales se les da el espacio para que manifiesten sus conformidades o disconformidades respecto de las recomendaciones formuladas, en base a esto se procede a efectuar acciones correctivas en pos de mejorar los procesos.

II.5 Estructura del sistema de control interno de la Contaduría General de la Provincia de Tierra del Fuego. Tendencia a la creación de Unidades de Auditoría Interna período 2021 a 2022.

La presente sección se desarrolla en función de la normativa proporcionada por una informante clave de la Contaduría General de la Provincia de Tierra del Fuego. No se pudo contar con entrevistas, pero aun así se lograron describir los principales cambios durante el año 2021 y 2022.

En la Provincia de Tierra del Fuego se sancionó la Ley Provincial N° 495 Ley de Administración Financiera y Sistemas de Control del Sector Público Provincial. La misma, define como responsabilidad del control interno a la administración superior de cada jurisdicción o entidad del sector público provincial y puntualiza a los funcionarios como responsables de rendir cuentas de su gestión.

A su vez, la Ley establece que el régimen de control interno se encuentra estructurado en base al cumplimiento del principio de centralización normativa y descentralización operativa, el cual detalla que el sistema de control interno cuenta con un órgano de control -Contaduría General de la Provincia- que fija los lineamientos doctrinarios en la materia y centraliza las normas que rigen el sistema, sin embargo, el control operativo se distribuye en cada entidad a través de la creación de las Unidades de Auditoría Interna. Es por ello que, el Sistema de Control Interno queda conformado por la Contaduría General de la Provincia como órgano normativo, de supervisión y coordinación y por las unidades de auditoría interna -UAI- que a criterio de la Contaduría correspondan ser creadas en cada jurisdicción dependiente del Poder Ejecutivo Provincial, es decir, las UAIs dependen jerárquicamente de los titulares de las carteras ministeriales o Secretarías de Estado según el caso.

II.5.1 Creación de las UAIs en las distintas jurisdicciones provinciales en el año 2021.

La Resolución N° 50/20 de la Contaduría General de la Provincia, rectificada por su similar N° 15/21, creó diez (10) Unidades de Auditoría Interna funcionando a partir del

año 2021 con el objetivo de contribuir a mejorar la eficiencia del sistema de control interno, en siguientes Jurisdicciones:

- Ministerio de Jefatura de Gabinete,
- Ministerio de Gobierno, Justicia y Derechos Humanos,
- Ministerio de Finanzas Públicas
- Ministerio de Obras y Servicios Públicos.
- Ministerio de Producción y Ambiente,
- Ministerio de Salud,
- Ministerio de Desarrollo Humano,
- Ministerio de Educación, Cultura, Ciencia y Tecnología,
- Ministerio de Trabajo y Empleo,
- Secretaría General, Legal y Técnica

Las UAIs fueron incorporadas en la estructura política y orgánica de cada Ministerio o Secretaría, dependiendo jerárquicamente de los titulares de las carteras. La Contaduría consideró que este cambio impactó positivamente dado que cada organismo contaba con una unidad altamente especializada en los asuntos de materia propia según el caso, abocada con exclusividad a la atención de los trámites que se generen en dichas dependencias, redundando en una mejora de la calidad del control técnico efectuado sobre las tramitaciones y acortando los plazos de las intervenciones.

II.5.2 Dependencia de los auditores internos integrantes de las UAIs.

Ahora bien, abordando la auditoría interna en el Artículo 97° de la Ley Provincial se indica que es un servicio a toda la organización y consiste en un examen previo, concomitante y/o posterior de las actividades financieras y administrativas de las entidades, las cuales, son realizadas por los auditores integrantes de las unidades de auditoría interna. Los Auditores Internos son nombrados por el Poder Ejecutivo, a propuesta de la Contaduría General de la Provincia, a su vez, la autoridad superior de cada entidad dependiente del Poder Ejecutivo es la responsable de que las UAIs y sus integrantes se ajusten a las actividades específicas de la Jurisdicción en forma exclusiva.

La Contaduría posee la competencia para establecer los requisitos necesarios para integrar las Unidades de Auditoría, definir la calidad técnica y la especialidad profesional adecuada para cada actividad que desarrolla la Jurisdicción o entidad dependiente del Poder Ejecutivo Provincial. La dependencia jerárquica de los Auditores Internos respecto de los titulares de los Ministros o Secretaria de Estado, en nada afecta el ejercicio de sus funciones y la independencia de criterio, ya que por el principio de centralización normativa en el Órgano Rector, los auditores deben realizar sus tareas técnicas ajustadas a los lineamientos prefijados por la Contaduría de la Provincia en el Manual de Auditoría Interna, cumpliendo sus funciones y actividades de control desligados de las operaciones sujetas de examen, tal como lo define el Artículo 97° de la Ley N° 495.

A su vez, las UAIs deben presentar los planes anuales de trabajo ante la Contaduría de la Provincia previos al 30 de octubre de cada año anterior al que se audite, la misma es la que orienta y supervisa tanto la ejecución como los resultados de los mencionados planes. Del mismo modo, la misión de las Unidades de Auditoría Interna es la de examinar en forma integral e integrada mediante procedimientos programados las actividades que se lleven a cabo en cada Ministerio o Secretaría de Estado. Además, ejerce las funciones de control de los respectivos trámites de acuerdo a la reglamentación y manuales de procedimientos vigentes, asesora y capacita a las áreas intervinientes en los procesos, y diseña el plan anual de Auditoría Interna correspondiente.

II.5.3 Organigrama de las Unidades de Auditoría Interna como parte de las estructuras de los Ministerios y Secretarías de Estado.

Las UAIs se incorporaron en cada Secretaria de Estado o Ministerio anexándose a sus estructuras orgánicas. Dentro de la UAI se creó la Dirección General de Auditoría Interna con los perfiles de Auditor Contable y Auditor Técnico según corresponda cada caso; Revisor de Auditoría Interna y Auxiliar de Auditoría Interna como cargos de carrera.

❖ Auditor interno:

- El titular responsable de una UAI tiene el cargo de Auditor interno el cual depende jerárquicamente del titular de la cartera de cada Ministerio o Secretaría de Estado, además, existe la figura del Auditor General Adjunto cuya función es coordinar el trabajo de las Unidades y asistir en las tareas de control con dependencia directa de la Contaduría General.

- Es responsable de las UAIs, reviste el carácter de extraescalafonario, con rango, jerarquía y remuneración equivalente a un Subsecretario, acompañado por una (1) Dirección General de Auditoría que le dependa más los cargos de Auditor Contable y Auditor Técnico y de corresponder Revisor de Auditoría Interna y Auxiliar de Auditoría Interna.

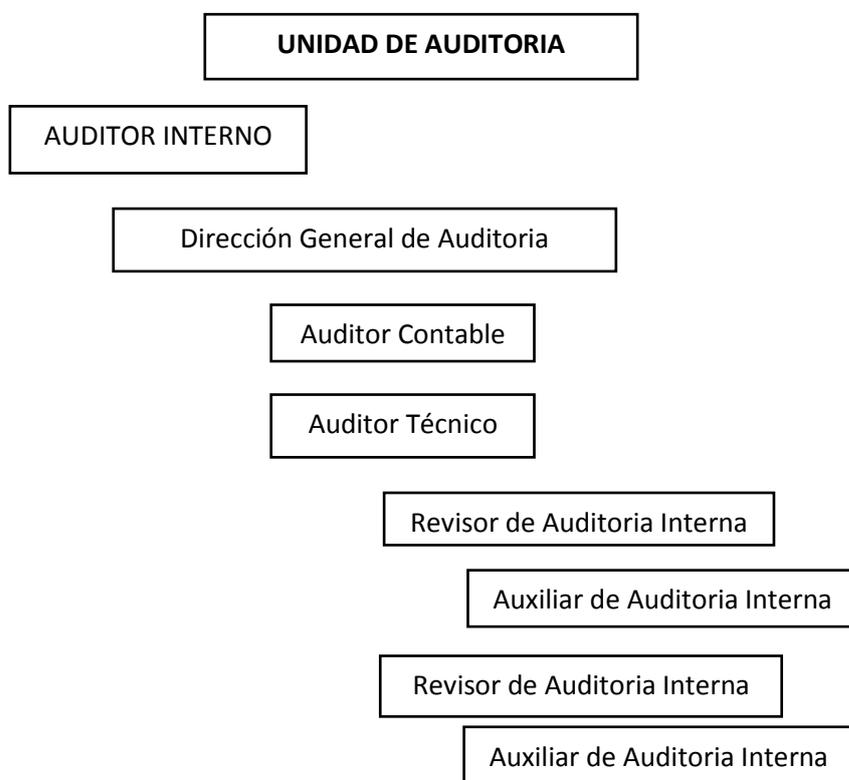
❖ Auditor General Adjunto:

- Tiene carácter extraescalafonario con rango, jerarquía y remuneración equivalente a Secretario y dependencia directa de la Contaduría General de la Provincia.
- La misión es la de asistir al Contador de la Provincia coordinando y supervisando el sistema de control interno del Gobierno Provincial a su vez, asesora y capacita a las UAIs, realiza disposiciones para el correcto funcionamiento del sistema de control interno, diseña el Plan Operativo anual de Auditoría Interna y emite informes de evaluación del sistema de control interno.

❖ Auditores Contables y Técnicos: son equiparados remunerativamente al cargo de Director más la categoría escalafonaria correspondiente al sistema de carrera que aplique a la Jurisdicción en donde se desempeñe y los adicionales o compensaciones equivalentes a cada agente.

- Revisor de auditoría y de auxiliar de auditoría que se equiparan a efectos remunerativos al cargo de jefe de departamento y de división respectivamente.

Figura N° 2 Organigrama de la Unidad de Auditoría de la Contaduría General de la Provincia de Tierra del Fuego.



Fuente: Anexo I Decreto N°0356/21 Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur.

▪ **Perfiles profesionales:**

- El Director General de la Unidad de Auditoría Interna y el Auditor Contable deben poseer título universitario en Ciencias Económicas con una antigüedad mínima de un (1) año, de manera continua o discontinua, en la Administración Pública Nacional, Provincial y/o Municipal, o en entes públicos, incluso con carácter de “ad honorem”.
- El Auditor Técnico de la Unidad de Auditoría Interna deberá poseer título universitario acorde a la especificidad de la misma.

Cabe destacar que, el informe contable que elabore la UAI debe ser suscripto por un Contador Público de acuerdo a las normas nacionales y provinciales inherentes al ejercicio de la profesión en Ciencias Económicas.

En otro orden de ideas, la Auditoría Interna cumple una función de carácter crítico para el desenvolvimiento regular de las tramitaciones administrativas, cuyo servicio de control requiere mantenerse activo sin mediar interrupción, ni acefalía. Es por ello que, con el fin de mantener una regularidad en el servicio de control de todas las Entidades, en los casos de ausencia transitoria de los auditores de Unidades de Auditoría Interna, quedan a cargo de otra UAI sin necesidad de acto administrativo que lo disponga.

II.5.4 El Manual de Auditoría Interna como fuente de criterios de los informes.

En el mes de noviembre del año 2021 la Contaduría General de la Provincia en su función de emitir y supervisar la aplicación de normas de auditoría, dictó una resolución aprobando un Manual de Auditoría Interna. El origen del mismo se debió al carácter informal de las normas utilizadas en las UAIs, lo que impactaba de manera negativa en la calidad, estandarización y unidad de criterio de los informes al momento de llevar adelante las tareas asignadas. En tal sentido, se consideró beneficioso disponer de un manual con el fin de establecer criterios uniformes, claridad, celeridad administrativa y reducción de observaciones, en pos del principio de mejora continua, contribuyendo a fortalecer el sistema de control interno y promoviendo la calidad en los procedimientos administrativos.

El Manual de Auditoría se trata de un instructivo, que fue diseñado con el fin de regular el quehacer del auditor interno, pretendiendo ser una guía de aplicación, buscando que sus labores se ajusten a métodos objetivos y sistemáticos, juicios razonables, mejores prácticas y procedimientos entre otros, facilitando la tarea del equipo auditor y reduciendo los riesgos que puedan afectar el logro de los objetivos institucionales. En el mismo, se plasman los conceptos teóricos y condiciones para el ejercicio de la auditoría, la organización interna de las UAIs y las fases del proceso de auditoría. A su vez, en su parte introductoria cita que el mismo puede renovarse progresivamente, al incorporarse las formas correctas de proceder ante las distintas situaciones particulares en las que se encuentra el auditor en su trabajo.

En este sentido, el manual describe cuatro (4) capítulos, en el primero e introductorio se menciona:

- La **competencia** de la Contaduría General de la Provincia como órgano rector del control interno, indicando en el Artículo 99 de la Ley N° 495 que, el sistema de control se conforma por la Contaduría y por las UAIs creadas en las distintas jurisdicciones y entidades. A su vez, dos de las funciones que se le atribuyen a la CGP son las de: *“emitir y supervisar la aplicación, por parte de las unidades correspondientes, de las normas de auditoría interna”*, la de *“realizar auditorías financieras, de legalidad y de gestión, investigaciones especiales, pericias de carácter financiero y de otro tipo, así como orientar la evaluación de programas, proyectos y operaciones”* y la facultad de dictar y aplicar normas de control interno a las que deberán sujetarse las jurisdicciones y entidades.
- El **ámbito de aplicación** de la norma, siendo obligatoria la aplicación por la CGP y las auditorías realizadas por las UAIs u otras auditorías de organismos externos.
- Los **propósitos** del manual, el cual se centra en orientar la actividad para el ejercicio de la auditoría interna gubernamental ajustándose a métodos objetivos y sistemáticos; detectar desvíos; fijar las bases para unificar el trabajo de las UAIs y unificar criterios en la aplicación de procedimientos.

En el segundo capítulo, se detallan los conceptos teóricos de la auditoría interna y las condiciones para su ejercicio, describiendo:

- La **definición de auditoría** según las Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna;
- La **misión** de la auditoría interna enunciado según el marco internacional y definido como: *“Mejorar y proteger el valor de la organización proporcionando aseguramiento, asesoría y análisis en base a riesgos”*.
- Los **objetivos** particulares que se buscan a través de la auditoría interna.
- Las **condiciones** para el ejercicio de la auditoría citando como tales:
 - Independencia y objetividad
 - Capacitación continua
 - Cumplimiento de normas éticas y de conducta
 - Debido cuidado profesional
 - Impedimentos a la independencia u objetividad
 - Conocimiento, pericia y experiencia
 - Secreto profesional

En el tercer capítulo se define la organización interna y puntualiza:

- La **normativa** que se utiliza y aplica para las distintas auditorías, es decir todas las leyes, decretos, normas y resoluciones vigentes en materia contable, presupuestaria, financiera, patrimonial, procedimental, de control interno y de contrataciones, entre otros.
- Los **Objetivos y funciones** del Auditor General Adjunto y del Auditor Interno, detallando que:
 - El Auditor General asiste al Contador General de la Provincia en la coordinación y supervisión del Sistema de Control Interno del Gobierno Provincial y también trabaja en forma coordinada con el Auditor Interno para supervisar el funcionamiento de las UAI, en la aplicación de las normas vigentes, el adecuado funcionamiento del sistema de control interno y el cumplimiento de las normas contables emitidas por la CGP.
 - El Auditor Interno tiene por objetivo conducir a la Unidad de Auditoría Interna para la correcta realización de las actividades y el cumplimiento de sus resultados.
- **Funciones de las Unidades de Auditoría Interna** como organismos responsables de examinar, de forma integral e integrada y mediante procedimientos programados, las actividades que se llevan a cabo en cada Jurisdicción o ente en que estas funcionan y ejerciendo las funciones de control en las tramitaciones que correspondan según la normativa y los manuales de procedimientos vigentes.
- **El Plan Anual de Auditoría:** el cual cada Unidad de Auditoría Interna debe confeccionar de su jurisdicción, en base a los lineamientos que disponga la Contaduría General de la Provincia, con la principal tarea para su desarrollo de:
 - Obtener y analizar la información del organismo sujeto a control.
 - Presentar de manera desagregada los componentes.
 - Determinar y evaluar los riesgos de acuerdo a la información vertida por la herramienta de evaluación de riesgos que determine la Contaduría General.
 - Seleccionar los proyectos de auditoría.
 - Prever los recursos para la realización.
 - Presentar de manera ordenada la estimación de su ejecución en el tiempo.

- **Responsabilidad de las actividades:** el equipo de la Unidad de Auditoría Interna debe tomar los recaudos necesarios en la redacción de cada informe, para alcanzar los fines y objetivos establecidos, minimizando la ocurrencia de errores por las tareas efectuadas. Asimismo, el Auditor Interno debe supervisar el trabajo de los miembros de la UAI.
- **Evaluación de la calidad:** implica establecer procedimientos que aseguren el control de la calidad del trabajo y la búsqueda de la mejora permanente a través de la supervisión continua y la autoevaluación periódica, contemplando las normas de control interno y de auditoría emitidas por la CGP y otras aplicables en la materia.
- **Objeto, naturaleza y alcance del trabajo:** Resulta competencia de la UAI el examen independiente, objetivo, sistemático y amplio del funcionamiento del control interno en las jurisdicciones o entidades a las que pertenecen y del desempeño en el cumplimiento de sus responsabilidades operativas, financieras, legales y de gestión, debiéndose formar una opinión e informar acerca de su eficacia, y de los posibles apartamientos observados.

A su vez, en el cuarto y último capítulo del manual, se describen las fases del proceso de auditoría:

- **Planeamiento**, el cual permite identificar y organizar lo que debe hacerse durante la fase de ejecución y confección del informe de una auditoría; quién debe ejecutar las tareas y cuándo deben realizarse. A su vez, en la planificación se detallan seis etapas:
 - **Relevamiento de información:** etapa de conocimiento del ente auditado.
 - **Evaluación del Sistema de Control Interno:** entendido como el proceso que ejecuta la administración con el fin de evaluar las operaciones con seguridad razonable en tres categorías: efectividad y eficiencia operacional, confiabilidad de la información financiera y cumplimiento de políticas, leyes y normas.
 - **Identificación de los riesgos de auditoría**, considerando los riesgos inherentes, de control y de detección, y ponderando la incertidumbre a través de la estimación del impacto en los objetivos.
 - **Identificación de Áreas Críticas** como áreas de la organización, que deben ser auditados dado su nivel de riesgo.

- **Formulación del Plan:** como guía del trabajo del auditor.
- **Acuerdo de criterios:** consiste en consensuar con el auditado la definición de los criterios a utilizar entre el titular de la UAI y los responsables del ente auditado, constituyen los parámetros o estándares razonables para evaluar, en la fase de ejecución.
- **Fase de Ejecución:** orientado a la obtención de evidencias y a la formulación de observaciones con sus respectivas recomendaciones, soluciones y alternativas sobre las áreas y los procesos auditados.
 - **Acerca de la evidencia:** El auditor debe obtener evidencia que sea competente y suficiente mediante la aplicación de pruebas de control y procedimientos sustantivos que le permitan fundamentar su opinión sobre el objeto de auditoría. Asimismo, las evidencias se agrupan según sus características, siendo las más usuales la evidencia:
 - Física
 - Documental
 - Testimonial
 - Analítica
 - Informática
 - **Los procedimientos de auditoría** constituyen métodos analíticos de investigación y prueba que los auditores deben utilizar en su examen, para la obtención de evidencias, los cuales comprenden como mínimo:
 - Relevamiento
 - Revisión
 - Confrontación
 - Rastreo
 - Observación
 - Comparación
 - Indagación
 - Cálculo
 - Comprobación
 - Certificación
 - Inspección
 - Análisis

- Conciliación
- Tabulación
- Comunicación
- Seguimiento

A su vez, los procedimientos de auditoría para la obtención de evidencias pueden dividirse en pruebas de cumplimiento y pruebas sustantivas.

▪ **Las técnicas de muestreo:** definido como la aplicación de los procedimientos de auditoría a un porcentaje inferior al 100 % de los elementos de una población relevante para la auditoría. Las muestras pueden ser:

- A criterio o juicio del auditor: con el fin de simplificar las labores de medición, verificación o examen, el auditor selecciona una muestra representativa del universo bajo análisis a su juicio.
- Estadísticas: las cuales permiten cuantificar el grado de incertidumbre (riesgo) que resulta de examinar solo una parte del universo, para lo cual se puede utilizar el muestreo de números al azar, por intervalos uniformes de muestreo, por bloques, entre otros métodos matemáticos para determinar el tamaño mínimo de la muestra.

- **Fases de elaboración del informe:** Describe que el informe de auditoría es el último producto del auditor, por el cual expone sus observaciones, conclusiones y recomendaciones por escrito y que es remitido a quien corresponda. Asimismo, contiene juicios fundamentados en las evidencias obtenidas a lo largo del examen con el objeto de brindar suficiente información acerca de los desvíos o deficiencias más importantes, así como las recomendaciones de mejoras en la conducción de las actividades y ejecución de las operaciones.

A su vez, en este apartado citan las:

▪ **Cualidades que debe poseer el informe de auditoría,** como: Oportunidad, suficiencia, utilidad, calidad convincente, claridad, brevedad, trascendencia, organización y redacción positiva.

▪ **Clases de informes** clasificados según:

El momento de la intervención:

1. Informe de primera intervención o sucesivas.
2. Informe previo a la adjudicación.

3. Informe previo al pago.
4. Informe de control posterior.

Los aspectos auditados o tipos de auditoría:

1. Informe de seguimiento.
2. Informe sobre la cuenta de inversión.

El contenido:

1. Informe de Avance
2. Informe de Avance de Monitoreo
3. Informe para Opinión del auditado
4. Informe Final

- **El formato de los informes de auditoría** detallando que deben contener:
 - Título.
 - Destinatario.
 - Apartado introductorio con la identificación de la información objeto del trabajo profesional y, cuando correspondiera aclararlo, el motivo del encargo.
 - Descripción breve de las responsabilidades que les caben al emisor de la información objeto del trabajo profesional y al contador.
 - Indicación de la tarea realizada.
 - Opinión que ha podido formarse, conclusión a la que ha llegado, manifestación o aseveración o hallazgos obtenidos por el contador a través de la tarea realizada, claramente separada de cualquier otro tipo de información.
 - Elementos adicionales necesarios para una mejor comprensión.
 - Lugar y fecha de emisión.
 - Identificación y firma del profesional.
 - El contenido de cada sección del informe debe ser encabezado con un título adecuado.
 - Los informes podrán tener cláusulas de restricciones a su distribución, en el caso en que el contador juzgue que usuarios que no estén adecuadamente informados de las circunstancias específicas del encargo podrían llegar a malinterpretarlo.

▪ La **diferencia entre las observaciones, recomendaciones y los requerimientos** describiendo que los desvíos detectados se agrupan en cada uno de ellos.

• Para formular **observaciones** el auditor se valdrá de: la normativa vigente, el conocimiento profundo de los hechos y circunstancias, su juicio profesional, la materialidad y la importancia relativa o el impacto acaecido o probable.

• **Recomendaciones:** el auditor podrá recomendar los posibles pasos a seguir para corregir las falencias o enmendar lo observado/ detectado y regularizar oportunamente la situación.

• **Requerimientos: los cuales los clasifica como:**

○ De información: El cual es una solicitud de información y/o de documentación adicional que se le hace al organismo, para lograr auditar de manera correcta.

○ De actuación: Acciones que se informa al organismo que debe realizar, a fin de que el procedimiento continúe su tramitación en forma correcta.

▪ **Los papeles de trabajo:** con el fin de brindar evidencias que respalden el trabajo realizado por el auditor y los hechos precisos en que basa sus conclusiones e informes.

➤ **Fase de seguimiento de Observaciones y Recomendaciones:** En esta última fase, se describe que, los auditores y revisores de las UAI deben asegurarse que se cumplan las instrucciones impartidas a la jurisdicción o entidad, dirigidas a solucionar las falencias expuestas en los informes de auditoría.

CAPÍTULO III: Síntesis de buenas prácticas hacia la elaboración de un Manual de Auditoría Interna para la Contaduría General de la Provincia de Río Negro.

Los organismos deben rendir cuentas de su gestión y desempeño, así como del uso de los recursos, tanto a quienes se los proporcionan como a quienes dependen de los servicios prestados utilizando tales recursos, incluyendo a los ciudadanos.

Es por ello que, la auditoría colabora en crear condiciones adecuadas y a fortalecer la expectativa de que los funcionarios de la administración pública provincial desempeñan sus funciones de manera eficaz, eficiente y ética, y de acuerdo con las leyes y reglamentos aplicables. En ese orden, la tarea de auditoría, contribuye a la buena gobernanza, fortaleciendo la eficacia de los organismos, mejorando la rendición de cuentas, la transparencia y promoviendo principalmente la mejora continua y la confianza en el uso correcto de los fondos y bienes públicos.

La Contaduría General de la Provincia de Río Negro, puede ejercer su función de auditoría interna del sector público dentro del mandato legal, lo que le garantiza suficiente independencia y poder de discreción para llevar a cabo sus deberes.

Se ha desarrollado en la presente tesis, lineamientos de auditoría interna destinados a proporcionar criterios unificados para la ejecución de las mismas, por parte de los auditores de la CGP y de las Unidades de Auditoría Interna de cada Jurisdicción o Entidad del Poder Ejecutivo de la Provincia de Río Negro.

En el Capítulo I, se desarrolló la experiencia de la CGP en materia de control y auditoría interna durante el período 2012 al 2020, evidenciándose los significativos cambios en la búsqueda del mejor rumbo para supervisar el control interno de la hacienda pública provincial.

A partir del análisis realizado en el Capítulo II, se destaca que, a nivel nacional la SIGEN ha elaborado normas, tanto de control interno como de auditoría interna. La Resolución N° 152/2002 SIGEN constituye un marco de referencia sólido para la realización de las auditorías, y respecto a control interno, la SIGEN ha adaptado los criterios internacionales que emanan del Informe COSO a las características propias del Sector Público Nacional para la implementación de mecanismos de control adecuados por parte de las entidades en el ámbito de referencia. De ese modo, ambas normas

resultan en un aporte de gran valor, y sirven de modelo para la elaboración del manual que se presenta en la tesis, en lo inherente a criterios generales de auditoría interna y evaluación del funcionamiento del sistema de control interno.

En ese sentido, los criterios que han sido plasmados a través de las normas de auditoría interna de la SIGEN, como, por ejemplo, los perfiles y condiciones del auditor, los tipos de auditoría, organización y realización del trabajo, comunicación y características propias de cada auditoría, características y funciones de las UAIs, entre otros, aportan lineamientos que, adoptados en la Provincia de Río Negro, contribuirían a resolver el problema planteado en el trabajo.

Por otro lado, teniendo en cuenta las tendencias analizadas a nivel provincial, se aprecia que la Contaduría de la Provincia de Neuquén muestra un esquema clásico, pero más moderno. La experiencia de esta Provincia en la creación de las UAIs dependientes de la CGN, con el propósito de reforzar las estructuras de funcionamiento de algunos Ministerios provinciales delimitan criterios de utilidad para la Contaduría de Río Negro, pudiendo destacar el “*Programa de Fortalecimiento de Control Interno*”, con el fin de poner en marcha las recomendaciones efectuadas en los informes de control interno, buscando el compromiso de los organismos en la implementación de las mejoras de gestión y de control, y la contemplación de las cuestiones a mejorar no mencionadas en los informes de auditoría, pero planteadas por los responsables de cada jurisdicción, generando acciones proactivas en conjunto con los organismos, para solucionar problemáticas de desempeño organizacional; y las tareas de seguimiento de las recomendaciones como control contributivo, verificando su implementación o posibilidad de aplicación, trabajando en conjunto con los titulares de los Servicios de Administración Financiera, a los fines que manifiesten sus disconformidades o conformidades respecto de las recomendaciones formuladas, para efectuar acciones correctivas en pos de mejorar los procesos.

En cuanto a la experiencia analizada de la Contaduría General de Tierra del Fuego, la creación de las Unidades de Auditoría sucedió durante el año 2021. No obstante, no habiendo transcurrido un período de tiempo suficiente como para evaluar los resultados del cambio, se toma en cuenta para el desarrollo del trabajo, el Manual de Auditoría Interna, el origen del mismo se debió al carácter informal de las normas utilizadas en las

UAIs, impactando negativamente en la calidad, estandarización y unidad de criterio de los informes, al momento de llevar adelante las tareas asignadas. Es por ello que, fue diseñado como un instructivo, pretendiendo ser una guía de aplicación, con el fin de regular el quehacer del auditor interno, proporcionar una fuente de criterios uniformes, dar celeridad administrativa, reducir observaciones en pos del principio de mejora continua y de contribuir a fortalecer el sistema de control interno y la calidad en los procedimientos administrativos en la Provincia, sujeto a posibles modificaciones progresivas, ante las distintas situaciones particulares en las cuales se encuentre el auditor.

A modo de conclusión, tanto a nivel Nacional como Provincial se disponen de compendios normativos, lineamientos, manuales que fijan fuentes de criterios uniformes y proporcionan calidad a las tareas de auditoría. Es por ello que, en función de la amplia variedad de buenas prácticas y experiencias recogidas, analizadas y expuestas, a modo de Anexo I, se presenta la propuesta de Manual de Auditoría Interna elaborado para el Servicio de Auditoría de la Contaduría General de la Provincia de Río Negro y de las eventuales UAIs que se creen en los distintos organismos dependientes del Poder Ejecutivo Provincial.

El mencionado Manual se encuentra ajustado a los principios fundamentales de auditoría del sector público de la norma internacional INTOSAI ISSAI 100, las normas de auditoría gubernamental y de control interno aprobadas por la SIGEN, lineamientos del manual de auditoría interna de la Provincia de Tierra del Fuego y el taller de práctica profesional II de la Maestría en Auditoría Gubernamental.

En igual sentido, la aprobación e implementación del manual es una facultad exclusiva de la CGP, quien posee la capacidad para dictar normas y vigilar su cumplimiento. La aplicación de los lineamientos que aquí se proponen, producirán modificaciones en la manera en que la Contaduría lleva adelante sus auditorías internas, tanto el SAI como las UAIs, los cuales deberán incorporar los aspectos contenidos en el presente manual. Respecto a las UAIs, en particular, tendrán que dar cumplimiento a las normas dictadas por la CGP, entregando los planes anuales previstos para cada organismo en la cual se encuentren insertas.

En paralelo, tanto el SAI como las UAIs, deberán ejecutar las tareas de auditoría según cada fase, por ejemplo: -en la fase de planificación: relevar el organismo a auditar, evaluar su sistema de control interno, efectuar un análisis de riesgo, desarrollar un plan de auditoría, seleccionar proyectos de auditoría, -en la fase de ejecución: aplicar los procedimientos, obtener y validar evidencias, sacar conclusiones, determinar las muestras, documentar mediante papeles de trabajo y confeccionar la correspondiente matriz de hallazgos, y -en la fase de información: confeccionar y emitir los informes de auditoría interna considerando las cualidades y estructura que debe reunir el mismo y efectuar el seguimiento de las observaciones o recomendaciones.

Para la implementación del manual de auditoría interna, la CGP debería llevar a cabo acciones institucionales preparatorias que garanticen su correcta puesta en marcha. Al respecto, resultaría conveniente lo siguiente:

- Recurrir a la experiencia de otros organismos de control interno del país que ya se encuentran realizando auditorías internas e implementando UAIs en los distintos organismos del poder ejecutivo provincial.
- Contemplar el dictado de diez cursos-talleres con una periodicidad semanal, sobre el proceso, destinado a la capacitación del personal del Servicio de Auditoría y de las eventuales UAIs que se creen, dictado por profesionales con experiencia en la materia.
- Investigar las tendencias en la constitución de UAIs dependientes de Contadurías Generales de las Provincias, a los fines de profundizar conocimiento y efectuar análisis comparado entre manuales.
- Aprobar por resolución de la CGP, los lineamientos de auditoría interna para el SAI y las UAIs, así como el instructivo de funcionamiento y conformación de los mismos.
- Coordinar con el Servicio de Auditoría y de las UAIs permanente asistencia, por el lapso de un semestre por parte de los profesionales en la materia, a los fines de comenzar con los planes anuales que a posteriori aprobará la CGP.

En términos generales, esta tesis procura ser una herramienta que está abierta al aprendizaje y la mejora continua, cuyo propósito es regular el quehacer del auditor interno, pretendiendo ser una guía de aplicación, a fin de que su accionar se ajuste a métodos objetivos y sistemáticos que contribuyan a la formulación de juicios razonables, mejores prácticas y procedimientos aplicables, facilitar la tarea del equipo

auditor, reduciendo los riesgos que puedan afectar el logro de los objetivos institucionales, pero, no sustituyendo el juicio de los auditores para evaluar situaciones y tomar decisiones en función del saber y la experiencia profesional, es decir, solo pretende ser un soporte de apoyo a la tarea profesional de auditoría interna.

Anexo I: Manual del Servicio de Auditoría Interna de la Contaduría General de la Provincia de Río Negro.

El documento que se presenta a continuación, describe los requisitos necesarios para que el Servicio de Auditoría Interna de la CGP lleve a cabo sus funciones, las condiciones que debe reunir el auditor para el ejercicio de la auditoría, las estructuras, misiones, funciones y procesos, los perfiles, los tipos de auditoría, la organización y realización del trabajo de auditoría, los procedimientos de auditoría, comunicación de los resultados de auditoría, las cualidades del informe de auditoría, incluido la estructura del planeamiento anual del trabajo de las UAIs¹² que eventualmente se creen en los distintos organismos.

En tal sentido, sus componentes contribuirían a proporcionar criterios unificados para la ejecución de las auditorías internas que lleven a cabo los auditores de la CGP y de las Unidades de Auditoría Interna de cada Jurisdicción o Entidad del Poder Ejecutivo de la Provincia de Río Negro.

En términos generales, el documento constituye un marco de trabajo para regular la tarea del auditor interno y de los profesionales de auditoría interna, a fin de que su accionar se ajuste a métodos objetivos y sistemáticos que contribuyan a la formulación de juicios razonables, a mejorar las prácticas y procedimientos aplicables y a facilitar la tarea de los equipos.

En líneas generales, se consideraron los principios fundamentales de auditoría del sector público de la norma internacional INTOSAI ISSAI 100, las normas de auditoría gubernamental y de control interno aprobadas por la SIGEN, el manual de auditoría interna de la Provincia de Tierra del Fuego y el taller de práctica profesional II de la Maestría en Auditoría Gubernamental.

¹² Al momento de elaboración de la Tesis, en la Provincia de Río Negro se encuentra en proceso de evaluación la creación de las UAIs.

**MANUAL DEL SERVICIO DE
AUDITORÍA INTERNA DE LA
CONTADURÍA GENERAL DE
LA PROVINCIA DE RÍO NEGRO**

INTRODUCCIÓN

La CGP es el Órgano Rector del Sistema de Control Interno de la Administración Provincial por lo cual puede dictar normas de control interno, vigilar su cumplimiento, supervisar y comprobar la puesta en práctica de las observaciones y recomendaciones efectuadas por las auditorías.

Las auditorías internas de la Contaduría serán efectuadas por:

- El Servicio de Auditoría Interna (SAI), con la facultad de realizar y coordinar auditorías financieras, de legalidad, de sistemas, investigaciones especiales y pericias de carácter financiero y técnico para verificar el correcto funcionamiento de los procedimientos y la normativa aplicable. A su vez, dependiendo orgánicamente del Director de Control y Auditoría.
- Las Unidades de Auditoría Interna (UAIs) creadas en cada jurisdicción del PEP, coordinadas técnicamente por la CGP precisamente por el Director de Control y Auditoría, pero dependiendo jerárquicamente de la autoridad superior de cada organismo.

Universo auditable

El presente manual es de aplicación para todas las auditorías internas efectuadas en la Administración Pública Provincial.

Objetivos del presente manual

- a) Orientar la actividad para el ejercicio de la auditoría interna, a los efectos que la misma se ajuste a métodos objetivos y sistemáticos, que, a su vez, ayuden a la formulación de juicios razonablemente realizados;
- b) Mejorar las prácticas y procedimientos técnicos en uso;
- c) Contribuir a que se difunda la comprensión del rol del auditor y de sus responsabilidades en el ejercicio de la auditoría;
- d) Fijar bases para unificar el trabajo;
- e) Coordinar tareas;
- f) Propender al empleo del criterio profesional, ejercido por un auditor según las circunstancias específicas de cada caso.

Marco normativo

El SAI debe desarrollar sus tareas principalmente en el marco de la siguiente normativa:

- ✓ Constitución Provincia de Rio Negro.
- ✓ Ley H n° 3186 Ley de Administración financiera y Control Interno del Sector Público Provincial.
- ✓ Ley de Ministerios y Secretarías de Estado del Poder Ejecutivo de la Provincia de Rio Negro N° 5507.
- ✓ Ley de Presupuesto N° 5549 BO N° 6045 de fecha 27/12/2021.
- ✓ Ley J N° 286 De Obras Públicas.
- ✓ Ley Provincial D N° 3475.
- ✓ Ley Provincial N° 2938 (Procedimiento Administrativo).
- ✓ Ley L N° 3487 Estatuto Básico para el personal de la Administración Pública de la Provincia de Rio Negro.
- ✓ Ley R N° 2570 Sector Público de la Salud.
- ✓ Decreto Provincial H N° 1737/1998 Reglamentación de la Ley de Administración Financiera y Control Interno del Sector Provincial.
- ✓ Decreto N° 235/2016 Reglamentación parcial de la Ley de Administración Financiera y Control Interno del Sector Provincial.
- ✓ Decreto Provincial N° 123/2019 Reglamento de Contrataciones de la Provincia Anexo II del Decreto H N° 1737/98.
- ✓ Decreto Provincial N° 1478/2019 modificatorio parcial del Decreto N° 123/2019.
- ✓ Decreto Provincial N° 04/2012 –Reglamento de Viviendas Oficiales-
- ✓ Decreto Provincial N° 357/2019.
- ✓ Decreto Provincial N° 134/2010 (Subsidios y Aportes no reintegrables) y sus modificatorios.
- ✓ Decreto Provincial de Necesidad y Urgencia N° 04/2020.
- ✓ Decreto Provincial de Necesidad y Urgencia N° 293/2020
- ✓ Decreto Provincial N° 1847/2017 (Reglamento de Comisiones Oficiales).
- ✓ Resolución N° 267 CGP.
- ✓ Resolución N° 125/14 CGP.
- ✓ Resolución N° 261/17 CGP.
- ✓ Resolución N° 251/2019 CGP (bienes inventariables).
- ✓ Resolución N° 285/2019 y N° 312/2018 CGP (formularios de cargo y descargo patrimonial).

- ✓ Resolución N° 127/2018 CGP (procedimiento para bienes en desuso, rezago y/o baja patrimonial).
- ✓ Resolución N° 1144/2018 (reconocimiento de alquiler para el Poder Ejecutivo).
- ✓ Resolución N° 119/2013 Fiscalía de Estado y sus modificatorias.
- ✓ Resolución N° 023/2019 Ministerio de Economía (asignación monto de viáticos).
- ✓ Resolución T N° 69/2008 Tribunal de Cuentas.
- ✓ Resolución n° 5.804/04 Anexo único Reglamento de Contrataciones del Consejo Provincial de Salud Pública.
- ✓ Resolución Técnica N° 37 FAPCE.

A su vez, leyes específicas y demás normativa vigente en la materia o que dicten en el futuro los organismos a los cuales auditen o la Contaduría General de la Provincia.

CAPÍTULO 1

SERVICIO DE AUDITORÍA INTERNA Y UNIDADES DE AUDITORÍA INTERNA

LINEAMIENTOS GENERALES



1.1 Servicio de Auditoría Interna (SAI).

El Servicio de Auditoría Interna de la Contaduría General tiene como misión examinar el funcionamiento del sistema de control interno de la administración pública provincial, formando una opinión acerca de su desempeño en general y posibles desvíos que se observen. Otorgando un valor agregado a los responsables de la Administración especialmente a través de recomendaciones sobre cómo solucionar los problemas detectados.

Objetivos

- 1) Un sistema de control interno que funcione de manera adecuada;
- 2) Existencia de un adecuado cumplimiento normativo por parte de la Administración de la normativa vigente (leyes, decretos, reglamentos, etc.);
- 3) Información producida que sea confiable e íntegra;
- 4) Procesos operativos económicos y eficientes;
- 5) Protección de los activos;
- 6) Controles eficaces para prevenir y detectar que ocurran irregularidades o desvíos en el cumplimiento de los objetivos.
- 7) Evaluación de los riesgos, implementando medidas correctivas a las deficiencias detectadas;

Requisitos para que el Servicio de Auditoría cumpla su misión.

1. Ejercer su control de manera integral e integrada. Respecto a integral se define de esta manera dado que abarca todos los aspectos: normativos, financieros, económicos, presupuestarios, de gestión, patrimonial y de programas. Asimismo, se denomina

integrada porque está incorporada a la gestión, es decir a los procedimientos que se establezcan para la toma de decisiones.

2. Considerar los ASPECTOS:

1. **Normativos:** pertinente al cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias que regulan normativamente las actividades del organismo, tanto externas como propias al mismo.

2. **Financieros:** pertinente a la verificación sobre la utilización de los recursos, sean recaudados o rentas generales, es decir evaluar la aplicación de los mismos, entre ellos: correctamente calculados, avalados con documentación fehaciente, ejecutados de acuerdo a la normativa, etc.

3. **Económicos:** concierne a verificar que la registración del organismo en el sistema SAFyC, así como los estados de cuentas, de ejecución presupuestaria de gastos y recursos, reflejen todas las operaciones.

4. **Gestión:** evaluación a lo referido al resultado proyectado de acuerdo al presupuesto respecto del alcanzado por el organismo.

5. **Presupuestario:** inherente a la formulación del presupuesto, programación, modificaciones, ejecución y evaluación del mismo.

6. **Patrimoniales:** pertinente en la administración de los bienes patrimoniales del organismo conforme a la normativa vigente.

7. **Programas:** concierne al conjunto de acciones del organismo orientadas a obtener bienes o servicios que trascienden el ámbito institucional, contribuyendo al logro de las políticas.

3. Desarrollar informes de auditoría con criterios de eficacia, eficiencia y economía:

- **Eficacia:** Mide el grado de cumplimiento de las metas en función de los productos. Es decir, evalúa cuánto contribuye la institución en la satisfacción de las necesidades de la sociedad, expresadas en políticas, planes y demandas.

- **Eficiencia:** Busca la óptima combinación entre recursos humanos, materiales y financieros del organismo, para la obtención del máximo producto a igual nivel de insumos, o igual nivel de producto al mínimo uso de insumos.

- **Economía:** se orienta a obtener bienes y servicios, al mínimo costo de insumos humanos, materiales, financieros o tecnológicos, en adecuadas condiciones de calidad y cantidad, ajustadas a las necesidades.

4. Examinar la confiabilidad, integridad y oportunidad de la información producida.

5. Asesorar sobre temas que sean de su consideración, aquellos que puntualmente le sean solicitados, así como normas y procedimientos de control interno y el acatamiento de los mismos.

6. Describir en sus informes de auditoría los desvíos y deficiencias, las causas y efectúen las recomendaciones para superarlas.

7. Realizar un seguimiento de las recomendaciones por los desvíos y deficiencias detectadas, hasta que se corrijan por completo.

1.2 Perfil del auditor.

Condiciones básicas.

El auditor interno debe ser profesional con título universitario nacional de alguna de las siguientes disciplinas:

- a) Contador Público Nacional
- b) Abogado
- c) Licenciado en Economía
- d) Licenciado en Administración.

Otro título universitario que responda a planes de estudio no inferiores a cinco (5) años, de acuerdo a las incumbencias. El auditor interno será el que coordinará las tareas del Servicio de Auditoría Interna.

Experiencia

El profesional a cargo del SAI- Servicio de Auditoría Interna debe poseer experiencia en la administración pública, de no menos de diez (10) años y no menos de cinco (5) años en control y auditoría.

Equipo de trabajo

Cabe aclarar que todo el personal del equipo de trabajo deberá estar capacitado en auditoría, pudiendo tener como colaboradores y/o auxiliares a estudiantes de carreras universitarias o terciarias afines. Asimismo, la conformación y el número de personas integrantes del equipo se delimitan en función del objeto a auditar. Sin embargo, podría constituirse de la siguiente forma:

- Auditor Contable: debiendo ser un profesional universitario en ciencias económicas con título de Contador Público Nacional, Licenciado en Economía o Licenciado en Administración o similar formación.
- Auditor operacional: profesional con formación universitaria compatible con la actividad específica a auditar.
- Auditor Legal: Debiendo ser un Abogado.
- Auditor en Sistemas: debiendo ser un profesional universitario con formación en sistemas de información.

Cuando resulte necesaria la incorporación de especialistas para la realización de alguna tarea en particular, se deberá solicitar la colaboración del organismo que cuenta con dicha disciplina, a los fines de que propongan el posible profesional destinado a participar en el desarrollo de la auditoría, para ello se informará de manera previa y por escrito las capacidades y conocimientos que se precisan, en consideración con:

- a) Propósito y alcance de los trabajos.
- b) Duración de las tareas y contenido específico del informe a emitir.
- c) Procedimientos mínimos a aplicar.
- d) Adecuación de las prácticas de auditoría a emplear a las normas vigentes.
- e) Confidencialidad y cláusulas restrictivas acerca de la información obtenida durante la revisión.
- f) Propiedad y custodia de los papeles de trabajo.
- g) Acceso a los registros, personal y recursos de la labor.
- h) Referencia o no en el Informe del Auditor al juicio del especialista.
- i) Acceso a otros controles que se decida realizar.

Aptitudes

El auditor interno debe tener experiencia en planificar tareas de auditoría, constituir y conducir equipos de trabajo dirigiendo las actividades y asegurando la integridad de las tareas, debiendo entre otras funciones coordinar las tareas de sus auditores especialistas a fin de lograr el objetivo de un control integral. En el caso que la tarea de coordinación no fuese posible, se podrá crear un grupo de auditores coordinadores.

Comunicación

El servicio de auditoría, deberá ser conducido por un auditor interno, el cual deberá tener aptitud para distribuir tareas, dar instrucciones, supervisar informes con claridad y precisión.

Conocimientos

El auditor interno deberá tener amplios conocimientos a lo referente a auditoría, experiencia y capacitación continua, capacidad para fijar objetivos, definir estrategias, clasificar riesgos, entre otros.

1.3 UAI.

Funciones

Las unidades de auditoría interna creadas en cada jurisdicción, son coordinadas técnicamente por la CGP. Además de las funciones mencionadas para el SAI se mencionan entre otras funciones propias:

- Intervenir en todas las operaciones del organismo en el cual se encuentran insertas, comprobando el cumplimiento de las normas y procedimientos vigentes, para lo cual cada jurisdicción deberá contar con el informe favorable de la UAI para proseguir con el trámite.
- Informar y asesorar a las máximas autoridades de los organismos de los cuales dependen jerárquicamente.
- Elaborar informes.
- Elaborar el plan anual de auditoría en función a la naturaleza del ente en el cual se encuentra constituida, y elevarlo a la CGP para su revisión y aprobación.

Supervisión

La UAI está a cargo y dirigido por un auditor interno que puede actuar individualmente o con colaboradores, formando equipos de trabajo constituidos por varios auxiliares. A su vez, es el responsable directo del planeamiento, programación, ejecución de los trabajos de auditoría, evaluación de resultados, contenido informe de auditoría, observaciones, comentarios, reparos, recomendaciones y conclusiones. La supervisión comprende:

- Debita programación de acuerdo a lo planeado, sin omisiones de importancia.
- Proporcionar instrucciones a los miembros del equipo.
- Mantener informado sobre el avance de las tareas y problemas que se presenten.
- Revisar el trabajo realizado, dejando constancia de su intervención en los papeles de trabajo.
- Ajustar el programa de actividades según los cambios observados en los resultados y otras condiciones.
- Dilucidar diferencias de opiniones entre los miembros del equipo de trabajo.
- Ejecución de la tarea de acuerdo con los objetivos y planeamiento de auditoría.
- Adecuado examen y evaluación de los sistemas, proyectos y operaciones de la Secretaría o Ministerio.
- Apropiada elaboración de los papeles de trabajo.
- Fundamentación aceptable de los comentarios y cuestionamientos.
- Precisa redacción de los informes y conclusiones.
- Seguimiento de los desvíos observados a fin de verificar su regularización o normalización de la situación.

Coordinación entre la UAI, la CGP y el TCP:

Los auditores internos de las jurisdicciones y entidades del PEP deben colaborar con la Contaduría General de la Provincia y con el Tribunal de Cuentas Provincia, lo cual incluye prestar especial atención a los requerimientos que se le formulen, a fin de evitar duplicidad de esfuerzos y posibilitar una adecuada cobertura en auditoría y control. A su vez, la coordinación implica la realización de reuniones conjuntas para abordar temas en común, planificación de actividades e interiorización de ambas partes tanto de métodos, alcance de tareas, como áreas a cubrir.

1.4 Condiciones del auditor. Principios.

Ética e independencia

Los auditores de la CGP deben cumplir con los requisitos éticos relevantes y ser independientes. Los principios éticos deben estar presentes en la conducta profesional. En tal sentido, la actividad del auditor de la CGP debe ejecutarse manteniendo independencia de criterio respecto del auditado, desarrollando su trabajo con objetividad e imparcialidad, es decir fuera de toda influencia que afecte sus conclusiones.

La independencia de criterio significa que el auditor tiene amplia libertad para planificar su auditoría, arribar a las conclusiones que estime corresponder y expresarse en sus informes detallando sus juicios y opiniones sin ningún tipo de limitación.

A su vez, el mencionado criterio se obtiene en función de la competencia y experiencia del auditor caracterizada por un elevado sentido ético y una conducta respetuosa hacia la expresión de la verdad. En tal sentido, el auditor deberá evitar situaciones donde se sienta incapaz de emitir juicios profesionales objetivo.

Algunos impedimentos internos o personales, que pueden generar prejuicios o conflictos de intereses reales o potenciales, los siguientes:

- a) Tener parentesco cercano, por consanguinidad o afinidad, con las personas cuya información o actividad debe evaluar.
- b) Amistad íntima o enemistad pública o notoria con aquellos cuya actividad examina o evalúa.
- c) Intereses económico-financieros relevantes con el ente en el cual actúa.
- d) Relaciones oficiales profesionales o personales directas o indirectas con los auditados.
- e) Prejuicios, favoritismos u hostilidades sobre decisiones y actos, impulsados por razones políticas o ideológicas.
- f) Intervención en tareas de auditoría en un área o sector donde el auditor se hubiere desempeñado recientemente como decisor u operador.
- g) Asignación de tareas de línea, operativas o de control previo.

Cumplimiento de normas éticas y de conducta

El Auditor de la CGP debe poseer principios éticos para el cumplimiento de su función, es decir que en su desempeño debe investir determinadas cualidades referidas a la honestidad y a la vocación, haciendo principal énfasis en el debido cumplimiento de las normas legales y profesionales aplicables.

Conocimientos, pericia y experiencia

Para asegurar la conducción y ejecución de las auditorías, el profesional a cargo debe poseer capacidades tanto técnicas como personales.

En ese sentido, son esenciales el conocimiento, la pericia y experiencia para desarrollar las labores en función de la importancia y complejidad del objeto a auditar. Por ello, previo al desarrollo de la auditoría, se deben analizar los antecedentes académicos y experiencia, entendiéndose no solo para las tareas de auditoría, sino actividades como gerencia, economía, organización, finanzas públicas, presupuesto, contabilidad, derecho, sistemas computarizados de información y otras materias que tengan relación con el producto que genera el organismo al que audita.

Del mismo modo, el auditor debe contar con aptitudes que le permitan mantener una buena relación y comunicación con los miembros tanto del equipo de auditoría como del organismo al que audita. Se entiende como comunicación oral y escrita, de forma que puedan transmitirse con claridad todos los requerimientos, conclusiones, recomendaciones, y demás cuestiones inherentes a la auditoría.

Capacitación continúa

El auditor debe preocuparse por mantenerse en constante actualización, y en particular sobre normas, procedimientos y técnicas de auditoría interna. Para ello, debe asistir regularmente a conferencias, seminarios, cursos y programas de capacitación, dentro de un proceso de educación continua.

Debido cuidado profesional

El auditor tiene que realizar sus auditorías con el cuidado que le corresponde a un profesional, es por ello que, debe actuar aplicando cautela, reflexión y debida atención a las normas.

Así como el debido cuidado profesional, el auditor debe actuar con diligencia, ejecutar su labor con celeridad, con atención y concentración para arribar a las conclusiones, y tener especial énfasis en:

- a) Cumplimiento normativo de leyes y reglamentos vigentes.
- b) Importancia relativa y significatividad de los asuntos abordados.
- c) Alcance y procedimientos de la auditoría, en función de los objetivos y riesgos de la entidad que aprecie.
- d) Uso y aplicación de las especialidades técnicas apropiadas según la complejidad de cada auditoría.
- e) Riesgos de auditoría que puedan derivar en una opinión incorrecta por no haber detectado errores o irregularidades significativas.
- f) Análisis de la suficiencia, competencia y relevancia de las evidencias recogidas en el examen.
- g) Pertinencia y aplicabilidad de las recomendaciones y conclusiones, evitando formulaciones de carácter general.
- h) Costo de la auditoría con relación a sus probables beneficios.

Cabe aclarar, que la responsabilidad de prevenir y detectar ilícitos o errores, recae sobre la autoridad superior de cada organismo, a través de un constante fortalecimiento del sistema de control interno. Asimismo, siempre existe el riesgo de que el sistema de control interno no detecte errores.

En las auditorías puede ocurrir que algún error no se detecte o peor aún que un ilícito no sea descubierto. En caso que fuese detectado a posteriori de la auditoría, el profesional no es responsable de tal falla, si durante su labor aplicó principios y procedimientos profesionales aceptables y ajustados a las circunstancias propias de la auditoría.

Objetividad e imparcialidad

El trabajo del auditor, se basa en evidencias que le permitan arribar a una razonable veracidad de los actos, documentos o situaciones, y en base a eso, pueda emitir sus juicios y opiniones.

En igual sentido, en el caso que existiesen injerencias o impedimentos tanto internos o externos que afecten su independencia, el auditor debe abstenerse de participar.

Se detallan como algunos de los impedimentos internos la amistad, o enemistad con aquellos sobre los cuales efectúa la auditoría, las relaciones personales, profesionales o de otro tipo con el Organismo. A su vez, algunos impedimentos externos son las restricciones de fondos o recursos o limitaciones en cuanto al tiempo para culminar la auditoría de una manera competente.

Secreto profesional

El secreto profesional, se define como un aspecto que el auditor debe mantener sobre toda la información que recabe en cumplimiento de sus tareas de auditoría sobre un organismo o tema en cuestión.

Para ello, el auditor tiene que proceder con absoluta reserva, manteniendo y garantizando la confidencialidad acerca de la información obtenida, con la amplitud y restricciones establecidas en la normativa vigente.

Es decir, el auditor como consecuencia de su desempeño profesional obtiene información y la norma determina lo que no debe divulgarse o ponerse en conocimiento de otras personas que no sean competentes, ello incluye comentarios orales o por escrito de aquello que debe mantenerse en reserva, hasta el momento de su debida exposición.

Otros principios

Control de calidad

Los auditores deben realizar la auditoría de acuerdo con las normas profesionales sobre control de calidad, el objetivo debe ser el de garantizar que las auditorías se lleven a cabo consistentemente a un alto nivel. Asimismo, los procedimientos de control de calidad deben abarcar asuntos tales como la dirección, revisión y supervisión del

proceso de auditoría y la necesidad de hacer consultas para tomar decisiones sobre asuntos difíciles o contenciosos.

Riesgo de auditoría

Este principio se refiere al riesgo de que el informe de auditoría pueda resultar inapropiado.

El auditor de la Contaduría debe llevar a cabo procedimientos para reducir o administrar el riesgo de llegar a conclusiones inadecuadas, reconociendo que existen limitaciones inherentes a toda auditoría, es decir una auditoría jamás podrá proporcionar una certeza absoluta sobre la condición de la materia o asunto en cuestión.

De hecho, el auditor debe reducir el riesgo de auditoría hasta un nivel aceptablemente bajo dadas las circunstancias, es decir, el objetivo es proporcionar una seguridad razonable.

Por otro lado, la auditoría también puede tener como objetivo proporcionar una seguridad limitada, en cuyo caso el riesgo que se acepta es mayor, que en una auditoría de seguridad razonable.

Materialidad (significación)

Se puede señalar que los auditores deben considerar la materialidad durante todo el proceso que dure la auditoría.

Se refiere a la importancia relativa de una cuestión según la situación, el profesional puede juzgar un asunto como importante o significativo, según la situación en el que está siendo objeto de consideración.

Así mismo, determinar la materialidad es una cuestión de juicio profesional y depende de la interpretación del auditor sobre las necesidades de los usuarios. A menudo la materialidad se considera en términos de valor, pero también posee otros aspectos tanto cuantitativos como cualitativos.

Las características inherentes de un elemento o grupo de elementos pueden hacer que un asunto sea importante por su propia naturaleza. Un asunto también puede ser importante debido a la situación dentro del cual ocurre.

Las consideraciones de los auditores sobre la materialidad, pueden afectar las decisiones concernientes a la naturaleza, los tiempos de ejecución y el alcance de los procedimientos de la auditoría, así como la evaluación de los resultados. Del mismo

modo, las mencionadas consideraciones pueden incluir las preocupaciones de las partes interesadas, el interés público, los requerimientos regulatorios y las consecuencias para la sociedad.

Documentación

Los profesionales deben preparar la documentación de auditoría con el suficiente detalle para proporcionar una comprensión clara del trabajo realizado, de la evidencia obtenida y de las conclusiones alcanzadas.

Así también, la auditoría debe seguir un plan y una estrategia, registrar los procedimientos efectuados y la evidencia obtenida, y sustentar los resultados comunicados de la auditoría.

Se puede señalar que la documentación debe elaborarse con suficiente detalle como para permitir que un auditor experimentado, que no cuenta con un conocimiento previo de la auditoría realizada, comprenda la naturaleza, tiempos de ejecución, alcance y resultados de los procedimientos efectuados, además de la evidencia obtenida en apoyo a las conclusiones y recomendaciones, el razonamiento detrás de todas las implicancias significativas que requirieron del ejercicio del juicio profesional, y las conclusiones relacionadas.

Comunicación

Los profesionales deben establecer una comunicación eficaz durante todo el proceso de la auditoría, manteniendo informada a la entidad auditada sobre todos los asuntos en relación con la auditoría. En ese orden la comunicación debe incluir la obtención de información relevante para la auditoría, y también puede implicar la comunicación de asuntos relativos a la auditoría a otras partes interesadas, como órganos legislativos y de supervisión.

CAPÍTULO 2

AUDITORÍA



2.1 Partes de una auditoría

- a) Auditor
- b) Parte responsable
- c) Usuarios previstos

a) El auditor: Este papel principal está a cargo del Contador General de la Provincia, y de las personas en quien él delegue la tarea de las auditorías internas, a excepción de las UAIs que pertenecen a cada organismo del PEP.

b) La parte responsable: Son las que tienen la responsabilidad sobre la información de la materia en cuestión, es decir la administración del organismo u ente a auditar.

c) Usuarios previstos: Son los individuos, organizaciones o áreas para quienes el auditor elabora el informe de auditoría, incluyendo la sociedad o público en general.

2.2 Materia u asunto en cuestión, Criterios para evaluar el asunto y la información resultante.

1. Materia u asunto en cuestión: Se refiere a la información, condición o actividad que se pretende medir o evaluar de acuerdo a ciertos criterios, con el objeto de que se pueda reunir evidencia suficiente y apropiada para sustentar el dictamen o conclusión de la auditoría.

2. Los criterios: Se refiere a los parámetros utilizados para evaluar el asunto en cuestión. En tal sentido, los criterios dependerán de los objetivos y tipo de auditoría que se lleve a cabo, pudiendo ser criterios específicos o generales, y de distintas fuentes (leyes, reglamentos, normas, principios, etc.)

El auditor seleccionará el criterio a utilizar en consideración con la relevancia y comprensibilidad para los usuarios previstos, así como la confiabilidad y objetividad (neutralidad, aceptación general y equivalencia con criterios utilizados en auditorías similares). Es por ello que, los criterios deberán ponerse a disposición de los mencionados usuarios, para que se pueda comprender la manera en que fue auditado el asunto en cuestión.

3. La información de la materia en cuestión: Describe el resultado de la evaluación de acuerdo a los criterios.

2.3 Tipos de auditoría.

- a) Auditorías de estados financieros
- b) Auditorías de cumplimiento
- c) Auditorías de desempeño

Los objetivos de una auditoría determinarán las normas que se deben aplicar. A pesar que existen distintos tipos de auditoría, se pueden realizar auditorías combinadas, incorporando aspectos financieros, de desempeño y/o de cumplimiento.

En primer lugar, la auditoría financiera se basa en determinar si la información financiera de un organismo se presenta en concordancia con el marco de referencia de emisión de información financiera y regulatorio aplicable. De este modo, el auditor una vez recabada la evidencia, redactará un informe describiendo si la información financiera se encuentra libre de errores de importancia relativa debido a fraude o error.

En segundo lugar, la auditoría de desempeño se enfoca en determinar si las intervenciones, programas e instituciones se desempeñan en conformidad con los principios de economía, eficiencia y eficacia, y si existen áreas de mejora. Es por ello que, el desempeño se contrasta con los criterios adecuados y se analizan las causas de las desviaciones de los mismos u otros problemas, tiene como objetivo responder a preguntas clave de auditoría y proporcionar recomendaciones de mejora.

Por último, la auditoría de cumplimiento se lleva a cabo para evaluar si las actividades, operaciones financieras e información cumplen, en todos los aspectos significantes, con las regulaciones, reglas, leyes y reglamentos, resoluciones presupuestarias, políticas, códigos establecidos, términos acordados o los principios generales, que rigen como criterio a la entidad auditada.

En la gestión de recursos públicos, se le confía a un organismo o persona que actúa en representación de la sociedad, de conformidad a los objetivos definidos para dicho organismo. En tal sentido, la auditoría interna del sector público resulta indispensable para la confianza que la sociedad deposita en los que administran los recursos públicos. Dado que las auditorías proporcionan información acerca de desviaciones a las normas por parte de los administradores.

2.4 Materias en cuestión según las distintas Auditorías.

1. Auditoría financiera interna: se basa en determinar si la información financiera de un organismo se presenta en concordancia con el marco de referencia de emisión de información financiera y regulatorio aplicable. Esto lo diferencia de la auditoría financiera externa cuyo objeto o materia en cuestión son los estados financieros, es decir la situación financiera, los resultados financieros, los flujos de efectivo u otros elementos que se reconocen, se miden y se presentan en los estados financieros.

2. Auditoría de desempeño: la materia en cuestión se define por los objetivos y las preguntas de auditoría, pudiendo ser programas, entidades o fondos específicos, o ciertas actividades (con sus productos, resultados e impactos), situaciones existentes (incluyendo causas y consecuencias), así como información financiera o no financiera acerca de cualquiera de estos elementos. Básicamente el auditor contrasta de la materia a evaluar, qué se cumplió o no se cumplió, respecto a los criterios o parámetros establecidos.

3. Auditoría de cumplimiento: el objeto o la materia en cuestión se define en función del alcance de la auditoría, pudiendo ser actividades, operaciones financieras o información.

2.5 Organización y realización del trabajo de auditoría.

Tabla N°1 Principios relacionados con el proceso de auditoría.

Principios relacionados con el proceso de auditoría		
Planeación de una auditoría	Realización de una auditoría	Elaboración de informes y seguimiento
*Establecer los términos de la auditoría. *Comprensión. *Conducir una evaluación de riesgos o análisis del problema. *Identificar los riesgos de fraudes. *Desarrollar un plan de auditoría.	* Realizar los procedimientos de auditoría para obtener evidencia de la misma. *Evaluar la evidencia de auditoría y obtener conclusiones.	*Preparar un informe con base en las conclusiones. *Dar seguimiento a los asuntos reportados como relevantes.

Planeación de una auditoría

a) Establecer los términos de una auditoría de una manera clara.

Las auditorías pueden solicitarse por ley, por el poder legislativo, iniciadas por la Contaduría General de la Provincia, el Tribunal de Cuentas, o por simple acuerdo con el organismo que se audita.

En todos los casos descritos anteriormente, las partes deben llegar a un acuerdo sobre los términos de la auditoría y las responsabilidades.

En tal sentido, la información importante puede incluir:

1. Asunto
2. Alcance
3. Objetivos de la auditoría
4. Acceso a los datos
5. Informe que resultará de la auditoría
6. Proceso de auditoría
7. Contactos
8. Funciones y responsabilidades de las diferentes partes relacionadas en el compromiso

b) Comprensión clara de la naturaleza de la entidad/programa que se va a auditar.

Este principio detalla lo importante que es comprender los objetivos, las operaciones, el entorno regulatorio, los controles internos, los sistemas financieros y de otra índole, y los procesos comerciales relevantes, así como la investigación de las posibles fuentes de evidencia de la auditoría.

Ahora bien, el auditor debe realizar un examen independiente, objetivo, sistemático y amplio del funcionamiento del control interno de la organización a auditar, y del desempeño en el cumplimiento de sus responsabilidades operativas, financieras, legales y de gestión, debiéndose formar opinión e informar acerca de su eficacia, y de los posibles apartamientos observados. En ese sentido, el auditor utilizará métodos selectivos de observación y comprobación, dado que, resultaría imposible verificar todo el universo auditable, pudiendo utilizar herramientas tales como: análisis de riesgos y muestreo estadístico.

La manera de que el auditor se pueda nutrir de ese conocimiento responde a:

- a) Evaluar el funcionamiento del Sistema de Control Interno y de las operaciones, incluyendo aspectos tales como la debida protección de los activos y demás recursos, y de la existencia de los controles establecidos para detectar y disuadir la ocurrencia de cualquier tipo de acción irregular.
- b) Verificar la correcta aplicación de la normativa vigente (leyes, decretos, reglamentos, manuales, políticas, etc.).
- c) El examen sobre la confiabilidad e integridad de la información emitida.
- d) Evaluar la eficacia de la organización, en sus distintos segmentos y operadores.
- e) Evaluar la economía y eficiencia en los diferentes procesos operativos.
- f) Interactuar con el organismo, puede implicar consultarles a expertos, estudiar documentos, para comprender de manera amplia el objeto a auditar.

c) Evaluación de los riesgos o análisis del problema y revisión a fin de dar respuesta a los resultados de la auditoría.

Los auditores deben conducir una evaluación de riesgos o un análisis del problema y revisar esto tanto como sea necesario para dar respuesta a los resultados de la auditoría.

Es importante destacar que la identificación de los riesgos y su impacto deben considerarse durante todo el proceso de la auditoría.

En función del objeto de la auditoría será la naturaleza de los riesgos que se identifiquen pudiendo estos ser, generales como específicos.

El profesional para el análisis de los riesgos, puede aplicar procedimientos que le ayuden a comprender la entidad, incluyendo controles internos pertinentes. Una vez identificados los mismos, debe examinar la respuesta de la administración, incluyendo la implementación y diseño de controles internos para enfrentarlos.

d) Identificar y evaluar los riesgos de fraude que sean relevantes para los objetivos de auditoría.

Los profesionales deben realizar averiguaciones, procedimientos para identificar y responder a los riesgos de fraude que sean relevantes para los objetivos de la auditoría, manteniendo una actitud de escepticismo profesional y alerta ante la posibilidad de fraude durante todo el proceso de auditoría.

e) Planear su trabajo para garantizar que la auditoría se conduzca de manera eficaz y eficiente.

Una auditoría debe planearse para reducir el riesgo hasta un nivel aceptablemente bajo. En ese sentido, la planificación por parte del auditor debe ser: ordenada, sistemática y documentada, esto constituye el primer paso para el cumplimiento de las metas y objetivos de la auditoría y también comprende la asignación de recursos para la realización de las tareas.

Existen tres niveles de planificación:

- a) Estratégica o plan global,
- b) Anual,
- c) Individual para cada auditoría,

Las principales tareas para la elaboración del *plan estratégico* de auditoría comprenden:

1. Obtención y análisis de la información del organismo sujeto a control.
2. Presentación desagregada de sus componentes.
3. Determinación y evaluación de los riesgos.
4. Selección de los proyectos de auditoría.
5. Previsión de los recursos para su realización.
6. Presentación ordenada de la estimación de su ejecución en el tiempo.

El plan estratégico puede extenderse en más de un ejercicio fiscal para el universo de los procesos o actividades, no debiendo exceder, en lo posible, los cinco años.

A través de los *planes anuales* se:

1. Determinan los objetivos (proyectos) a cumplir en cada uno de los ejercicios,
2. Constituye una etapa para el cumplimiento de las metas consignadas en el plan estratégico o global.
3. Deben elaborarse contemplando la existencia de una cierta oportunidad y flexibilidad en su determinación.

Ambos planes estratégico y anual deben presentarse a consideración y aprobación de las autoridades competentes, las posibles modificaciones que se realicen durante el ejercicio deben ser conocidas y aprobadas por las mismas. A su vez, de manera anual se debe revisar el plan estratégico para su actualización.

También deberá elaborarse un *plan para cada una de las auditorías* a practicar, a fin de permitir una conducción y supervisión apropiada, los beneficios se visualizarán en el avance de las tareas en las distintas etapas, el control del tiempo insumido y consecuentemente, la utilización de los recursos humanos y materiales.

En ese sentido, el plan para cada auditoría deberá ser complementado con el programa de trabajo, para ello se deberá efectuar relevamientos a los fines de reunir información sobre las actividades a auditar (normativa del ente, estructura interna, recursos humanos, actividades operativas, distribución geográfica, etc.).

A modo de síntesis, la planeación de una auditoría incluye aspectos estratégicos y operativos.

En el aspecto **estratégico**, la planificación debe definir: objetivos, alcance y enfoque.

1. Objetivos: se define como lo que la auditoría tiene previsto lograr.
2. Alcance: se relaciona con la materia y los criterios que los auditores utilizarán para evaluar e informar sobre el mismo, directamente relacionado con los objetivos.
3. Enfoque: se describe la naturaleza y alcance de los procedimientos que se usarán para reunir la evidencia de auditoría.

En el aspecto **operacional**, la planificación implica definir un cronograma para la auditoría, definir la naturaleza, tiempos y alcance de los procedimientos de la misma.

Durante la planificación, los profesionales se deben asignar a los miembros del equipo y a los expertos que se requieran según la materia. Asimismo, es importante conocer que la planificación es un proceso reiterativo que tiene lugar durante toda la auditoría.

Realización de una auditoría

a) Utilizar procedimientos que proporcionen evidencia.

Los profesionales deben utilizar procedimientos que proporcionen evidencia suficiente y apropiada para sustentar el informe de auditoría. Según la evaluación del riesgo o del análisis del problema que efectúe el auditor será la selección de los procedimientos a utilizar. En este aspecto, todas las decisiones del auditor en cuanto a la naturaleza, tiempos de ejecución y alcance de los procedimientos impactarán de manera directa en la evidencia que se obtendrá.

Para decidir la utilización de los procedimientos a aplicar, se deberán evaluar factores tales como:

- La importancia del área, sector, materia, etc., objeto de examen.
- El grado de fiabilidad de la información disponible.
- El conocimiento general del funcionamiento de los sistemas y de los controles existentes.

Basándonos en la evidencia de auditoría, se refiere a cualquier información utilizada por el auditor para determinar si el asunto auditado cumple con los criterios aplicables. Asimismo, puede tomar diversas formas, tales como registros de operaciones en papel y en forma electrónica, comunicaciones por escrito y en forma electrónica con gente externa, observaciones hechas por el auditor y testimonios orales o escritos hechos por la entidad auditada.

Los procedimientos de auditoría aplicables para la obtención de las evidencias mencionadas a comprenden mínimamente las actividades que se describen a

continuación las cuales han sido tomadas de manera textual de las Normas de Auditoría Interna Gubernamental de la Sindicatura General de la Nación (2002):

- a) Relevamiento: Representa el conjunto de actividades encaradas para documentar en qué forma se lleva a cabo un procedimiento.*
- b) Revisión: Consiste en el análisis de las características que debe cumplir una actividad, informe, documento, etc. Sirve para seleccionar operaciones que serán verificadas en el curso de la auditoría.*
- c) Confrontación: Consiste en el cotejo de información contenida en registros contra el soporte documental de las transacciones registradas.*
- d) Rastreo: Es utilizado para seguir el proceso de una operación de manera progresiva o regresiva, reconstruyendo el flujo de actividades y controles, a través de la documentación respectiva.*
- e) Observación: Consiste en la verificación ocular de operaciones y procedimientos durante la ejecución de las actividades de la entidad. Se la considera complemento del relevamiento.*
- f) Comparación: Consiste en establecer las diferencias entre las operaciones realizadas y los criterios, normas, procedimientos y prácticas que se utilizan habitualmente.*
- g) Indagación: Consiste en la obtención de manifestaciones mediante entrevistas a funcionarios y empleados o personas relacionadas con las operaciones.*
- h) Encuesta: Se formaliza mediante la utilización de cuestionarios escritos sobre actividades u operaciones objeto de análisis.*
- i) Cálculo: Se trata de la verificación aritmética de comprobantes, documentos, etc., para evaluar su corrección y exactitud.*
- j) Comprobación: Determina la verosimilitud de los actos y la legalidad de las operaciones, autorizaciones, etc. mediante el examen de la documentación respectiva.*
- k) Certificación: Se refiere a la obtención de un documento en el que se asegura la veracidad de un acto o hecho legalizado a través de la firma de un funcionario autorizado.*
- l) Inspección: Es el examen físico y ocular de ciertos activos tangibles como ser bienes de consumo o de uso, insumos, obras, valores, etc., para comprobar su real existencia y autenticidad.*
- m) Análisis: Es la separación de una operación, procedimiento o actividad en sus elementos componentes, para establecer su conformidad con criterios de orden normativo y técnico.*

n) Circularización: Procura obtener información directa y por escrito de un sujeto externo a la entidad (persona u organización), que se encuentra en situación de conocer la naturaleza y condiciones de la operación consultada, y de informar válidamente sobre ella.

o) Conciliación: Es el examen de la información emanada de diferentes fuentes, con relación a la misma materia, a efectos de verificar su concordancia y determinar de esa manera la validez y veracidad de los registros e informes que se están examinando.

p) Tabulación: Consiste en agrupar, sobre la base de determinados criterios, datos obtenidos en distintas áreas o segmentos, para posibilitar la derivación de conclusiones.

q) Determinación de Razonabilidad: Se lleva a cabo a través de la utilización de indicadores o tendencias sobre la evolución de determinados comportamientos.

Adicionalmente, se pueden aplicar otros métodos que complementan a los procedimientos. Entre estos métodos pueden señalarse:

a) Pruebas selectivas a criterio o juicio del auditor: Cuando con el objeto de simplificar las labores de medición, verificación o examen, a juicio del auditor se seleccione una muestra representativa del universo bajo análisis.

b) Pruebas selectivas por muestreo estadístico: El mismo permite cuantificar el grado de incertidumbre (riesgo) que resulta de examinar sólo una parte del universo. Existen métodos matemáticos para determinar el tamaño mínimo de la muestra necesaria para un conjunto.

El criterio profesional del auditor y su experiencia determinarán la combinación de prácticas y procedimientos según los riesgos y otras circunstancias, con vistas a obtener la evidencia suficiente -en cantidad- para que cualquier persona considere que los resultados son razonables, y a su vez, debe ser apropiada -en calidad- es decir, relevante, válida y confiable, con el fin de sustentar sus conclusiones y opiniones de manera objetiva.

Asimismo, el auditor tiene que evaluar la evidencia de manera objetiva, justa y equilibrada. A su vez, los resultados preliminares deben comunicarse y tratarse con la entidad auditada para confirmar su validez.

b) Evaluar la evidencia y sacar conclusiones

b.1. Al auditor le corresponde revisar la documentación con el fin de determinar si efectuó la auditoría de manera suficiente y apropiada, siempre debe obtener un nivel de evidencia que le permita formar y sustentar sus juicios y afirmaciones. Además, de vigilar que exista una adecuada relación entre los recursos insumidos en su obtención y la utilidad de los resultados que espera conseguir.

Los aspectos significativos de los criterios tenidos en cuenta sobre la clasificación de las evidencias han sido tomados de manera textual de las Normas de Auditoría Interna Gubernamental de la Sindicatura General de la Nación (2002).

En ese orden, las evidencias se agrupan según sus características, siendo usual la siguiente clasificación:

a) *Físicas: Las obtenidas mediante inspección o visualización directa de activos tangibles, personas, actos o procesos. Deben documentarse mediante memorandos, fotografías, gráficos, mapas o muestras reales.*

b) *Documentales: Las mismas provienen de información contenida en registros, actuaciones, cartas, contratos, facturas, informes, expedientes, etc.*

c) *Testimoniales: Las resultantes de la información obtenida de las personas que tienen conocimientos dentro y fuera de la entidad, comprenden a las declaraciones recibidas en respuesta a las preguntas formuladas, tales como encuestas, entrevistas, cartas de gerencia, etc.*

d) *Analíticas: Son las resultantes de cálculos, comparaciones, estimaciones, estudio de índices y tendencias, así como la investigación de variaciones y de transacciones habituales o no.*

e) *Informáticas: Se incluye a las contenidas en soportes electrónicos, informáticos y telemáticos, así como los elementos lógicos, programas y aplicaciones utilizados por el auditor.*

Criterios que ayudan a determinar si una evidencia es competente:

- *La evidencia de fuentes externas o independientes es más confiable que la obtenida de la propia entidad.*

- *La evidencia que se obtiene mediante el examen directo efectuado por el auditor a través de la observación ocular, cálculo o inspección, es más confiable que la recogida en forma indirecta.*

- *La evidencia testimonial, que se obtiene en circunstancias que permiten a los informantes expresarse libremente, merece más créditos que aquella recibida en otras circunstancias.*

- *La evidencia recogida de un sistema de control interno apropiado es más confiable que la obtenida cuando dicho sistema de control es deficiente, insatisfactorio o inexistente.*

Es por ello que, antes de arribar a las conclusiones, el auditor volverá a reconsiderar el riesgo evaluado al inicio de la auditoría, y de materialidad -significación- en contraste con la evidencia recolectada, y determinará si es necesario realizar procedimientos adicionales. Luego, evaluará la evidencia respecto a la obtención de hallazgos/resultados. Por último, con base en los resultados o hallazgos, el auditor deberá ejercer su juicio profesional para llegar a una conclusión sobre el asunto o sobre la información de la materia.

b.2. Observaciones

Respecto a observaciones en el informe, el auditor se valdrá de consideraciones tales como:

- Su conocimiento profundo de los hechos y circunstancias, así como de su juicio profesional.
- La materialidad y la importancia relativa.
- El impacto acaecido o probable.
- Comparación entre la realidad “lo que es” respecto de “lo que debería ser” considerado una práctica aceptable o razonable (criterio).

La detección y elaboración de las observaciones se desarrollará en consideración con las siguientes prácticas:

- Identificación de las deficiencias/desvíos detectados, su relevancia, señalando en su caso, las causas de origen.
- Cuantificación de la incidencia de los desvíos.
- Dar cuenta de los posibles efectos y/o riesgos a los que se expone la organización si se mantiene la situación observada.
- Agrupación de las observaciones conforme las materias y componentes del control interno a los que se refieren.

- Evaluación y mención del posible impacto de las observaciones en la presentación de la información del ente (presupuestaria y contable), cuando la naturaleza de lo observado así lo justifique, cualquiera haya sido la auditoría realizada.

b.3. Recomendaciones

Conjuntamente con la exposición de las observaciones, el auditor debe desarrollar las recomendaciones con los posibles pasos a seguir para procurar corregir las falencias detectadas y así poder regularizarlas oportunamente.

Las recomendaciones:

- ✓ Resultan un servicio para toda la organización, con el objeto principal de que el organismo mejore los sistemas y actos de gestión, procurando la eficiencia y eficacia del organismo y el incremento en los mecanismos de control interno.
- ✓ Cuando algún problema tenga varias soluciones, se presentarán las ventajas y desventajas de cada una de ellas.
- ✓ Deben exponerse aún en los casos en que las acciones correctivas hayan sido prometidas o iniciadas, pero no terminadas.
- ✓ Proporcionan una base para el seguimiento posterior por parte de la CGP, o las UAIs, sobre las posibles acciones correctivas llevadas a cabo por los organismos.

b.4 Papeles de trabajo

La labor del auditor debe documentarse en papeles de trabajo, de forma tal que le permita respaldar las conclusiones y demás resultados de su labor, para ello se considera necesario:

- Mantener un archivo completo y detallado de los papeles de trabajo elaborados, en legajos preparados para tal fin.
- Conservar los papeles de trabajo en el plazo que fijen las normas legales y profesionales, la propiedad de los mismos será de la CGP. En el caso de las UAIs, será propiedad del organismo en la cual se encuentren insertas y la Unidad su depositaria.

De igual manera los aspectos significativos de los criterios tenidos en cuenta sobre los papeles de trabajo han sido tomados textualmente de las Normas de Auditoría Interna Gubernamental de la Sindicatura General de la Nación (2002).

Propósitos de los papeles y legajos de trabajo:

- a) *Documentar la tarea realizada.*
- b) *Proveer la base para sostener las observaciones y conclusiones de la auditoría.*
- c) *Ayudar al auditor a ejecutar y a supervisar la labor de auditoría.*
- d) *Permitir la revisión de la calidad de la auditoría, al proporcionarle al revisor la documentación escrita de la evidencia que respalda las opiniones y conclusiones del auditor.*

Los papeles de trabajo deben contener:

- a) *Los objetivos, el alcance y la metodología, incluso los criterios de selección y muestreo utilizados.*
- b) *La documentación necesaria acerca del trabajo realizado, incluso la descripción de las transacciones, registros y documentación examinados que permitan a cualquier auditor la corroboración de su labor.*
- c) *Las constancias de las revisiones realizadas para supervisar el trabajo efectuado.*
- d) *Las evidencias del trabajo realizado por otro auditor - en copia - cuando hayan sido utilizadas para evitar la duplicidad de esfuerzos.*
- e) *Las limitaciones y obstáculos encontrados en el desarrollo de las tareas de auditoría.*

Requisitos de los papeles de trabajo en su vínculo entre el trabajo de campo y el informe del auditor:

- a) *Ser completos, exactos y contener información suficiente de modo que para su comprensión no se requiera de otras explicaciones complementarias.*
- b) *Contener evidencia suficiente del trabajo realizado y de las conclusiones resultantes, facilitando la revisión y supervisión de las tareas.*
- c) *Ser claros, comprensibles y detallados, incluyendo Índices y referencias adecuadas con el fin de resultar entendibles a cualquier tercero idóneo en la materia.*
- d) *Contener exclusivamente información pertinente y relevante para el cumplimiento de los propósitos de la auditoría.*

Técnica de confección de papeles de trabajo:

- a) Elaborarse en forma simultánea a la aplicación de cada procedimiento, evitando postergar la anotación de la tarea realizada y de las eventuales observaciones.
- b) Aprovechar los registros del organismo, evitando la transcripción de información contenida en ellos cuando puedan extraerse copias útiles a tal efecto.
- c) Prepararse facilitando la comprensión por quienes efectuarán la supervisión de la tarea, permitiendo la verificación precisa y rápida de que todos los procedimientos contenidos en el programa de trabajo se han cumplido.
- d) Exponer en forma clara y concisa los elementos de juicio obtenidos, las explicaciones, comentarios y observaciones.
- e) Contenerse en diversos formatos: papel, pen drive u otros medios, debiendo mantener protegidos contra riesgos de destrucción o de accesos no deseados.

CAPÍTULO 3

INFORME DE AUDITORÍA



Elaboración de informes y de seguimiento

a) Preparación del informe de auditoría interna.

El proceso de auditoría incluye la preparación de un informe escrito, con base en las conclusiones alcanzadas, para comunicar los resultados tanto a las partes interesadas como en general.

La excelencia de la auditoría interna se mide por la calidad de las observaciones, conclusiones y recomendaciones, e indirectamente por el logro de que las observaciones sean subsanadas y generen las correspondientes modificaciones de conducta de los auditados. Por ello, los informes deben elaborarse con prontitud necesaria, para que el destinatario pueda efectuar sus comentarios, cuestionamientos o descargos respectivos.

La fecha de entrega de los informes se fijará de manera previa a comenzar el trabajo, pudiéndose elaborar informes parciales cuando la importancia del objeto de auditoría lo requiriese.

Cualidades del informe de auditoría

1. Importancia del contenido: Debe tener suficiente importancia para justificar su inclusión y atención de los funcionarios del Ministerio o Secretaría al cual va dirigido.

2. Completo y suficiente:

- Debe abarcar los aspectos comprendidos y resultantes de la auditoría, brindando información necesaria para la interpretación adecuada de los temas tratados.
- Contener antecedentes suficientes sobre los objetivos y alcance de trabajo, descripción de observaciones, recomendaciones, opinión del auditado y opinión del mismo.
- Se debe partir del supuesto que el lector no tiene conocimiento de la materia analizada, por ello, explicarse suficientemente los hechos o circunstancias, recomendaciones y conclusiones con claridad.

3. Utilidad: El objetivo es generar una acción constructiva, servir de apoyo, ayudar al auditado en mejorar la conducción del Ministerio o Secretaría.

4. Oportunidad: Remitirse de inmediato a fin de permitir una rápida acción correctiva. Este aspecto redonda en mayor significancia cuando se trate de malversación de recursos, transacciones ilegales, acciones de responsabilidad, etc.

5. Objetividad:

- Se obtiene otorgando información real y libre de distorsión.
- Las observaciones, recomendaciones y conclusiones expresarse de forma imparcial.
- Las observaciones, recomendaciones y conclusiones deben estar sustentadas en evidencia válida y suficiente, que conste en los papeles de trabajo.
- Si el informe tuviese algún error, se debe evaluar la necesidad de emitir un informe rectificativo.

6. Equidad: Ser justos e imparciales en las manifestaciones del informe, para que los destinatarios estén razonablemente seguros que es digno de crédito.

7. Calidad convincente:

- Las observaciones se presentarán de manera convincente, las recomendaciones y conclusiones deben tener lógica con los hechos.
- El auditor debe estar preparado para probar todas y cada una de sus manifestaciones efectuadas en el informe.
- Los comentarios, observaciones, cuestionamientos, recomendaciones, deben estar fundados y razonados sobre datos objetivos, respaldados con evidencias competentes, relevantes y suficientes.
- Las conclusiones que incluyan juicios técnicos emitidos por el auditor, en aspectos de materia opinable, dichas opiniones estarán cargadas con subjetividad, por lo cual todo el respaldo que acredite dichas opiniones será lo que le otorgue la objetividad e imparcialidad necesaria.

8. Claridad y simplicidad:

- Los informes deben redactarse de manera clara y con un ordenamiento lógico, a los fines que la comunicación sea eficaz.
- Partir del supuesto que los lectores no tienen conocimientos técnicos.
- Cuando se usen abreviaturas o siglas no comunes, definir las.
- Evitar el lenguaje excesivamente técnico y brindar información de apoyo para la comprensión de los temas complejos.

- Limitar la repetición de conceptos y descripciones, siempre en la medida que contribuya a la comprensión.
- Ser completos y concisos, implica una probabilidad más elevada de captar la atención y generar acciones eficaces.
- Informes concisos van a hechos y evitan detalles innecesarios, que desalientan o confundan al lector.
- Se incluye información complementaria en anexos, solo si resulta conveniente para la comprensión de la información incluida en el cuerpo del informe.

9. Tono constructivo:

- El informe debe buscar una reacción de aceptación a las recomendaciones y conclusiones, por ello ser en tono constructivo.
- Las observaciones plasmarse de una manera que no genere una posición defensiva u oposición, procurando enfatizar en los beneficios de las mejoras.
- Evitar acentuar en demasía las deficiencias y presentarlas en una justa perspectiva sin exagerar, para impulsar a las correcciones.
- Mencionar los logros observados y fortalezas en las áreas o situaciones que lo demuestren.

b) Contenido informe final de auditoría:

El informe final de auditoría debe estar conformado por dos informes:

- Ejecutivo o breve.
- Analítico o extenso.

En ellos, se volcará el detalle de las observaciones, recomendaciones, opinión de los auditados y demás considerados relevantes para informar el resultado de auditoría.

Informe ejecutivo:

- El objetivo es comunicar y alertar a las máximas autoridades las principales observaciones u objeciones derivadas de su labor.
- Precede del informe analítico.
- Contiene una exposición clara, breve y concreta de las observaciones y recomendaciones más relevantes y la síntesis con la conclusión final.
- Son más condensados y generalmente se elaboran en un formato más estandarizado.

Informe analítico:

- Informe amplio en el que se describe el objeto de auditoría, alcance, limitaciones, marco de referencia.
- Se incluyen detalladamente cada observación surgida de la auditoría, con las consecuencias potenciales y recomendaciones constructivas que permitan tomar acciones correctivas. A su vez, la opinión del auditado y la conclusión o manifestación final resultante de la tarea del auditor.
- Estructura del informe:
 - ✓ Objetivo de la auditoría: Consiste en el análisis y/o evaluación del objeto previamente identificado, con la finalidad específica determinada.
 - ✓ Alcance de la tarea: enuncia que la tarea fue efectuada en función de las normas aplicables, especificando fecha de inicio y de finalización de las tareas de campo, identificando el período de examen cubierto.
 - ✓ Limitaciones al alcance: en caso que el objetivo no haya sido alcanzado en su totalidad, por causas atribuibles al auditado o externas.
 - ✓ Marco de referencia: Incluye información breve del programa, área, actividad, contrato, operación y demás que hayan sido objeto de la auditoría.

Estructura definitiva del informe de auditoría interna

Aspectos de forma a tener en cuenta, que resultan generalmente válidos para todo informe de auditoría interna.

- i. Título: Debe ser siempre el de “Informe de auditoría interna”.
- ii. Destinatario: Debe estar dirigido a la autoridad superior correspondiente.
- iii. Identificación del objeto de auditoría: Hacer referencia al objetivo específico de la materia examinada, con la finalidad determinada.
- iv. Alcance del trabajo: Hacer referencia al programa de trabajo, cumplimiento de normas, consignarse la fecha de inicio y de finalización de las tareas de campo, identificando el período de examen cubierto.
- v. Limitaciones al alcance: En caso que el objetivo no haya sido alcanzado en su totalidad, por causas atribuibles al auditado o externas, indicándose los hechos que limitaron, con mención de su origen, naturaleza y efectos.

vi. Aclaraciones y comentarios: Los que el auditor interno considere necesarios formular, teniendo en cuenta las características de cada tarea, dejando constancia de los efectos de los temas incluidos.

vii. Hallazgos: Consiste en la identificación de las deficiencias observadas, con mención de las causales que las originan y su relevancia, tratando de cuantificar la incidencia de tales desvíos.

viii. Opinión del auditado: Exponer las explicaciones o argumentos emitidos, para cada hallazgo, y constancia en caso que no se cuenten con ellos.

ix. Conclusiones: Serán en términos de objeciones y recomendaciones.

x. Lugar y fecha de emisión:

- Lugar: es el de la emisión del informe.
- Fecha: es generalmente la de la conclusión del trabajo de auditoría.

xi. Firma: Deberá ser ológrafa, del titular del Servicio de Auditoría de la CGP o del titular de la UAI, con aclaración del nombre, cargo y título profesional.

c) Seguimiento de las observaciones o recomendaciones

✓ Cuando el informe de auditoría incluya cuestionamientos, objeciones u observaciones y, por lo tanto, recomendaciones sobre los aspectos que requieren respuesta del auditado, así como medidas o recaudos a adoptar, es muy importante conocer si el organismo, tomó acciones correctivas, respecto a lo descrito en el informe.

✓ Implica la supervisión respecto a la acción que lleva a cabo el organismo.

✓ Si las acciones resultaron insuficientes, se podría elaborar un nuevo informe.

✓ Los errores detectados y observados por el auditor pueden ser:

- Subsanaos de inmediato y al aconsejarse la forma de hacerlo, fácil efectuar las acciones correctivas.
- No subsanaos, lo cual origina una circunstancia que da lugar a cuestionamientos, objeciones u observaciones en el informe de auditoría.
- No subsanaos de inmediato.

✓ Las observaciones y consiguientes recomendaciones deben requerir la opinión del auditado o de sus superiores, debiéndose señalar posteriormente la aceptación o discrepancia por parte de los mismos; en caso de corresponder, se solicitará el plan

correctivo, es decir el compromiso asumido y el plazo estimado para su regularización.

✓ Tratar las observaciones y recomendaciones con los afectados y con sus superiores responsables genera:

1. Certeza de que el auditor no ha omitido hechos o no ha razonado con precisión, logrando confirmar las evidencias o bien obtener datos omitidos durante la tarea de auditoría, por reticencia de los informantes o por no haber encarado debidamente la evaluación y que originen la cancelación de la observación por resultar improcedente o de escasa relevancia.
2. Rápido conocimiento de las observaciones surgidas de la tarea de auditoría por parte de los sectores involucrados, agilizando en la toma de decisiones correctivas, sin necesidad de esperar a la emisión del informe final del auditor.
3. En caso que no se comparta una disidencia manifestada por escrito por el auditado, se debe dejar constancia de esta situación.
4. Las observaciones que describen posibles ilícitos cometidos por los agentes, deben ser comunicadas directamente a la autoridad superior competente.

CAPÍTULO 4

PLANEAMIENTO ANUAL DE TRABAJO



Planes anuales de Auditoría

Rol de la CGP

La Contaduría General de la Provincia aprueba los planes anuales de trabajo de las Unidades de Auditoría Interna, orienta y supervisa su ejecución y resultado. En tal sentido, las UAIs deben presentar los planes al Órgano de Control antes del 31 de octubre del año anterior.

Estructura del Planeamiento Anual de Trabajo de las UAI.

A continuación, se desarrollará la estructura en base a la cual deberán presentarse los planeamientos anuales de trabajo de las UAIs:

- 1. Identificación del organismo y su estructura.**
- 2. Breve descripción de los sistemas existentes.**
- 3. Importancia relativa de las materias a auditar.**
- 4. Evaluación de Riesgos.**
- 5. Plan Estratégico de Auditoría Interna. / Plan Ciclo**
- 6. Definición de la estrategia de auditoría.**
- 7. Fijación de los objetivos de la Auditoría Interna.**
- 8. Descripción de los Componentes del Plan.**
- 9. Estructura de la Unidad de Auditoría Interna**

Identificación del organismo y su estructura.

La información mínima a incluir en la presentación del plan es:

- Detallar la actividad o finalidad básica u objeto social del organismo.
- Detallar la Política Presupuestaria y Actividades Programáticas para el año que se planifica.
- Detallar la estructura administrativa acompañando su organigrama.

- Incluir una síntesis de Información relativa a la dotación de personal total del organismo y su distribución por Secretarías, Direcciones, gerencias o sectores principales.
- Distribución geográfica -si corresponde-.
- Detallar principal normativa específica aplicable.

Breve descripción de los sistemas existentes.

En este aspecto se deberá efectuar una síntesis que, a criterio de la UAI, permita ilustrar acerca de los principales sistemas existentes en la organización, tanto los referidos a las áreas de apoyo como los implementados por las áreas sustantivas. Indicar el grado de informatización alcanzado, el ambiente en que se gestiona la tecnología de la información, etc.

Importancia relativa de las materias a auditar.

En el desarrollo del tema debe considerar:

- Informar las aperturas presupuestarias por incisos (en \$, % y graficar).
- Informar las asignaciones presupuestarias por programas, indicando si lo hubiera la unidad ejecutora (en \$, % y graficar).
- Informar para cada uno de los programas enunciados en el punto anterior, las metas físicas fijadas (unidad de medida).
- Informar áreas, sectores, temas, circuitos y/o procesos que durante el ejercicio anterior o en curso presenten debilidades de control interno que conviertan su operatoria en relevante o de interés para auditar.
- Informar áreas en las que se han producido cambios o reorganizaciones y evaluar si las mismas pueden afectar su confiabilidad a fin de modificar la intensidad y el alcance del control a realizar.

Evaluación de Riesgos.

A los efectos de realizar el análisis de riesgos de la jurisdicción, entidad, universidad nacional, empresa o sociedad del estado, las UAIs deberán aplicar la metodología matricial basada en un enfoque por procesos, con estimación de Impacto y Probabilidad.

En tal sentido, la metodología comprende la elaboración de una Matriz de Exposición, en la que se muestren los niveles de riesgo asociados a cada proceso, a

partir de la estimación de su Impacto y Probabilidad, esta matriz será informada a la CGP, quedando sujeta a revisión y cambios en la medida que se registren situaciones que habiliten dichas modificaciones. A su vez, los cambios podrán propiciarse aún luego de la aprobación.

Tipos de riesgos:

✓ **Riesgo inherente:** es el riesgo asociado a características propias del objeto auditado que no pueden ser eliminadas por ser constitutivas del mismo, aunque pueden ser mitigadas por una adecuada gestión. Por lo cual cada tarea debe ser encarada en base a su encuadramiento legal, su estructura y su desarrollo se ajustará con el objetivo de reducir el riesgo.

✓ **Riesgo de control:** es la probabilidad de no prevención, detección o corrección de desvíos en la entidad auditada que se origina en la insuficiencia o inadecuación de su sistema de control interno. Se origina por las características de estructura, metodología y calidad del sistema de control interno del ente u objeto de auditoría, este riesgo es variable, apuntando a que se reduzcan los efectos del mismo en las áreas de gestión dónde se generan los procesos relevantes de la organización.

✓ **Riesgo de detección:** es la probabilidad de que los procedimientos desarrollados y ejecutados por el auditor no detecten un error significativo en el objeto auditado. A través del desarrollo de las tareas y la posibilidad de utilizar herramientas informáticas para la extracción y análisis de datos en forma masiva (evitando el muestreo estadístico) se logra que este riesgo sea relativamente bajo.

Cuadro N° 1 Proyectos de auditoría según nivel y tipo de riesgo.

DENOMINACION	RIESGO								
	INHERENTE			DE CONTROL			DE DETECCIÓN		
	ALTO	MEDIO	BAJO	ALTO	MEDIO	BAJO	ALTO	MEDIO	BAJO
PROYECTO DE AUDITORÍA									

Matriz de exposición con estimación de probabilidad e impacto por proceso.

Etapas:

1. Identificación de los procesos y sus riesgos:

- Es necesario relevar los procesos¹³ que llevan a cabo cada Ministerio o Secretaría, considerando sus objetivos generales y particulares, e identificando los riesgos asociados a un eventual incumplimiento de los mismos.
- En organizaciones complejas o de gran envergadura, en las que un proceso se conforma de varios subprocesos llevados a cabo por una o diversas áreas, la metodología puede aplicarse en forma desagregada, a nivel de los subprocesos.
- Para identificar los procesos, se deberá considerar lo siguiente:
 - Misión, objetivos, planes y programas de la organización.
 - Productos (bienes y servicios) que debe generar la organización para el cumplimiento de sus objetivos.
 - Observar y relevar las secuencias de tareas/actividades/subprocesos (flujo de trabajo existente) necesarios para la producción de bienes y servicios.

2. Estimación del impacto

- Se asocia el impacto de cada proceso a su trascendencia o relevancia en el conjunto de actividades llevadas a cabo por la organización.
- Es necesario realizar un relevamiento integral de todos los procesos principales que se desarrollan en el Ministerio o Secretaría, teniendo siempre como punto de partida al destinatario de los bienes y servicios (productos).
- En la estimación del impacto se debería considerar un conjunto básico de factores. Sin embargo, cada UAI puede agregar los que considere pertinentes, a fin de analizar y diferenciar el nivel de impacto de los distintos procesos.
 - Tipo de proceso.
 - Relevancia estratégica.
 - Recursos económicos administrados.
 - Prioridad del proceso para el organismo o entidad, en el caso de procesos con información sensible y/o crítica, se debería otorgar una valoración preponderante en el “Tipo de proceso” y/o “Prioridad de la actividad para el organismo/entidad”.

¹³ Proceso: Actividades relacionadas que se combinan para satisfacer objetivos específicos. Constituye lo que la organización “hace” y “cómo lo hace”.

3. Factor de impacto. Tipo de procesos

➤ Identificar las actividades esenciales, las de apoyo a las esenciales y las de conducción o gestión.

- Procesos sustantivos: Orientados al cumplimiento de los objetivos fundamentales del Ministerio o Secretaría, dando por resultado un producto (bien o servicio) que es recibido por el ciudadano/usuario, o por entes externos.
- Procesos de apoyo: Destinados a dar sostén operativo para el cumplimiento de los objetivos de los procesos sustantivos.
- Procesos de conducción: Dirigidos a organizar y facilitar la coordinación de la totalidad de los procesos del Ministerio o Secretaría.

Tabla N° 2 Tipo de Proceso.

Tipo de proceso	Valor asignado
Sustantivo	3
Conducción	2
Apoyo	1

4. Factor de impacto: Recursos económicos administrados por el proceso

- Nivel o rango de los fondos administrados por el proceso.
- Refleja la relevancia económica del proceso a través del volumen de fondos administrados.
- Identifica la participación relativa (%) del monto presupuestado para el proceso respecto del total del presupuesto del Ministerio o Secretaría
- Los créditos presupuestarios a ser considerados, fuentes de financiamiento y rangos serán definidos según el criterio del Auditor Interno.

Tabla N° 3 Recursos administrados.

Recursos económicos administrados por el proceso	Valor asignado
Más del 35% del total considerado	3
Más de 10% hasta 35% del total considerado	2
Hasta 10% del total considerado	1

5. Factor de impacto: Prioridad del proceso para el Ministerio o Secretaría.

- Se busca detectar si las autoridades superiores desarrollan, o si los planes de acción de las organizaciones/entidades reflejan, políticas particulares sobre la actividad o proceso, que establezcan o permitan inferir su grado de prioridad.

Tabla N° 4 Prioridad del Proceso para el Ministerio o Secretaría.

Prioridad del Proceso para el Ministerio o Secretaría	Valor asignado
Alta	3
Media	2
Baja	1

6. Planilla de impacto

- Determinar los valores de cada proceso considerando los valores de impacto.
- Considerar los ponderadores aplicados a cada factor.

Tabla N° 5 Factor de Impacto por procesos.

Factores de Impacto por Proceso	Ponderación
Tipo de proceso	0,2
Relevancia estratégica del proceso	0,4
Recursos administrativos por el proceso	0,2
Prioridad del proceso para el organismo o entidad	0,2
Suma de factores	1

En la confección de la planilla de impacto, se suma el valor que cada proceso obtiene en relación con cada factor, multiplicado por el correspondiente ponderador, determinándose de este modo un valor de impacto denominado: *impacto estimado*.

Cuadro N° 2 Factor de impacto por proceso.

Proceso	Factor de impacto por proceso				Impacto estimado
	Tipo de proceso	Relevancia Estratégica	Recursos Asignados	Prioridad para el ente	
	Valores que adopta				
	1. Apoyo 2. Conducción 3. Sustantivo	1. Baja 2. Media 3. Alta	1. Hasta 10% 2. Entre 10% y 35% 3. Más de 35%	1. Baja 2. Media 3. Alta	
	Ponderación de factor				
	0,2	0,4	0,2	0,2	
Proceso 1	a	b	c	d	$a*0,2+ b*0,4+ c*0,2+ d*0,2$
Proceso 2					
Proceso 3					

A partir de este impacto estimado se ordenan los resultados de mayor a menor para todos los procesos analizados, permitiendo establecer cuatro rangos o categorías que constituyen el Nivel de Impacto o impacto final cuyos valores posibles son 1, 2, 3, 4.

A los fines de convertir el impacto estimado a los rangos o categorías de Nivel de Impacto o Impacto Final, se debería considerar:

- La diferencia entre los valores máximo y mínimo obtenidos determina la amplitud de los valores ponderados.
- Dividiendo esta amplitud por la cantidad de rangos (4) se establece el factor de corrección (incremental) de cada valor obtenido.
- Sumando el incremental al mínimo se obtiene el primer intervalo del tramo, luego se continúa sumando el incremental al nuevo valor obtenido para establecer los intervalos siguientes.

Tabla N° 6 Nivel de impacto.

Nivel de Impacto	
Máximo	a (máximo valor impacto estimado)
Mínimo	b (mínimo valor impacto estimado)
Amplitud	c (a-b)
Tramos	d = 4
Incremental	e (c/d)

Tabla N° 7 Tramos por intervalos.

Tramos	Desde	Hasta
1	B	f (b+e)
2	f+0,01	g (f+e)
3	g+0,01	h (g+e)
4	h+0,01	h+e

Estimación de la probabilidad por proceso

El criterio utilizado para determinar la probabilidad de los riesgos considera que ésta se ve directamente afectada por la calidad del control interno.

Cuanto menor sea la calidad del control interno, mayor será la probabilidad de ocurrencia del riesgo, entendiendo por tal el incumplimiento de los objetivos planteados para el proceso.

La calidad del control interno se determina considerando distintos factores que pueden ser evaluados respecto de cada proceso y que permiten determinar la probabilidad de los riesgos. En este orden, para la valorización se utilizan los siguientes factores asociados a la calidad del sistema de control interno:

- Opinión de la UAI sobre el sistema de control interno del proceso: A partir del criterio profesional y experiencia, y de las conclusiones arribadas en auditorías realizadas, se vuelca la percepción respecto del sistema de control interno que afecta al proceso, considerando las Normas Generales de Control Interno y demás normas emitidas por la CGP.
- Definición de objetivos del proceso: Se busca determinar si los objetivos de cada proceso se encuentran correctamente definidos, formulados en términos claros y precisos, factibles medir y evaluar su cumplimiento posterior.
- Deficiencias de organización del proceso: Este factor permite completar la perspectiva de la situación de cada proceso en cuanto al ambiente de control imperante. A tal fin se toma en cuenta las falencias o deficiencias significativas identificadas para los componentes básicos de organización del proceso: Estructura orgánico-funcional; Dotación; Manuales de misiones y funciones; y Manuales de procedimientos o reglamentaciones.
- Tiempo transcurrido desde la última auditoría, se considera que existe un menor riesgo en el caso de procesos que fueron auditados recientemente y viceversa.
- Automatización/Informatización del proceso.

- Receptividad de los responsables del proceso, se analiza la receptividad demostrada por los responsables de cada proceso a las recomendaciones de auditoría, en función de los datos objetivos y el criterio profesional, considerando:
 - ✓ Grado de regularización de los hallazgos de alto y medio impacto.
 - ✓ Acciones encaradas para superar observaciones (en trámite) o mejorar condiciones para la operatividad del proceso.
 - ✓ Antigüedad (o tiempo medio de persistencia) de los hallazgos registrados.
- Dispersión geográfica: Se busca diferenciar los procesos que, en función de la dispersión geográfica de su ámbito de ejecución, presentan mayor alcance geográfico del impacto.

Tabla N° 8 Factores de probabilidad por proceso

Factores de probabilidad por Proceso	Ponderación
Opinión de la UAI sobre el sistema de control interno del proceso.	0,2
Definición de objetivos del proceso.	0,15
Deficiencias de organización del proceso.	0,2
Tiempo transcurrido desde la última auditoría al proceso.	0,1
Automatización/informatización del proceso.	0,1
Receptividad del/los responsables/s del proceso.	0,15
Dispersión geográfica.	0,1
Suma de factores	1

En la confección de la planilla de probabilidad, se suma el valor que cada proceso obtiene en relación con cada factor, multiplicado por el correspondiente ponderador, determinándose de este modo un valor de probabilidad denominado: *probabilidad estimada*.

Cuadro N° 3 Factores de probabilidad por proceso.

Proceso	Factores de probabilidad por proceso							Probabilidad estimada (suma de los valores del proceso en cada factor por la ponderación correspondiente)	Comentarios
	Opinión de la UAI sobre el sistema de control interno del proceso.	Definición de objetivos del proceso.	Deficiencias de organización del proceso.	Tiempo transcurrido desde la última auditoría al proceso.	Automatización/informatización del proceso.	Receptividad del/los responsable/s del proceso.	Dispersión geográfica.		
	Valores que adopta								
	1. Adecuado/ Razonable. 2. Débil. 3. Inadecuado	1. Adecuada 2. Parcialmente adecuada 3. Inadecuada	1. Sin deficiencias 2. Deficiencias en 1 ó 2 componentes 3. Deficiencias en 3 ó más componentes	1. Menos de 1 año 2. Entre 1 y 3 años 3. Más de 3 años	1. Bajo 2. Medio 3. Alto	1. Alta Media 3. Baja	2. 1. Localizada 2. Escasa o baja 3. Gran dispersión		
	Ponderación del factor								
0,2	0,15	0,2	0,1	0,1	0,15	0,1			
Proceso 1	a	b	c	d	e	f	g	$a*0,2+ b*0,15+ c*0,2+ d*0,10+ e*0,10+ f*0,15+ g*0,10$	
Proceso 2									
Proceso 3									

A partir de esta probabilidad estimada, se ordenan los resultados de mayor a menor para todos los procesos analizados, permitiendo establecer cuatro rangos o categorías que constituyen el Nivel de Probabilidad o Probabilidad Final cuyos valores posibles son 1, 2, 3, 4.

A los fines de convertir la probabilidad estimada, a los rangos o categorías de Nivel de Probabilidad o Probabilidad Final, se debería considerar:

- La diferencia entre los valores máximo y mínimo obtenidos determina la amplitud de los valores ponderados.
- Dividiendo esta amplitud por la cantidad de rangos (4) se establece el factor de corrección (incremental) de cada valor obtenido.
- Sumando el incremental al mínimo se obtiene el primer intervalo del tramo, luego se continúa sumando el incremental al nuevo valor obtenido para establecer los intervalos siguientes.

Tabla N° 9 Nivel de probabilidad.

Nivel de Probabilidad	
Máximo	a (máximo valor probabilidad estimada)
Mínimo	b (mínimo valor probabilidad estimada)
Amplitud	c (a-b)
Tramos	d = 4
Incremental	e (c/d)

Tabla N° 10 Tramos por intervalos.

Tramos	Desde	Hasta
1	B	f (b+e)
2	f+0,01	g (f+e)
3	g+0,01	h (g+e)
4	h+0,01	h+e

Una vez que se obtiene los tramos de impacto y de probabilidad se confecciona la Matriz de Exposición.

Cuadro N° 4 Factor de impacto-probabilidad por proceso.

Proceso	Factor de impacto por proceso				Impacto estimado	Comentarios	Tramo	Proceso	Factores de probabilidad por proceso							Probabilidad estimada (suma de los valores del proceso en cada factor por la ponderación correspondiente)	Comentarios	Tramo	Nivel de impacto - probabilidad
	Tipo de proceso	Relevancia Estratégica	Recursos Asignados	Prioridad para el ente					Opinión de la UAI sobre el sistema de control interno	Definición de objetivos del proceso.	Deficiencias de organización del proceso.	Tiempo transcurrido desde la última auditoría al	Automatización/información del proceso.	Receptividad de los responsables del proceso.	Dispersión geográfica.				
	Valores que adopta								Valores que adopta										
	1. Apoyo 2. Conducción 3. Sustantivo	1. Baja 2. Media 3. Alta	1. Hasta 10% 2. Entre 10% y 35% 3. Más de 35%	1. Baja 2. Media 3. Alta					1. Adecuado/ Razonable. 2. Débil. 3. Inadecuado	1. Adecuada 2. Parcialmente adecuada 3. Inadecuada	1. Sin deficiencias 2. Deficiencias en 1 ó 2 componentes 3. Deficiencias en 3 ó más componentes	1. Menos de 1 año 2. Entre 1 y 3 años 3. Más de 3 años	1. Bajo 2. Medio 3. Alto	1. Alta 2. Media 3. Baja	1. Localizada 2. Escasa o baja 3. Gran dispersión				
	Ponderación de factor								Ponderación del factor										
	0,2	0,4	0,2	0,2					0,2	0,15	0,2	0,1	0,1	0,15	0,1				
Proceso 1	a	b	c	d	$a*0,2+b*0,4+c*0,2+d*0,2$		w	Proceso 1	a	b	c	d	e	f	g	$a*0,2+b*0,15+c*0,2+d*0,10+e*0,10+f*0,15+g*0,10$		z	w-z
Proceso 2								Proceso 2											
Proceso 3								Proceso 3											

Matriz de exposición.

La combinación de los Niveles de Probabilidad e Impacto por Proceso, permite confeccionar la Matriz de Exposición, la cual permite obtener una visión integral de la situación de los distintos procesos de cada Ministerio o Secretaría, y constituye un sustento de información que se complementa con otros elementos de juicio respecto de situaciones particulares de impacto o probabilidad que pudieran implicar riesgos específicos.

Probabilidad	Impacto			
	1	2	3	4
4	M	C	S	S
3	P	M	C	S
2	P	P	M	C
1	P	P	P	M

Riesgo de procesos según ponderación de impacto y probabilidad	
S	Significativo
C	Considerable
M	Medio
P	Poco significativo

Plan Estratégico de Auditoría Interna.

- Se refiere a un proceso sistemático y estructurado de desarrollo e implementación de un plan para cumplir con los objetivos de auditoría interna de una organización gubernamental en particular. La definición estratégica de auditoría interna permite enfocar los recursos humanos y financieros al logro de los objetivos de la Unidad de Auditoría Interna, los que deben a su vez contribuir al logro de los objetivos de la organización.
- El Auditor Interno debe disponer del nivel de conocimiento más completo posible de la organización, que le permita comprender los objetivos institucionales y del sector en que opera.
- La Unidad de Auditoría Interna debería contribuir al logro de los objetivos estratégicos, operacionales, de informe y cumplimiento de la organización. Así como también, debería entregar aseguramiento sobre un razonable ambiente ético y cultura de rendición de cuentas por parte de la organización.
- La totalidad de los procesos del organismo deben ser alcanzados por algún proyecto de auditoría contenido en el Plan Estratégico de Auditoría.

- Duración: El Plan Estratégico de Auditoría Interna debería formularse idealmente para un período de 4 años, y revisarse periódicamente al menos una vez al año en el momento de la Planificación Anual. Lo que implica que todas las decisiones, actos administrativos, disposiciones y cualquier otro antecedente relevante, tanto a nivel institucional como a nivel ministerial y/o gubernamental que inciden de alguna manera en el quehacer de la organización por ese período de tiempo, deberán formar parte del análisis que se desarrolle para la formulación de dicho plan.
- Riesgos: El plan debe basarse en un análisis de los riesgos que puedan afectar el logro de los objetivos del organismo.
- Exposición: Con el fin de poder realizar una correcta supervisión del cumplimiento del Plan Estratégico de Auditoría Interna se deberán listar todos los procesos del organismo y su riesgo asociado, identificando aquellos contenidos en el Plan Anual de Auditoría presentado en cada período.

Definición de la estrategia de auditoría.

El auditor debe realizar una planificación ordenada, sistemática y documentada de su labor, esto constituye el primer paso para el cumplimiento de las metas y objetivos de la auditoría gubernamental y comprende la instancia donde se procede a la asignación de recursos para la realización de las tareas.

Existen tres niveles de planificación: a) Estratégica o plan global, b) Anual y c) Individual para cada auditoría. (Desarrollado en Cap. II.2.5.e)

La estrategia de auditoría sustentada en el enfoque según ciclo buscará alcanzar todas las Secretarías de un Ministerio o Secretaría de Estado, con especial énfasis en sus funciones sustantivas, considerando la naturaleza, magnitud, complejidad, importancia del impacto y relevancia de los circuitos existentes y actividades desarrolladas, el personal disponible para la ejecución de las tareas de control y la evaluación de los riesgos de auditoría y riesgos asociados.

Es por ello, que la UAI contribuirá en:

- ✓ Inserción de la U.A.I. en el Ministerio o Secretaría como agente de cambios, a través de planteos, recomendaciones y acciones efectivas y concretas. En tal

sentido, con acciones tendientes a la implementación y mantenimiento de un eficiente y eficaz sistema de control interno normativa, financiero, económico y de gestión, sobre las operaciones del Ministerio o Secretaría General, un control Interno sistemático y automático por los propios operadores en los distintos niveles de responsabilidades.

- ✓ Verificar los formularios de la CGP correspondientes a cada procedimiento administrativo como evidencia de haber realizado controles previos a cargo del responsable del área o quien este designe a tal efecto.
- ✓ Verificar los procesos administrativos, derivados de los hechos, actos u operaciones de las que surjan transformaciones de la Administración Provincial, aplicando el criterio de eficacia, eficiencia, economía y efectividad.
- ✓ Intervenir en la elaboración, adecuación e implementación de normas y procedimientos de control interno, brindando a su vez recomendaciones para su mejoramiento.
- ✓ Realizar recomendaciones y observaciones a las áreas para que todas puedan tomar conciencia que el control interno es llevado adelante por todos los miembros de la Organización.
- ✓ Buscar que se analicen las compras y contrataciones desde que se detecta la necesidad, hasta la culminación del proceso con la recepción de los bienes y servicios.
- ✓ Realizar el seguimiento de las observaciones efectuadas a las áreas pertinentes.

Fijación de los objetivos de la Auditoría Interna.

Delinear los objetivos establecidos por la UAI para dar cumplimiento a sus acciones y responsabilidades primarias respecto del año que se planifica, para lo cual se tendrá en consideración:

- Los Lineamientos de la Contaduría General de la Provincia.
- La evaluación de riesgos.
- Los requerimientos específicos de las autoridades del Ministerio o Secretaría
- La definición de la estrategia de auditoría.
- El Plan Estratégico vigente en el Ministerio o Secretaría de la cual forma parte la UAI.

Descripción de los Componentes del Plan.

A los fines de una organización y exposición homogénea de las actividades y proyectos a desarrollar por la Unidad de Auditoría Interna, se deben considerar los Lineamientos de la Contaduría General de la Provincia para el planeamiento de las UAIs,

A su vez, se deberá cumplir con la carga efectiva de las actividades y proyectos al “Cronograma de Actividades”, el cual expondrá las distintas tareas planificadas, horas reservadas para imprevistos y horas no asignables, integrando el total de horas disponibles del plan de la UAI; así como cada una de las fichas descriptivas de los distintos Proyectos de Auditoría programados.

Ciclo de Auditoría

- ✓ Resulta tomando el universo de los procedimientos o actividades a llevar a cabo, en relación con el tiempo total programable.
- ✓ El ciclo e auditoría es el período habitual y necesario para que la UAI efectúe como mínimo una vez, el control de todas las actividades que se desarrollan en el Ministerio o Secretaría.
- ✓ Según la flexibilidad de las variables que conforman el ciclo de auditoría, será la duración del mismo (menor, mayor o igual al año).
- ✓ Existen procedimientos que son llevados a cabo por única vez, por ello el ciclo debe ser reformulado permanentemente de año en año.

Programación de auditoría

1. Esbozo de programas.

Cada actividad específica de control a llevarse a cabo, sean por tareas operativas, componentes, módulos o programas de actividad se deberá indicar:

- ✓ El objetivo de auditoría para cada caso.
- ✓ El resultado obtenido de la evaluación de controles, sean fuertes o débiles.
- ✓ Los procedimientos de auditoría a aplicar en cada caso, sin mayor desagregación.
- ✓ Tipo de evidencia a obtener.

La programación analítica será desarrollada y distribuida entre los componentes de la UAI en cada etapa en particular y pasará a ser parte integrante de la programación, en el momento oportuno.

2. Cronograma de actividades.

Comprende los aspectos de orden técnico relacionados con la distribución cronológica de los tiempos estimados a insumir, la asignación específica de las tareas entre las distintas categorías del personal de la UAI y el control de avance de las actividades desarrolladas según el esquema previsto.

3. Distribución de tiempos.

Determinado el tiempo disponible con la estructura de personal disponible de la UAI, corresponde la distribución cronológica de las tareas para el período anual o el ciclo de auditoría. Tal asignación se realizará por semana y/o mes a mes, sobre la base que se realice de las distintas tareas, sean éstas desarrolladas como tareas funcionales, módulos o componentes específicos o, programas de actividad, en su caso.

4. Asignación de tareas

- La distribución de la carga total de trabajo se efectúa entre los distintos integrantes o categorías de personal que conforma la UAI, la cual se imputa a través del tiempo.
- Distribuido el tiempo programable y asignadas las tareas respectivas, corresponde a posteriori la realización del trabajo, el seguimiento y control de ejecución de actividades.

Estructura de la Unidad de Auditoría Interna.

El Ministerio o Secretaría debe organizarse de manera tal que permita la viabilidad de una estructura funcional de una UAI.

Deberá describirse la estructura y organigrama de UAI, con detalle de la composición y apertura por especialidades o áreas de actividad, que, al momento de presentar la planificación, corresponderá incluir un cuadro con el total de horas anuales en función de la dotación de auditores.

El universo a auditar debe ser objeto de tratamiento multidisciplinario, desde todos los ángulos pertinentes, donde se privilegie un resultado sinérgico de diversos enfoques posibles.

Organización interna UAI:

- Plantel de personal:
 - ✓ Se debe informar acerca de la dotación de los recursos humanos con que cuenta la UAI, para el cometido de su labor, indicando los perfiles profesionales de sus integrantes, e incluyendo al auditor interno.
 - ✓ Para la designación de los auditores deberán observarse los requisitos de aptitud profesional y técnica que deben cumplir los postulantes que conformarán la *Estructura de la Unidad de Auditoría Interna*.
- Determinación de los tiempos disponibles:
 - ✓ Corresponde establecer que la estimación global de los tiempos de los recursos humanos con los que cuenta la UAI se efectúe en la misma unidad de medida que la usualmente utiliza para la asignación de tareas y programas específicos de trabajo.
 - ✓ Debe calcularse la cantidad total de horas-hombres disponibles para la estructura interna de la UAI.
 - ✓ Debe incluirse a la totalidad del plantel técnico-profesional que interviene en las tareas de control.
 - ✓ El tiempo efectivamente disponible se calcula descontando de las horas totales, las licencias ordinarias y el tiempo asignado a actividades aprobadas de capacitación.
- Estimación de los tiempos programables:
 - ✓ Del total de horas-hombre efectivamente disponibles, se destinará un determinado porcentaje (entre un 20% o 30%) para tareas especiales no programables (particulares o imprevistos), el restante son los computables para su distribución.

NORMAS JURÍDICAS Y TÉCNICAS

- INTOSAI, ISSAI 100, Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público (2019).
- INTOSAI, Guía para las normas de Control Interno del Sector Público.
- Ley N° 24156 Ley de Administración Financiera y de los Sistemas del Sector Público Nacional.
- Ley N° 20488 Normas referentes al ejercicio de las profesiones relacionadas a las Ciencias Económicas.
- Sindicatura General de la Nación -SIGEN-, 2014, “*Normas Generales de Control Interno para el Sector Público Nacional*”, Resolución N° 172/14.
- Sindicatura General de la Nación -SIGEN-, 2018, “*Instructivo para la elaboración de los planeamientos anuales de trabajo de las Unidades de Auditoría Interna (UAI)*”, Resolución N° 176/18.
- Sindicatura General de la Nación, “*Metodología para la evaluación de riesgos*”.
- Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas – FACPCE-, 2013, Resolución técnica N° 37 “*Normas de Auditoría otros encargos de aseguramiento, certificación y servicios relacionados*”, Santa Fe.
- Normas de Auditoría Interna Gubernamental de la Sindicatura General de la Nación (2002).
- Manual de Control Interno Gubernamental de la Sindicatura General de la Nación (2010).
- Constitución Provincia de Río Negro.
- Ley H N° 3186 Ley de Administración financiera y Control Interno del Sector Público Provincial, Provincia de Río Negro.
- Ley de Ministerios N° 5537, Provincia de Río Negro.
- Ley N° 2141 de Administración Financiera y Control, Provincia de Neuquén.
- Ley H N° 8706 Ley de Administración Financiera y Dto. Reglamentario 1000/15, Provincia de Mendoza.
- Ley N° 495 de Administración Financiera y Sistemas de Control, Provincia de Tierra del Fuego.
- Decreto Provincial H N° 1737/98 Reglamentación de la Ley de Administración Financiera y Control Interno del Sector Provincial, Provincia de Río Negro.

- Decreto N° 123/2019 Reglamento de Contrataciones de la Provincia Anexo II del Decreto H N° 1737/98, Provincia de Río Negro.
- Decreto N°235/2016 Reglamentación parcial de la Ley de Administración Financiera y Control Interno del Sector Provincial, Provincia de Río Negro.
- Decreto Provincial N° 357/19, Provincia de Río Negro.
- Decreto Provincial N° 1000/15, Provincia de Mendoza.
- Decreto Provincial N° 1122/02, Reglamentación de la Ley Provincial n° 495, Provincia de Tierra del Fuego.
- Decreto Provincial N° 356/21, Provincia de Tierra del Fuego.
- Resolución N° 267/12 Contaduría General de la Provincia de Río Negro.
- Resolución N° 125/14 Contaduría General de la Provincia de Río Negro.
- Resolución N° 261/17 Contaduría General de la Provincia de Río Negro.
- Resolución N° 50/20 Contaduría General de la Provincia de Tierra del Fuego.
- Resolución N° 49/21 Contaduría General de la Provincia de Tierra del Fuego.
- Resolución N° 139/21 Contaduría General de la Provincia de Tierra del Fuego.
- Disposición N° 60/2012 Programa de Fortalecimiento del Sistema de Control Interno- Plan de compromiso de mejora del Control Interno, Contaduría General de la Provincia de Neuquén.
- Disposición N° 45/2015 Plan de trabajo de auditoría ejercicio 2016, Contaduría General de la Provincia de Neuquén.
- Balance Social ejercicio 2019, Contaduría General de la Provincia de Neuquén.
- Compendio normativo de las disposiciones de la Contaduría General de la Provincia del Neuquén.

BIBLIOGRAFÍA Y FUENTES DE INFORMACIÓN

- Fowler Newton, Enrique (2009) Tratado de Auditoría, Buenos Aires: Editorial La Ley.
- Moreno, Sergio Gastón (2019) Control Público y Gubernamental 2da edición, Buenos Aires, Editorial Osmar D. Buyatti.
- Slosse, Carlos Alberto, Juan Carlos Gordicz y Santiago F. Gamondés (2010) Auditoria, Buenos Aires: Editorial La Ley.
- Waistein, Mario y Armando Miguel Casal (2000) El Informe del Auditor, Buenos Aires: Editorial Errepar.
- Entrevista realizada por la autora al Cr. Oscos Martín ex funcionario de la Secretaria de Seguridad y Justicia, Gobierno de Río Negro (marzo 2021), Viedma Río Negro.
- Entrevista realizada por la autora al Abg. Silvano Chabur funcionario de la Secretaria de Ambiente y Cambio Climático, Gobierno de Río Negro (marzo 2021), Viedma Río Negro.
- Entrevista realizada por la autora a la Tec. Fernanda Mellado Díaz funcionaria del Ministerio de Salud, Gobierno de Río Negro (abril 2021), Viedma Río Negro.
- Entrevista realizada por la autora al Cr. Nicolas Martínez ex funcionario del Ministerio de Agricultura, Ganadería y Pesca, Gobierno de Río Negro (mayo 2021), Viedma Río Negro.
- Entrevista telefónica con referente de la Contaduría General de la Provincia de Neuquén (junio 2021).
- Entrevista telefónica con referente de la Contaduría General de la Provincia de Tierra del Fuego (noviembre 2021 y abril 2022).