



**UNSAM**  
ESCUELA DE  
POLÍTICA Y  
GOBIERNO

***UNIVERSIDAD NACIONAL DE SAN MARTÍN***

***ESCUELA DE POLÍTICA Y GOBIERNO***

**Maestría en Auditoría Gubernamental**

Cohorte 2014-2015

Nombre y Apellido: Sandra Edith Del Bello

Título de Tesis: “Manual de Fiscalización Externa para el control de las  
Municipalidades de la Provincia de Misiones”

Director de Tesis: Letizia Mariel Paprocki

*Misiones, Septiembre 2018*



ÍNDICE  
Tabla de contenido

<b>ÍNDICE</b>	<b>2</b>
<b>Tabla de contenido</b>	<b>2</b>
<b>INDICE DE TABLAS</b>	<b>3</b>
<b>INDICE DE ILUSTRACIONES</b>	<b>3</b>
<b>INTRODUCCIÓN</b>	<b>4</b>
<b>1.1. Fundamentación</b>	<b>4</b>
<b>1.2. Planteamiento del problema e hipótesis</b>	<b>5</b>
<b>1.3. Objetivos</b>	<b>7</b>
1.3.1. Objetivo general	7
1.3.2. Objetivo específico	7
<b>1.4. Descripción del aporte</b>	<b>8</b>
<b>1.5. Metodología de investigación</b>	<b>9</b>
<b>1.6. Estructura del Trabajo</b>	<b>10</b>
<b>CAPITULO I- CONTROL EXTERNO GUBERNAMENTAL</b>	<b>11</b>
<b>I-1. Tribunales de Cuentas en la Argentina</b>	<b>11</b>
<b>I-2. La importancia de las Entidades Fiscalizadoras Superiores: características, funciones y competencia</b>	<b>12</b>
<b>I-3. El control: concepto, tipos y características de los mecanismos de control</b>	<b>15</b>
<b>I-4. Rendición de Cuentas</b>	<b>17</b>
I-4.1. La importancia de la Transparencia en la rendición de cuentas	21
I-4.2. Formas de Rendición de Cuentas	22
I-4.3. El presupuesto como herramienta de control	23
<b>I-5. Organizaciones de Entidades Fiscalizadoras Superiores Internacionales- Nacionales y su relación con otros organismos de Control</b>	<b>25</b>
<b>I-6. Función e importancia de los fiscalizadores de los organismos de control externo</b>	<b>29</b>
<b>CAPITULO II- MARCO REFERENCIAL: NORMAS DE CONTROL GUBERNAMENTAL Y ANALISIS DE MANUALES</b>	<b>31</b>
<b>II-1. Análisis de Normas y Principios estándares internacionales aplicables al control del sector público</b>	<b>31</b>
<b>II-2. Lineamientos de la Auditoría del Sector Público desarrolladas por la ISSAI</b>	<b>33</b>
II-2.1. Análisis del Marco de referencia para la Auditoría del Sector Público	34
II-2.2. Elementos básicos de la Auditoría del Sector Público	35
<b>II-3. Principios de la Auditoría del Sector Público:</b>	<b>37</b>
II-3.1. Principios relacionados con los requerimientos Organizacionales	38
II-3.2. Principios Generales que el auditor debe considerar	38
II-3.3. Principios relacionados con el proceso de Auditoría	40
II-3.4. Evidencias, clasificación de pruebas de auditoría, atributos	42
<b>II-4. Relevamiento de Manuales de Control gubernamental</b>	<b>45</b>
<b>II-5. Aspectos relevantes obtenidos de los casos estudiados en procedimientos de referencia</b>	<b>50</b>
<b>CAPITULO III- FUNCIONES Y ATRIBUCIONES DEL TRIBUNAL DE CUENTAS DE LA PROVINCIA DE MISIONES</b>	<b>52</b>
<b>III-1. Tribunal de Cuentas de la Provincia de Misiones</b>	<b>52</b>
III-1.1. Marco Normativo	52
III-1.2. Funciones, composición y responsabilidades de las Fiscalías	56
<b>III-2. Procedimiento en el estudio de la rendición de cuentas de los municipios</b>	<b>59</b>
<b>III-3. Análisis de las presentaciones de las rendiciones de cuenta de los municipios</b>	<b>63</b>
<b>III-4. Encuadre del tipo de auditoría o fiscalización que realiza el TCM dentro de las ISSAIs y principios que deberían aplicarse:</b>	<b>65</b>
<b>III-5. Procedimiento referente a verificaciones administrativas contables que incumbe al Departamento de Inspecciones y Consultas- TCM</b>	<b>66</b>



III-5.1. Análisis de la situación actual de los procedimientos de verificación administrativa contable implementados por el TCM y aspectos a ser mejorados .....	68
<b>CAPITULO IV- MANUAL DE FISCALIZACIÓN EXTERNA PARA EL CONTROL DE LAS MUNICIPALIDADES DE LA PROVINCIA DE MISIONES .....</b>	<b>75</b>
<b>CONCLUSIÓN .....</b>	<b>119</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA .....</b>	<b>122</b>
<b>ANEXOS .....</b>	<b>127</b>
<b>ANEXO I – Cuadro comparativo del cumplimiento de las presentaciones de las rendiciones de cuenta de los municipios de Segunda Categoría. ....</b>	<b>127</b>
<b>ANEXO II – Cuadro de Procesamiento de datos obtenidos de las actas confeccionadas en los municipios de 2° categoría de la Provincia de Misiones en el 1° Semestre 2017 .....</b>	<b>130</b>

#### INDICE DE TABLAS

Cuadro 1 – Marco de referencia de normas profesionales de la INTOSAI .....	33
Cuadro 2 – Aplicación de las ISSAIs conforme a los tipos de auditorías del Sector Público .....	37
Cuadro 3 – Análisis de las funciones de los Fiscalizadores de Cuentas según la división donde se desempeñan .....	57
Cuadro 4 – Desempeño de los Fiscalizadores del área de Inspecciones y Consultas .....	58
Cuadro 5 – Análisis de categorización de los municipios de la Provincia de Misiones y distancia a Posadas .....	60
Cuadro 6 – Análisis comparativo de las normativas que rigen en los municipios según su categoría .....	60
Cuadro 7 – Análisis del procedimiento del estudio de la rendición de cuenta desde el inicio de su presentación hasta la conclusión del proceso en el TC.....	61
Cuadro 8 – Análisis de los términos de presentación de los Municipios de 2° Categoría. ....	64
Cuadro 9 – Falencias detectadas en las verificaciones administrativas contables .....	68

#### INDICE DE ILUSTRACIONES

Ilustración 1- Pruebas de auditoría .....	43
Ilustración 2- Tipos de Evidencia .....	43
Ilustración 3- Atributos que deben reunir las evidencias.....	44
Ilustración 4– Municipios que poseen un Responsable de Personal asignado.....	70
Ilustración 5– Responsables de Recaudaciones formalmente designados en los municipios .....	70
Ilustración 6– Responsables asignados como Encargado de Patrimonio .....	71
Ilustración 7– Asignación de Sub- responsables de Patrimonio .....	72
Ilustración 8- Estado del Registro de Inventario Permanente.....	72
Ilustración 9– Estado de identificación de los bienes .....	73
Ilustración 10– Documentación actualizada y completa .....	73

## INTRODUCCIÓN

### 1.1. Fundamentación

Cuando nos referimos a la Hacienda Pública, uno de los aspectos más significativo para examinar es lo concerniente al control público; en general los órganos de control tienen como función principal asegurar a la comunidad que la gestión económica, financiera y patrimonial de los administradores públicos se desarrolle en un ámbito de transparencia y responsabilidad.

El Tribunal de Cuentas de la Provincia de Misiones- TCM - es el órgano de control externo de esta provincia, cuyas atribuciones se encuentran establecidas en la Constitución Provincial, en el título segundo: Poder Ejecutivo- capítulo IV: Tribunal de Cuentas y en la Ley I N° 3- LOTCM <sup>1</sup>.

El Tribunal es la única autoridad con facultades exclusivas y excluyentes, en el orden administrativo, para aprobar y desechar las cuentas rendidas por la Administración Provincial, en sus tres poderes, del mismo modo en las cuentas comunales.

En la Ley Orgánica del TCM se disponen los procedimientos de control externo de legalidad, como así las facultades jurisdiccionales de juzgamiento las que se encauzan en el juicio de cuentas y en el juicio administrativo de responsabilidad.

El presente trabajo tiene como finalidad proponer la redacción de un manual de fiscalización externa que sirva como guía e instrumento de control para la aplicación de los Contadores Fiscales en las verificaciones administrativas contables.

Se tomará como referencia la normativa específica aplicable a las municipalidades de la Provincia de Misiones y el resultado de las experiencias de verificaciones administrativas contables desarrolladas durante los últimos dos años en los municipios de segunda categoría de la Provincia.

---

<sup>1</sup> Ley Orgánica del TCM- artículo 2: “El Tribunal de Cuentas es el órgano competente para examinar las cuentas de percepción e inversión de las rentas públicas de la Provincia, de los Municipios y de las Entidades Autárquicas, aprobándolas o desaprobándolas dentro del plazo de un (1) año de su presentación”. <https://htc.misiones.gob.ar/wp-content/uploads/2017/06/LEY-I-N-3-1.pdf>



Aunándonos en el tema relacionado al control de los municipios, para tener una referencia en cuanto a su composición y categorización, podemos mencionar que la Provincia de Misiones se encuentra integrada por 76 municipios y en función a la cantidad de habitantes se establece su categorización, tal lo dispone el Art. 2 de la Ley Orgánica de Municipalidades N° XV- N° 5<sup>2</sup>.

El gobierno y la administración de los intereses y servicios comunales de la Provincia, corresponden a las municipalidades, de acuerdo con lo establecido por la Constitución Provincial y la Ley XV- N° 5<sup>3</sup>, los municipios de primera categoría podrán dictarse sus propias cartas orgánicas, en el caso que no lo hicieran se registrarán por esta Ley.

En la actualidad, la Provincia de Misiones se compone de 26 municipios de Primera Categoría y 50 municipios de Segunda Categoría.

En el año 2014, sin embargo eran 75 los municipios de la provincia, incorporándose en el año 2017 la nueva municipalidad de Pozo Azul. En ese año el presupuesto inicial asignado a la totalidad de los 75 municipios fue estimativamente alrededor de \$ 1.800.000.000 - (el 80% correspondía a los municipios de 1° Categoría y el 20 % a los de 2° Categoría) y el Presupuesto de General de la Administración Pública Provincial- Administración Central y Organismos Descentralizados- fue asignado en la suma de \$ 16.838.580.100.- Presupuesto General de la Administración Pública Ley VII N° 75- Ejercicio Financiero 2014.

Atendiendo a la significatividad del presupuesto tanto de la provincia, como el municipal, es fundamental el control del manejo de las cuentas públicas.

## **1.2. Planteamiento del problema e hipótesis**

La atribución que le corresponde al Tribunal de Cuentas es ejercer el control externo de legalidad de las cuentas de percepción e inversión de las rentas públicas, de

---

<sup>2</sup> “Los municipios cuya población exceda de diez mil (10.000) habitantes son de primera categoría, los que tienen más de cuatrocientos (400) y no exceda diez mil (10.000), son de segunda categoría y los que no excedan de cuatrocientos (400) habitantes son de tercera categoría (...)”

<sup>3</sup> Ley Orgánica de Municipalidades (antes Ley 257) <https://htc.misiones.gob.ar/wp-content/uploads/2017/06/LEY-XV-N-5-Ley-Organica-de-Municipalidades-1.pdf>. (Accedido el 12/08/18)

la administración central, las entidades descentralizadas y los municipios, fiscalizando el cumplimiento de las leyes y reglamentos relativos a la utilización de los recursos financieros – patrimoniales estatales en los actos dictados por la autoridad responsable y es a través de este proceso que deben informar y justificar sus decisiones.

El Tribunal de Cuentas demanda para su funcionamiento, procesos que contribuyan al fortalecimiento de la confianza de la sociedad en su accionar a través de la prevención, corrección, mejora, responsabilización y sanción de las conductas de los funcionarios en el ejercicio de su rol con los criterios establecidos.

La práctica de fiscalización requiere de instrumentos que permitan desempeñarse de manera eficiente y eficaz para promover la rendición de cuentas, la transparencia y la integridad del gobierno, contemplando la continua evolución del marco normativo. Es decir, en esta búsqueda de fortalecer el control, es necesario proporcionar herramientas a los contadores fiscales, siendo esencial contar con el apoyo del organismo de control, el que debe estar alerta y receptivo ante la demanda continúa de normas gubernamentales que permitan fortalecer el examen de las cuentas públicas y la correspondiente confianza de la ciudadanía.

En la actualidad, si bien existen disposiciones aplicables en cada área de fiscalización, no existe en el Tribunal de Cuentas de la Provincia de Misiones un instrumento administrativo que contenga en forma explícita, ordenada y sistemática información sobre los objetivos, atribuciones, organización y procedimientos de control, que sirva de guía metodológica en el proceso de inducción, así como instrucciones que se consideren necesarios para llevar cabo la tarea asignada, teniendo en cuenta los objetivos de la institución. Desde ese punto de vista se considera la necesidad de contar con un marco conceptual y procedimientos alineados con normas nacionales e internacionales gubernamentales.

En este contexto, la razón que motiva la presente investigación está orientada a conocer que normas y principios regulan el control gubernamental, y qué herramientas respaldan el estudio o tarea que realizan los fiscales del Tribunal de Cuentas de la Provincia de Misiones, y a partir de este conocimiento proponer nuevas herramientas para su implementación a efectos de fortalecer los estándares de control.

En consecuencia se plantea los siguientes interrogantes:

¿Es posible la elaboración de un manual de fiscalización externa para el control de los municipios que apoye la tarea profesional de los contadores fiscales del Tribunal de Cuenta de la Provincia de Misiones que tengan como referencia a normas y principios generalmente aceptados de auditorías gubernamentales?

¿Contribuirá la implementación de un manual de fiscalización externa para el control de los municipios a la tarea profesional de los contadores fiscales como una herramienta que fortalezca las prácticas de control?

Considerando los interrogantes se propone la siguiente hipótesis:

Si se formula un manual de fiscalización externa para el control de los municipios de la Provincia de Misiones que tenga como referencia a normas y principios generalmente aceptados de auditorías gubernamentales, se lograría con su implementación contribuir a la tarea de fiscalización del Tribunal de Cuentas de la Provincia de Misiones,.

### **1.3. Objetivos**

Para realizar la validación de la hipótesis del presente trabajo se propone los objetivos que exponen a continuación:

#### **1.3.1. Objetivo general**

Diseñar un manual de fiscalización externa para el control de los municipios, aplicable al Tribunal de Cuentas de la Provincia de Misiones, que contribuya a la tarea de fiscalización, teniendo como referencia a normas y principios generalmente aceptados de auditorías gubernamentales.

#### **1.3.2. Objetivo específico**

Con el propósito de cumplir con el objetivo general es necesario desagregar en objetivos específicos que son:



- Analizar y profundizar en la teoría la conceptualización de control, funciones de las entidades fiscalizadoras superiores, como así características, normas, procedimientos y su aplicación a la fiscalización de los organismos gubernamentales;
- Relevar y evaluar experiencias sobre manuales o normas de procedimientos de auditoria o fiscalizaciones de control en organismos municipales, nacionales e internacionales;
- Relevar normas y procedimientos de control aplicados a la fiscalización en municipios por parte del Tribunal de Cuentas de la Provincia de Misiones;
- Examinar el estado de situación de las rendiciones de cuentas de los municipios de la Provincia de Misiones y controles internos implementados en los municipios;
- Analizar los datos relevantes recopilados y en función a ello elaborar un manual de control externo de los municipios para el Tribunal de Cuentas de la Provincia de Misiones.

#### **1.4. Descripción del aporte**

De acuerdo al problema planteado, el aporte del presente trabajo reviste la posibilidad de que el contador fiscal cuente con una herramienta útil y eficaz en las verificaciones administrativas contables realizadas en los municipios.

La tarea de fiscalización requiere de normas y procedimientos que estén adecuadamente ordenadas y recopiladas a través de una guía, que sirva como instrumento de control para su aplicación en verificaciones administrativas contables.

Para que el organismo de control aplique su autoridad, es necesario disponer de procedimientos y herramientas que agilicen y faciliten la tarea del contador fiscal, como así también, principios que deben cumplir para llevar a cabo la tarea de fiscalización.

Es también importante que los organismos fiscalizados conozcan los criterios a través de los cuales se les exige el cumplimiento de ciertas normas, estas deben ser aplicadas y alineadas en forma uniforme, de manera tal que no conduzcan a errores de interpretación en casos similares.



Con ese fin, se elaboró un manual de control externo que contribuya al logro de mejoras en la fiscalización de los municipios y, consecuentemente, en beneficio de la comunidad que tiene interés en que los recursos públicos se administren y utilicen adecuadamente.

### **1.5. Metodología de investigación**

Para llevar a cabo el presente trabajo se realizó un estudio bibliográfico sobre conceptos, características, principios y normas de fiscalización, y la realización de estudios de campo, utilizando fuentes primarias de elaboración propia, para el análisis de los procedimientos de control aplicado en TCM, y fuentes secundarias para la obtención de datos sobre la aplicación de normas y principios en otros organismos.

En la etapa de trabajo de campo se realizó procesamiento de datos relevados a través de entrevistas personales a contadores fiscales del organismo de control objeto de análisis, actuantes en las verificaciones y estudios de cuentas; análisis de experiencias en verificaciones realizadas y otros datos referentes a la situación de los municipios de la Provincia de Misiones.

Se realizó relevamiento de datos sobre normas y principios que sustentan la tarea del fiscalizador como así otros enfoques referenciales, su comparación permitió obtener una mirada más profunda respecto de la situación actual del Tribunal de Cuentas con relación al control que realiza y las técnicas y procedimiento que utiliza.

Posteriormente, basado en la razonabilidad de la aplicación de leyes y normas vigentes, la aplicación de guías en otros organismos y la experiencia de los contadores fiscales, se diseñó los lineamientos del manual para la fiscalización en los municipios.

El diseño de investigación es tipo no experimental, transaccional o transversal, se observó la situación tal como se da en el contexto para luego analizarlos, la recolección de datos tuvo como propósito describir las variables y analizar su incidencia e interrelación en un momento dado.



## **1.6. Estructura del Trabajo**

Para el desarrollo del presente trabajo y el cumplimiento tanto del objetivo general como de los objetivos específicos diseñados, es necesario conocer el marco referencial y conceptual sobre los que se basa el mismo, para luego, analizadas las características de los procedimientos de control que se implementa en la actualidad, y formular una guía aplicable a ellos que permita al fiscalizador contar con un instrumento para mejorar las prácticas de control y verificación.

Para ello el trabajo se estructura en cuatro capítulos:

El primero de ellos analiza el marco conceptual y teórico del control gubernamental y rendición de cuentas como así características, tipos y clasificación de las mismas.

El segundo capítulo examina los aspectos relevantes de las entidades fiscalizadoras superiores, funciones, normas y principios fundamentales aplicables a las auditoras del sector público.

En el capítulo tercero se releva el estado y características de las funciones del Tribunal de Cuentas de la Provincia de Misiones y de los fiscalizadores.

Finalmente en el capítulo cuarto se formuló un manual que sirva como guía a los fiscalizadores en las verificaciones administrativas contables en los municipios en función a la competencia del Tribunal de Cuentas de la Provincia de Misiones.



## **CAPITULO I- CONTROL EXTERNO GUBERNAMENTAL**

### **I-1. Tribunales de Cuentas en la Argentina**

En el presente capítulo se desarrolló las funciones y características de los órganos de control externo, también conceptualizadas como Entidades Fiscalizadoras Superiores- EFS- como así los modelos, que conforme al diseño institucional determinan las competencias y atribuciones.

Una EFS dentro de una atribución constitucional específica y en función a su mandato, debe garantizar que los encargados de manejar fondos públicos estén obligados a rendir cuentas.

La administración de la Hacienda Pública requiere la necesidad de rendición de cuentas, ya sea de su gestión o bien en términos de responsabilidad y respuesta de sus actos, en este contexto la intervención del órgano de control es fundamental.

Seguidamente se relevaron algunos órganos de control vigentes tanto en la nación como en las provincias de la Argentina, detallando su dependencia y competencia.

Se realizó una conceptualización y caracterización del control, rendición de cuentas, transparencia y presupuesto, con la mención de sus elementos y tipos, desarrollando los aspectos que lo componen.

También se mencionaron otros organismos no gubernamentales o complementarios nacionales e internacionales que contribuyen al fortalecimiento de las EFS con orientaciones que contribuyen a mejorar el control gubernamental.

El objetivo del presente trabajo es elaborar un manual de fiscalización que sirva de guía al Contador Fiscal del Tribunal de Cuentas de la Provincia de Misiones para el desarrollo de su tarea de fiscalización.

Con ese objetivo se estudiaron la importancia de los órganos de control externo, competencia y facultades de organismos nacionales y provinciales; la individualización



de tipos de control y rendición de cuentas, como así el presupuesto como herramienta de control e identificación de organismos que buscan fortalecer el control gubernamental.

Finalmente se especificó las características y funciones del fiscalizador o auditor, que es el que lleva a cabo la tarea de control de los organismos gubernamentales.

## **I-2. La importancia de las Entidades Fiscalizadoras Superiores: características, funciones y competencia**

Las Entidades Fiscalizadoras Superiores -EFS- son órganos públicos que tienen la función de fiscalizar la regularidad en las cuentas y la gestión financiera pública, también se les asigna en ocasiones funciones jurisdiccionales, de esta manera puede juzgar y hacer efectiva la denominada responsabilidad contable.

Groisman y Lerner<sup>4</sup> distinguen tres modelos básicos desde el punto de vista del diseño institucional, el modelo francés de la Corte de Cuentas (“Cour de Comptes”) organismo colegiado creado por Napoleón por ley de 1807, que, al igual que el Consejo de Estado, integra la Administración Pública, aunque con reconocida independencia. En Segundo lugar, los casos italiano (“Corte dei Conti”) y español (“Tribunal de Cuentas”) que constituyen modelos de instituciones colegiadas caracterizadas por su independencia.

Por último, puede identificarse el modelo angloamericano de “Contralor General” o “Auditor General”, según los casos, órgano unipersonal en la órbita del Congreso. Estos, si bien poseen, en general, una competencia que incluye el control legal y de regularidad, no tienen funciones jurisdiccionales e incorporan el control de gestión con el propósito de verificar la economía, la eficiencia y eficacia de los actos de la administración pública.

---

<sup>4</sup> Groisman, Enrique y Lerner, Emilia. (2000). Responsabilización por los controles clásicos. Documento publicado en el Libro “La responsabilización de la nueva gestión pública latinoamericana”. Consejo Científico del CLAD, coord. Buenos Aires: CLAD; BID; EUDEBA. <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/CLAD/UNPAN000179.pdf> . Pág. 7-8. (Accedido el 23/09/17)



Los Tribunales o Cortes de Cuentas tienen como característica común un diseño orientado fundamentalmente al control formal - legal, y al de regularidad (financiero-contable).

En relación a la competencia para la determinación de responsabilidades, según tengan o no atribuciones jurisdiccionales, pueden ser de dos tipos, los que tienen, pueden determinar la responsabilidad contable a través del juicio de cuentas<sup>5</sup>, y en su caso la responsabilidad administrativa a través del juicio de responsabilidad<sup>6</sup>. Las que no tienen atribuciones jurisdiccionales (modelo anglosajón<sup>7</sup>), el control está orientado más a lo correctivo que a lo punitivo, los informes que producen contienen observaciones y recomendaciones de carácter facultativo, generalmente emplean mecanismos de seguimiento.

En nuestro país existen dos tipos de instituciones de control externo de la hacienda pública, los Tribunales de Cuentas (21 jurisdicciones provinciales) y las Auditorías Generales (Nación, Provincia de Salta y Ciudad Autónoma de Buenos Aires); cada una con atribuciones y características propias de control, conforme al mandato constitucional.

Es trascendental mencionar que en Argentina el Tribunal de Cuentas de la Nación tuvo una vida no muy extensa visto que fue creado en 1956 por la Ley de Contabilidad Pública -decreto ley N° 23.354 ratificado por ley N°14.467- y en el año 1992 fue reemplazado el sistema de control nacional por la ley de administración financiera 24.156, creando la Auditoría General de la Nación como organismo de control externo y la Sindicatura General de la Nación como órgano de control interno.

Es así que la Constitución de la Nación Argentina establece en el Artículo 85 que el Control del Sector Público Nacional en sus aspectos patrimoniales, financieros y

---

<sup>5</sup> La responsabilidad contable deriva de la relación jurídica que vincula el Estado con un sujeto de derecho, y se refiere a los deberes relativos al cuidado, administración o disposición de bienes públicos. El juicio de cuentas es el procedimiento que se origina cuando la rendición de una cuenta por parte del responsable es objeto de reparos, y obliga al cuentadante a contestar los cargos y ofrecer pruebas. La sentencia puede imponer la obligación de resarcir los daños.

<sup>6</sup> La responsabilidad administrativa deriva de una relación jurídica de empleo o función pública, y comprende todas las situaciones por las cuales se causa un daño como consecuencia de la violación culposa o dolosa de deberes específicos en el ejercicio de esa función.

<sup>7</sup> En el artículo de referencia- Groisman y Lerner- mencionan los casos de Australia, Canadá, Estados Unidos, Inglaterra y, en América Latina, Argentina, Costa Rica y algunas EFS organizadas como Contralorías.



operativos será una atribución propia del Poder Legislativo; la Auditoría General de la Nación será el que sustenta con sus dictámenes el examen y la opinión del Poder Legislativo sobre el desempeño y situación general de la administración pública.

Este organismo de asistencia técnica del Congreso tienen autonomía funcional y el control de legalidad, gestión y auditoría de toda la actividad de la Administración Pública centralizada y descentralizada. La Norma que rige para el Control es la Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público N° 24.156.

Así también se menciona algunas provincias con sus correspondientes órganos de control externo y sus particularidades:

**Provincia de Salta:** el órgano superior de control externo es la Auditoría General de Salta, actúa e informa en el ámbito de la Legislatura Provincial, con independencia funcional administrativa y financiera; le compete el control posterior y auditoría de la gestión económica, financiera, patrimonial, presupuestaria y operativa en atención a los criterios de legalidad, economía, eficiencia y eficacia de la Hacienda Pública Provincial y Municipal, incluyendo los organismos descentralizados cualquiera fuese su modalidad de organización, etc. El sistema de control es no jurisdiccional de gestión de la hacienda pública provincial y municipal<sup>8</sup>;

**Provincia de Buenos Aires:** el órgano superior de control externo es el Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires, es un órgano de control administrativo con funciones jurisdiccionales, sus atribuciones se encuentran establecidas en el Capítulo VII de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires<sup>9</sup>;

**Provincia de Chaco:** el organismo de control externo es el Tribunal de Cuentas de la Provincia de Chaco, posee autonomía funcional y financiera, y sus atribuciones jurisdiccionales y competencia se encuentra estipulada en Constitución de la Provincia- Sección VI- Capítulo II- Artículo 178 y, en la Ley 4159-LOTIC y sus modificatoria Ley 4380 de la Provincia de Chaco.

---

<sup>8</sup>Marco normativo de la Auditoría General de la Provincia de Salta -<http://www.agpsalta.gov.ar/web/marco-normativo/78> - (Accedido el 20/09/17)

<sup>9</sup>Constitución de la Provincia de Buenos Aires. Artículo 159.

<http://www.htc.gba.gov.ar/images/legislacion/ConstitucionBsAs.pdf> (Accedido el 21/09/17)



### **I-3. El control: concepto, tipos y características de los mecanismos de control**

Es fundamental distinguir que la hacienda pública tiene origen, finalidad, procesos y organismos distintos a las haciendas privadas; en este sentido la hacienda pública es una hacienda administrativa con una finalidad que es el bien de la comunidad. Así también las normas para el control en la administración pública podrán marcar diferencias a las privadas considerando el objetivo o fin de las mismas.

Podemos conceptualizar al control como un mecanismo que permite vigilar que el poder sea fiel a sus compromisos y busque los medios que permitan mantener la exigencia de un accionar estatal que satisfaga al bien común.

Es así que Aramouni <sup>10</sup> entiende la necesidad de emancipación que deben tener los organismos de control externo para dar respuestas al control de las cuentas públicas, y expresa:

Es sabido que la opinión popular tiende a identificar poder con corrupción y total ausencia de justicia. Por lo que consecuentemente es necesario dotar de transparencia a los actos administrativos y contar con un adecuado sistema de control que permita una ágil y eficiente fiscalización de la cosa pública en todos sus niveles. Para ello es imprescindible la autonomía e independencia del órgano de control externo, que consagra la constitución provincial.

La necesidad del control se fundamenta en que el estado maneja fondos que no son propios, sino que pertenecen a la sociedad quien delega la potestad de recaudarlos y administrarlos con el objeto de proveer bienes y servicios a la comunidad en su conjunto.

Para Atchabahian <sup>11</sup> el control se traduce en el proceso y efecto de fiscalización y de revisión de la actividad realizada por los entes económicos. Es decir, implica supervisar la actividad administrativa económica de la hacienda, llevada a cabo por los órganos ejecutivos.

---

<sup>10</sup> Aramouni Alberto. (2000). Derecho Municipal. Quilmes, Buenos Aires: Editorial Némesis S.R.L. Pág. 222

<sup>11</sup> Atchabahian Adolfo. (2013). Régimen Jurídico de la Gestión y del Control en la Hacienda Pública- Argentina. La LEY (Edición actualizada 2013). Pág.15-18.

Así también considera que el control aplicado a la finalidad particular de la contabilidad Pública, debe ser dividido en dos aspectos esenciales:

- a) El control directivo, dirigido a orientar el gobierno general de la hacienda; por consiguiente, él es sustancial, genérico o global, y de mérito;
- b) El control administrativo, encaminado a preservar la regularidad de la gestión ejecutiva y que es, por ende, formal, detallado y de legalidad.

El control directivo se pone de relieve en la valuación y previsión de los ingresos y de los gastos, en la adopción de normas adecuadas de operatoria y de planes de registro contable, en el análisis del mérito o calidad de la gestión, y en la investigación de las fallas para corregir desviaciones del sistema.

El control administrativo se manifiesta al fiscalizar la ejecución del presupuesto, al aplicar las reglas de procedimiento financiero, en la auditoria de registros contables, para descubrir errores, y en el examen de la conducta de los agentes públicos para deslindar su responsabilidad por los perjuicios que pudiera ser causado a la hacienda pública. Este control administrativo ha sido objeto de varias clasificaciones, de acuerdo con criterios diferentes. A continuación se mencionan algunas:

- a) Criterio fundado en el sujeto que lo realiza: según fuere la ubicación funcional de quien se halla encargado de cumplir los actos de control, este puede ser interno o externo. El control es interno cuando el sujeto que lo ejerce depende del ente cuyos actos supervisa, es decir depende de su estructura. En la hacienda pública, el control es interno cuando lo efectúa una oficina que depende del órgano controlador (SIGEN; Contaduría General).

El control es externo cuando el órgano supervisor no depende del ente Fiscalizado. En la hacienda pública, es control externo el desempeñado por un órgano que no pertenece a la jurisdicción del fiscalizado (AGN; Tribunal de Cuentas)

- b) Criterio del momento: según la oportunidad en que el control se efectúa respecto del acto fiscalizado, aquel puede ser preventivo, concomitante o ulterior.



Es preventivo cuando se ejercita con anterioridad al acto, como ocurre con el control por intermedio del presupuesto.

Es concomitante cuando, juntamente con el acto, se lleva a cabo la acción de control; por ejemplo los actos del Tribunal de Cuentas cuando fiscaliza o vigila las operaciones financieras- patrimoniales del Estado.

El control es ulterior o crítico cuando se cumple luego de practicado el acto, tal como el efectuado por el Poder Legislativo, cuando aprueba o desecha la cuenta de inversión.

c) Criterio de continuidad: el control puede ser alternado, sistemático, periódico o eventual.

d) Criterio de la intensidad: el control puede ser analítico o sintético.

e) Criterio de la forma: el control puede ser escritural o revisivo. En el primero se realiza un registro ordenado y conforme a procedimientos metódicos de todos los actos de la hacienda, en tanto que el control revisivo se hacen comprobaciones aisladas o in situ.

#### **I-4. Rendición de Cuentas**

Peruzzoti<sup>12</sup> se refiere a la rendición de cuentas como una forma específica de vínculo que las autoridades políticas establecen con la ciudadanía en los regímenes democráticos- representativos; en este contexto el gobierno representativo combina un marco institucional de autorización del poder con uno orientado a asegurar la responsabilidad y receptividad de los agentes autorizados de manera que estos últimos se ajusten a la legalidad, el debido proceso y que sus decisiones reflejen las demandas ciudadanas.

---

<sup>12</sup> Peruzzoti Enrique. (2008). Marco Conceptual de Rendición de Cuentas. Ponencia preparada para la Reunión Técnica de la OLACEFs, Auditoría General de la Nación, Buenos Aires Argentina, 28 y 29/08/2008. <http://acij.org.ar/wp-content/uploads/2010/12/peruzzotti-marco-conceptual-de-la-rendicic3b3n-de-cuentas.pdf> . Pág.1 y 6. (Accedido el 26/07/18)



Siguiendo con su conceptualización, supone a la rendición de cuentas como una relación caracterizada por tres aspectos;

- 1) la rendición de cuentas es externa, es decir, supone un acto de control o supervisión por parte de alguien que no es miembro del cuerpo o agencia sujeta a fiscalización.
- 2) toda rendición de cuentas supone una interacción o un intercambio de al menos dos vías (la demanda de respuestas, una respuesta, y eventualmente la rectificación). No es suficiente con que haya actores dispuestos a rendir cuentas, la accountability requiere de actores dispuestos a exigir cuentas.
- 3) la rendición de cuentas supone el derecho de una autoridad superior a exigir respuestas, en el sentido que los que demandan explicaciones lo hacen en función de poseer la autoridad para hacerlo y para eventualmente imponer sanciones.

A modo de síntesis, se considera que la rendición de cuentas es externa e independiente del organismo que se fiscaliza, debe haber un interacción entre los actores que rinden y exigen cuentas, y contar con el mandato suficiente para su implementación.

Podemos apreciar que en los últimos tiempos, distintos organismos, nacionales e internacionales, inducen a un fortalecimiento de los mecanismos de rendición de cuentas, buscando que la sociedad sea convenientemente informada de la buena aplicación de los recursos públicos y que garanticen la gobernabilidad.

La Organización Latinoamericana de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS) reunida en Asunción, Paraguay, emitió el 22/10/2009 la Declaración de Asunción de los Principios sobre Rendición de Cuentas. La Asamblea General consideró que la rendición de cuenta constituye un aspecto fundamental para la gobernabilidad de los países entre otros, y respetando a los ordenamientos jurídicos de cada nación, referentes al sistema de control y fiscalización, acordaron<sup>13</sup> adoptar y difundir los siguientes 8 principios de rendición de cuentas:

---

<sup>13</sup> OLACEF-XIX Asamblea General (2009)- Declaración de Asunción- Principios sobre Rendición de Cuentas- <http://www.olacefs.com/declaracion-de-asuncion-principios-sobre-rendicion-de-cuenta-> (accedido el 13/09/17)



1. La Rendición de Cuentas es la base para un buen gobierno.

Es aquí donde la Entidades Fiscalizadoras tiene la tarea de vigilar el adecuado funcionamiento del sistema de rendición de cuentas, que promuevan el fortalecimiento institucional, la confianza ciudadana, el estado de derecho de los países, el combate a la corrupción, el desarrollo de políticas públicas que atiendan las necesidades y demandas de la ciudadanía, y en general elevar los niveles de gobernabilidad y probidad.

2. Obligación de informar y justificar.

Las decisiones que tome todo funcionario público deberá informarlas y justificarlas públicamente; tanto los ciudadanos, como las agencias de control y los poderes públicos deben tener la capacidad de demandar explicaciones de manera tal que se habilite procesos reflexivos de toma de decisiones y valoración de políticas públicas, uso de los fondos públicos y rectitud en la función pública que aseguren el mayor bienestar posible para la ciudadanía.

3. Integralidad del sistema de rendición de cuentas.

Tanto las EFS como los gobiernos serán responsables de que exista frecuente y fluida coordinación entre la diversidad de actores sociales que interactúan en el plano interinstitucional como con la sociedad civil en el sistema de rendición de cuentas. Asimismo, las EFS deben fomentar los beneficios de la interacción entre los diferentes actores y promover que cada uno ejercite su papel, de manera integrada, para el funcionamiento óptimo del sistema de rendición de cuentas.

4. Transparencia de la información.

Los órganos de control deben promover que la información presentada por las instituciones y funcionarios públicos, referente a la rendición de cuentas, debe ser confiable, relevante, clara, accesible, comprensible, completa, medible, verificable, oportuna, útil y pública para el ciudadano, promoviéndose el uso de diferentes



medios para su comunicación, con el objeto de lograr una adecuada difusión a los actores interesados. Además, las EFS promoverán el desarrollo e implementación de normativas, sistemas y, metodologías e indicadores, que permitan realizar mediciones y evaluaciones permanentes de la gestión pública y de la rendición de cuentas.

#### 5. Sanción del incumplimiento.

Los actores que demanden cuentas deben tener capacidad para aplicar o solicitar ante las autoridades competentes, las sanciones pertinentes a los funcionarios públicos que hayan violados sus deberes o incumplidos sus obligaciones. Además, se debe tener en cuenta factores como jerarquía y obligaciones del funcionario, el impacto de la gestión a su cargo, la reiteración o reincidencia de acciones.

#### 6. Participación ciudadana activa.

Las EFS deben fortalecer sus estrategias, nexos y mecanismos de comunicación e interacción con la sociedad civil, encaminándolo a incluirlos activamente en los sistemas de rendición de cuentas que estén implementados en la región; capacitaran a los funcionarios para que sean verdaderos rendidores de cuenta ante la ciudadanía; y promoverán acciones necesarias para mejorar el conocimiento acerca de la lógica que gobierna a todo el sistema de rendición de cuentas, como un aporte al ciudadano para que ejerza adecuadamente su papel en el sistema.

#### 7. Marco legal completo para la rendición de cuentas.

Las EFS velarán por la implementación, fortalecimiento, actualización continua y la aplicación efectiva de un marco normativo completo, que regle la rendición de cuentas de forma permanente, que incluya, entre otros aspectos, normativa sobre temas de evaluación de la gestión de las instituciones públicas, de acceso a la información pública, de control interno, de lucha contra la corrupción y de sanción.



## 8. Liderazgo de las EFS.

Las EFS deben establecer acciones concretas para contribuir al fortalecimiento del sistema, en procura del buen gobierno. Para ejercer el liderazgo deben fortalecer sus estrategias, sus capacidades y recursos, y procurarán la cooperación y alianzas nacionales e internacionales con diferentes actores, que le permitan compartir conocimientos y experiencias y aumentar sus potencialidades en esta materia.

Estos principios constituyen una guía para los miembros de OLACEFs para promover el adecuado ejercicio de la rendición de cuentas; el rol que le comprende a las EFS conlleva a un papel clave e inevitable en el proceso de rendición de cuentas, y en el suministro de información para la comprensión de la ciudadanía respecto a la utilización de los fondos públicos.

### **I-4.1.La importancia de la Transparencia en la rendición de cuentas**

Se dice que transparencia es una cualidad de transparente, según la Real Academia Española- concepto que se podría considerar más acertado- transparentes es “que se comprende sin duda o ambigüedad”.

Señala Peruzzoti<sup>14</sup> que una política de transparencia orientada a la rendición de cuentas debe asegurar que tanto el público como el resto de los agentes estatales reciban información adecuada sobre los distintos aspectos del quehacer de una agencia estatal a fin de permitirles a estos últimos una evaluación y fiscalización de los aspectos más relevantes de la gestión.

La transparencia requiere que la información se presente en un formato accesible de manera de asegurar que los datos puedan ser leídos y comprendidos por un amplio número de actores y no solamente por un grupo de expertos. Además que sean confiables, reales, válidas y relevantes.

---

<sup>14</sup> Peruzzoti Enrique. Op. Cit. Pág. 8.



De la Fuente y de la Calle <sup>15</sup> considera que la exigencia de la transparencia se plantea con un doble alcance. En su ámbito externo, se dirige a ordenar las relaciones de la administración con los ciudadanos. Por su parte, en su enfoque interno, se orienta a lograr un adecuado diseño de la organización con funciones y niveles de responsabilidades perfectamente definidos y delimitados, fomentando el compromiso de todos sus integrantes. Este segundo elemento de la transparencia permite que el análisis de sus debilidades, deficiencias o carencias estructurales, en su régimen jurídico o en su funcionamiento, constituya una constante para su mejora.

En relación al cumplimiento de legalidad, estima que la gestión realizada garantiza un grado de transparencia considerable, en la medida en que la misma se ajusta a los requisitos y procedimientos establecidos. Pero la exigencia de la transparencia en la gestión, desde el aspecto de la legalidad, no puede limitarse a la estricta satisfacción del acceso a la documentación o a la adopción de una política informativa respecto de todo el proceso de la gestión, sino que ha de extenderse del ámbito objetivo al ámbito subjetivo de los responsables públicos permitiendo conocer el motivo de sus decisiones y su ajuste al interés general.

#### **I-4.2. Formas de Rendición de Cuentas**

O'Donnell<sup>16</sup> distingue en primer lugar, dos formas de rendición de cuentas o accountability: vertical y horizontal. Según el autor, la rendición de cuentas se desarrolla en dos direcciones: una vertical que indica una acción de un controlador externo (la sociedad civil, la prensa o el electorado) sobre el estado por un lado, y, una horizontal reflejada en el accionar de ciertos actores y agencias estatales que tienen como misión la función de supervisar otros órganos del Estado por el otro. En el eje vertical, la rendición de cuentas es impulsada por un sujeto que se encuentra en la sociedad y que busca fiscalizar el comportamiento de un agente estatal. En cambio en el eje horizontal tanto el sujeto como el objeto de control son agentes estatales.

---

<sup>15</sup>De la Fuente y de la Calle, María José. (2017). La transparencia como instrumento de mejora de la gestión pública y herramienta para la rendición de cuentas y la exigencia de responsabilidades. Madrid. Revista Española de Control Externo • vol. XIX • N° 56. Edita Tribunal de Cuentas de Madrid. <http://www.tcu.es/export/sites/default/content/PdfAbsys/Revista-56.pdf>. Pág. 54-55. (Accedido el 29/09/17).

<sup>16</sup> O'Donnell en Peruzzoti E.- Op.Cit. Pág. 10-13.



Además destaca la importancia del funcionamiento de las agencias de accountability horizontal asignadas (Ombudsman, auditorías, controladores, fiscalías, contralorías y similares) las que están legalmente encargadas de supervisar, prevenir, desalentar, promover la sanción, o sancionar acciones u omisiones presuntamente ilegales. Estas se distinguen porque están funcionalmente especializadas en la rendición de cuentas y su accionar se basa en criterios profesionales y técnicos.

#### **I-4.3.El presupuesto como herramienta de control**

La hacienda pública requiere formular a priori un plan financiero, que examine y valore las necesidades a cubrir y los medios destinados al logro de ese intento; es esencial en toda acción económica la previsión y el orden, esto se consigue a través de la preparación periódica de planes financieros, que reciben la nominación de presupuestos.

Atchabahian<sup>17</sup> realiza una síntesis de los caracteres específicos del presupuesto:

- a) Es un acto administrativo- legislativo, con fuerza de ley. Es acto administrativo atendiendo que en su elaboración interviene activamente el poder administrador y porque su ejecución corresponde al mismo órgano; es acto legislativo, en cuanto emana de un pronunciamiento del congreso;
- b) Es una autorización conferida por el Poder Legislativo para efectuar gastos por cuenta y a cargo del Estado;
- c) Es limitativo en los conceptos y montos a gastar. El presupuesto, en el aspecto de los gastos, constituye una limitación cuantitativa y cualitativa de los gastos a efectuar durante el ejercicio financiero. Los límites máximos previstos constituye una autorización y no una obligación en aquel sentido.
- d) Es un acto periódico. El presupuesto tiene periodo de vigencia y de ejecución, denominado ejercicio financiero. Finalizado éste, caducan los créditos

---

<sup>17</sup> Atchabahian Adolfo. (2013). Régimen Jurídico de la Gestión y del Control en la Hacienda Pública- Argentina. La LEY (Edición actualizada).Pág. 170-171



contenidos en la ley y el Poder Ejecutivo no podrá ordenar nuevos gastos o contraer compromisos con cargo a esos créditos;

e) Estima los recursos del ejercicio; se calcula el rendimiento probable de las distintas fuentes de ingresos del Estado, sean estas originarias o derivadas. El cálculo de los recursos es de carácter estimativo y tiene la finalidad de equilibrar los gastos autorizados (regla del equilibrio) con los ingresos presuntos.

Podemos mencionar que el presupuesto- norma jurídica, de cumplimiento obligatorio- es un elemento de control competente para demostrar que el poder administrador ha respetado lo establecido en la ley, y para impedir a los órganos de gestión incurrir en extralimitaciones. Al ser de índole escritural se manifiesta en la contabilidad de ejecución del presupuesto, cuya finalidad es doble: evitar al Poder Ejecutivo involuntarios excesos (hacer gastos no autorizados o sobrepasar los límites prefijados); y permitir al Poder Legislativo verificar si el Poder Ejecutivo se mantuvo dentro de las normas presupuestarias.

En este contexto, la fiscalización de la ejecución del presupuesto, previamente autorizado mediante la aprobación de la Ley de Presupuesto, es el principal mecanismo para conseguir una administración transparente y eficaz en la gestión de los fondos públicos de un gobierno democrático.

Es así, que el control externo, en función a su autoridad, fiscaliza el cumplimiento de las finalidades y objetivos que se determina en la Ley de Presupuesto aprobada.

Para Atchabahian<sup>18</sup>, las previsiones presupuestarias sobre egresos- gasto público- pueden ser consideradas desde los puntos de vista financiero, económico y contable.

En el aspecto financiero, el gasto atiende al cumplimiento de los fines del Estado: para la ciencia de las finanzas, gasto público es toda salida de fondos que se requiera con destino a la satisfacción de necesidades públicas; para la ciencia

---

<sup>18</sup> Atchabahian Adolfo. Op.Cit. Pág. 330- 331



económica, gasto es todo egreso de numerario, no compensado por una incorporación equivalente de bienes de patrimonio de la hacienda.

La contabilidad pública considera la autorización legislativa de las previsiones para gastar, estima como gasto público toda erogación de fondos del tesoro, que ordena el órgano directivo de la hacienda, con sujeción a normas de procedimientos y operatoria, con fijación cuantitativa y cualitativa. El interés repara en el movimiento de fondos del tesoro y en la legalidad de la causa- fuente que motiva dicho movimiento. La causa- fuente se refiere tanto a la competencia del órgano ordenador del gasto, como al cumplimiento de las formas del acto administrativo financiero y a la existencia de crédito suficiente en su concepto y monto.

#### **I-5. Organizaciones de Entidades Fiscalizadoras Superiores Internacionales- Nacionales y su relación con otros organismos de Control**

En este apartado se mencionan las organizaciones que tienen interés de mejorar el control y rendición de las cuentas públicas, ya sean internacionales o nacionales; así también fortalecer a los organismos que realizan el control en cada una de sus jurisdicciones, mediante la aplicación de principios fundamentales y mecanismos modernos que permitan detectar, prevenir, sancionar, etc. el desvío de los fondos públicos.

En el ámbito internacional podemos mencionar a la Organización Internacional de Entidades Superiores (INTOSAI), es un organismo autónomo, independiente y apolítico; además un órgano no gubernamental reconocido como de carácter consultivo especial por el Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas. Esta organización proporciona un marco institucional a los fines de mejorar la fiscalización superior y fortalecer la posición, la competencia y el prestigio de las distintas entidades que realiza dicha labor en sus respectivos países y agrupa a las EFS de todo el mundo.

Así también se constituyen subgrupos de carácter regional, como ser la EUROSAI, la AROBASAI y la OLACEFS, siendo esta última la que agrupa a los países Latinoamericanos y el Caribe.



Es así que, en su carácter de órgano consultivo y a fin de precisar la posición de las EFS con respecto al desarrollo sostenible, se llevó a cabo la 23° Simposio Naciones Unidas/INTOSAI (celebrado en el Centro Internacional de Viena del 2 al 4 de marzo de 2015)<sup>19</sup>, organizado en estrecha cooperación entre la Secretaría General de la INTOSAI y el Departamento de Asuntos Económicos y Sociales de las Naciones Unidas (DAES). El tema del simposio fue “Agenda de las Naciones Unidas para el Desarrollo después de 2015: Papel y posibilidades de las EFS en la implementación del desarrollo sostenible”.

Señalan la importancia de garantizar la transparencia, eficacia y obligación de rendir cuenta de las instituciones públicas como requisito previo para el desarrollo sostenible. Con este fin, todos los países tienen que asegurarse de que cuenten con sistemas para la gestión eficiente y transparente de los recursos públicos.

De igual forma, la Asociación de Entidades Oficiales de Control Público-ASUR, que está integrada por las Entidades Públicas de Control Externo de los países signatarios del Mercosur que firmaron el Estatuto<sup>20</sup>, es una entidad sin fines de lucro que se apoya en la identidad de todas las instituciones del control externo de la hacienda pública y en el respeto al ordenamiento jurídico de cada una de ellas. En la Argentina está representado por el Secretariado Permanente de la los Tribunales de Cuentas de la República Argentina.

Esta asociación tiene como objetivo, entre otros, el intercambio permanente de documentación e información técnica entre sus miembros; cooperación técnica, promoción de eventos y realización de actividades académicas, docentes, de investigación y asesoría; la formulación de una terminología homogénea en los procedimientos y técnicas de control, la postulación de modelos institucionales de control externo con funciones fiscalizadoras y jurisdiccionales; la prestación de asesoría técnica en materia de control externo de las finanzas y otras materias relacionadas con la administración financiera de los Estados y de la comunidad.

---

<sup>19</sup>INTOSAI- Organización Internacional de Entidades Superiores  
[http://www.intosai.org/fileadmin/downloads/downloads/5\\_events/symposia/reports/SP\\_23\\_UN\\_INT\\_SympReport\\_Fin.pdf](http://www.intosai.org/fileadmin/downloads/downloads/5_events/symposia/reports/SP_23_UN_INT_SympReport_Fin.pdf) (Accedido el 11/08/18).

<sup>20</sup>Estatuto de ASUR -  
[http://www.tribunalesdecuentas.org.ar/index/index.php?option=com\\_content&view=article&id=53](http://www.tribunalesdecuentas.org.ar/index/index.php?option=com_content&view=article&id=53) (Accedido el 21/09/17).



Así también podemos mencionar que en materia de control público, el Artículo III de la CICC<sup>21</sup> establece que los Estados Partes convienen en considerar la aplicabilidad de medidas, dentro de sus propios sistemas institucionales, destinadas a crear, mantener y fortalecer (...) 9. Órganos de Control superior, con el fin de desarrollar mecanismos modernos para prevenir, detectar, sancionar y erradicar practica corruptas.”

Por su parte, la CNUCC<sup>22</sup> en la asamblea general llevada a cabo el 31 de octubre de 2003, por Resolución 58/4 resolvieron tener como finalidad lo determinado en el art. 1, inciso c), que propone “promover la integridad, la obligación de rendir cuentas y la debida gestión de los asuntos y los bienes públicos” y, en el Sector Público, lo determinado en el art. 7, punto 4 que establece que “cada Estado Parte, de conformidad con los principios fundamentales de su derecho interno, procurará adoptar sistemas destinados a promover la transparencia y a prevenir conflictos de intereses, o a mantener y fortalecer dichos sistemas”; por lo expuesto se puede afirmar que se busca impulsar el buen gobierno, la transparencia en la gestión y la rendición de cuentas.

Se debe resaltar que en esta asamblea se ha realizado un expreso reconocimiento al gobierno de la Argentina por haber atendido en Buenos Aires, del 4 al 7 de diciembre de 2001, la reunión preparatoria oficiosa del Comité Especial encargado de negociar una convención contra la corrupción.

La CNUCC entiende que la corrupción enerva la democracia y el estado de derecho, es una plaga malintencionada que tiene un amplio espectro de consecuencias corrosivas para la sociedad. Este fenómeno inicuo se da en todos los países —grandes y pequeños, ricos y pobres— pero sus efectos son especialmente ruinosos en el mundo en desarrollo. La corrupción afecta infinitamente más a los pobres porque desvía los fondos destinados al desarrollo, desmejora la capacidad de los gobiernos de ofrecer

---

<sup>21</sup> Convención Interamericana Contra la Corrupción suscribió este convenio teniendo presente que para combatir la corrupción es responsabilidad de los Estados la erradicación de la impunidad y que la cooperación entre ellos- estados partes- es necesaria para que su acción sea efectiva. [http://www.oas.org/es/sla/ddi/tratados\\_multilaterales\\_interamericanos\\_B-58\\_contra\\_Corrupcion.asp](http://www.oas.org/es/sla/ddi/tratados_multilaterales_interamericanos_B-58_contra_Corrupcion.asp). (Accedido el 11/08/18).

<sup>22</sup> Convención de las Naciones Unidas Contra la Corrupción. [https://www.unodc.org/pdf/corruption/publications\\_unodc\\_convention-s.pdf](https://www.unodc.org/pdf/corruption/publications_unodc_convention-s.pdf)- Pág. 7, 10-11. (Accedido el 11/08/18).

servicios básicos, sustenta la desigualdad y la injusticia y desalienta la inversión y las ayudas extranjeras.

En este contexto se fundamenta la importancia de fortalecer los órganos de control, la rendición de cuentas y la transparencia en los gobiernos democráticos, tendientes a obtener prácticas que beneficien a la sociedad.

En nuestro país existe una asociación civil, constituida por Tribunales de Cuentas de las Provincias, municipios y organismos públicos, que es el Secretariado Permanente de Tribunales de Cuentas de la República Argentina - SPTCRA<sup>23</sup>, miembro afiliado a la Organización Latinoamericana de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS); esta tiene como finalidad establecer una comunicación permanente y una relación directa entre todos sus miembros asociados, a los fines de la investigación, información, asistencia técnica, capacitación, estudio y especialización en las materias relativas al control y fiscalización de la hacienda pública, como así velar por el respeto institucional de los Tribunales de Cuentas como órganos de raigambre constitucional .

El Tribunal de Cuentas de la provincia de Misiones forma parte del SPTCRA.

En su oportunidad, el SPTCRA ha creado el órgano de estudios denominado Instituto de Estudios Técnicos e Investigación (IETeI), el que tiene como objeto el estudio del control de la hacienda pública; sirve de apoyo técnico del Secretariado Permanente y de los Tribunales de Cuentas que lo conforman, en su investigación, asesoramiento en temas de interés institucional, formulación de Normas de uso general, entre otros temas.

También se destaca la Red Federal de Control Público, esta fue creada como un emprendimiento organizacional que integra y complementa las estructuras de Fiscalización y auditoría, en el orden nacional, provincial y municipal.

---

<sup>23</sup>SPTCRA. [http://www.tribunalesdecuentas.org.ar/index/index.php?option=com\\_content&view=article&id=45&Itemid=5](http://www.tribunalesdecuentas.org.ar/index/index.php?option=com_content&view=article&id=45&Itemid=5) (Accedido el 21/09/17).



La misma se conformó a través de un Convenio entre órganos gubernamentales de control<sup>24</sup>, cuya iniciativa tuvo el Poder Ejecutivo Nacional en el año 2002, con la finalidad de evaluar el desempeño de los programas sociales ejecutados por cada una de las jurisdicciones, consistiendo en relevamientos y acciones directas en el campo, como así también constituirse como garante de cobertura de control de la ejecución de las políticas públicas en el ámbito nacional.

### **I-6. Función e importancia de los fiscalizadores de los organismos de control externo**

Los organismos de control externo, conforme a su mandato constitucional, tienen una función indelegable que es el control de las rendiciones de cuentas, desde este aspecto tanto el control de cumplimiento legal y financiero, como el control de gestión, requiere de un actor esencial que es el auditor o fiscalizador.

El auditor o fiscalizador debe tener lineamientos y criterios definidos por el órgano de control para llevar a cabo su labor, debe cumplir principios que incumben a la conducta profesional, como ser, independencia, ética, compromiso, y otros que corresponden a la tarea de fiscalización, así como, conocimiento y experiencia, habilidades para trabajar en equipo y discreción profesional, debiendo estar alerta y receptivo durante todo el proceso de fiscalización o auditoría, como así también mantener una comunicación constante con el auditado y su equipo.

Para Moreno<sup>25</sup> el rol del auditor será diferente, según el tipo de examen que realiza, el tipo de control que ejerce y los niveles de independencia con que opera.

Señala que el papel del auditor difiere si el mismo realiza exámenes de cumplimiento, que si realiza examen de gestión. Así también se debe complementar con los equipos de auditoría de acuerdo a la naturaleza de la organización que se va a examinar. Es necesario que el auditor cuente con herramientas que le permita hacer análisis organizacionales, relevamiento de riesgos e identificación de áreas críticas,

---

<sup>24</sup> RED Federal. Está conformado por: la Sindicatura General de la Nación (SIGEN); unidades de Auditoría Interna de cada Ministerio integrante (UAI) y los Organismos de Control Local (OCL). [www.sigen.gob.ar/red-federal.asp](http://www.sigen.gob.ar/red-federal.asp) (Accedido el 01/09/17).

<sup>25</sup> Moreno María Estela (2014) El Anfibio. La Auditoría Gubernamental Contemporánea- Entre La Teoría y La Realidad. Buenos Aires. Osmar D. Buyatti- Librería Editorial. Pág. 34 - 36

además del conocimiento de técnicas contables y legales. Respecto al tipo de control, puede ser interno o externo. En relación a la independencia, entiende que se puede consensuar criterios con el auditado sin perder criterio profesional, la actuación del profesional debe ser con responsabilidad y de compromiso con la gestión, que el conocimiento técnico como así su informe sea de utilidad para el auditado y que pueda agregar y dar valor a la gestión gubernamental.



## **CAPITULO II- MARCO REFERENCIAL: NORMAS DE CONTROL GUBERNAMENTAL Y ANALISIS DE MANUALES**

Las entidades fiscalizadoras deben garantizar mecanismos de control que respondan el cumplimiento de normas y principios fundamentales de auditoría del sector público, por lo que en este capítulo se realizó un relevamiento de normas desarrolladas por la INTOSAI, que son esenciales para la credibilidad, calidad y profesionalismo de la fiscalización.

Además los lineamientos que se aplican en toda auditoría del sector público son desarrollados conforme lo dispone la ISSAI 100, independientemente del contexto y tipo de auditoría que se realice. Por ello se han detallado el marco de referencia, los elementos que lo conforman y los principios que son fundamentales para toda auditoría.

Finalizado el capítulo se ha desarrollado relevamiento de manuales de control que siguen los lineamientos de normas desarrolladas para mejorar los estándares de control tanto nacional como internacional y otros aportes que sirven como modelo de control.

### **II-1. Análisis de Normas y Principios estándares internacionales aplicables al control del sector público**

Es este apartado se analizaron las normas desarrolladas por la INTOSAI, que tienen por objetivo motivar una auditoría independiente y eficaz por parte de las EFS.

En el desarrollo se destaca la participación y los principios que debe cumplir el fiscalizador para llevar a cabo su tarea y posteriormente la clasificación de las normas internacionales de las EFS- ISSAIs-, indicando el marco referencial que comprenden cuatro niveles: el nivel 1 contiene los principios fundamentales, el nivel 2 establece los requisitos previos para el funcionamiento apropiado y la conducta profesional de las EFS, los niveles 3 y 4 se refiere a la conducción de las auditorías individuales.



Por otra parte el Código de Ética y Normas de Auditoría de la INTOSAI <sup>26</sup> establece como uno de los postulados básicos de fiscalización que: La obligación de rendir cuenta, por parte de las personas o entidades que manejan recursos públicos, está cada vez más en la conciencia de todos por lo que hay una mayor necesidad de que dicha obligación se cumpla de forma correcta y eficaz.<sup>27</sup>

En este esquema conceptual de normas y códigos se denota la importancia del control y la necesidad de fijar patrones éticos, de manera tal que se procure profundizar los mecanismos democráticos de responsabilización y transparencia de la administración pública.

Para llevar adelante este control es indispensable que el fiscalizador o Auditor tenga presente ciertos principios éticos. En tal sentido la INTOSAI establece normas sobre los derechos y el comportamiento de los auditores indicando que:

Las normas generales de fiscalización incluyen: (a) Los auditores y las EFS deben ser independientes; (b) Las EFS deben evitar los conflictos de intereses entre el fiscalizador y la entidad fiscalizada; (c) Los auditores y la EFS debe poseer la competencia profesional exigida; (d) Los auditores y las EFS deben emplear la debida diligencia y el máximo interés en el cumplimiento de las normas de auditorías de la INTOSAI (...)<sup>28</sup>

Además, a través de la conformación de los Comités intenta elaborar normas, organizar congresos y promover estudios en el ámbito de la fiscalización pública destinada al conjunto de la INTOSAI; de esta manera podemos mencionar a las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores- ISSAIs- que contienen principios fundamentales, requisitos y lineamiento de mejores prácticas para la administración pública.

---

<sup>26</sup> Código de Ética y Normas de Auditoría, del que Argentina forma parte, fue aprobado por el Comité Directivo en su 44° reunión celebrada en Montevideo en noviembre de 1998- En el Cap. I trata de Postulados básicos de la Fiscalización Públicas y en el Capítulo II - 2.2 Norma sobre el los derechos y el comportamiento de los auditores- [http://doc.contraloria.gob.pe/libros/2/pdf/Codigo%20Etica\\_normas-Auditoria\\_INTOSAI.pdf](http://doc.contraloria.gob.pe/libros/2/pdf/Codigo%20Etica_normas-Auditoria_INTOSAI.pdf). (Accedido el 12/08/18).

<sup>27</sup> Código de Ética y Normas de Auditoría para auditores del sector público- Capítulo I- pto. 1.0.20. Pág. 30. (Accedido el 12/08/18).

<sup>28</sup> Código de Ética y Normas de Auditoría para auditores del sector público Capítulo II – pto. 2.2.1. Pág. 42. (Accedido el 12/08/18).



A continuación se exponen el marco referencial de las normas emitidas por el Comité destinada al conjunto de la INTOSAI, las que se clasifican en 4 Niveles:

**Cuadro 1 – Marco de referencia de normas profesionales de la INTOSAI**

Nivel	Concepto	Referencia
I	Líneas básicas de auditoría	ISSAI I - Declaración de Lima <sup>29</sup>
II	Requisitos Previos para el funcionamiento de EFS(s) <sup>30</sup>	ISSAI(s) Nros. :10, 11, 12, 20 y 40;
III	Principios Fundamentales de Auditorías <sup>31</sup>	ISSAI(s) Nros.: 100 (Sector Pub.), 200 (Aud. Financiera), 300 (Aud. Desempeño) y 400 (Aud. Cumplimiento)
IV	Directrices de Auditorías <sup>32</sup>	Generales y sobre temas específicos

Así también, se menciona las Directrices para la buena gobernanza (INTOSAI GOV)<sup>33</sup>, en ella se pueden encontrar Directrices sobre Normas de Control Interno y Sobre Normas de Contabilidad.

## **II-2. Lineamientos de la Auditoría del Sector Público desarrolladas por la ISSAI**

En este apartado se expone los principios fundamentales que se aplican en toda tarea de auditoría del sector público, independientemente de su contexto. Estos lineamientos están contenidos en la ISSAI 100.

En primer lugar se desarrolló el marco de referencia, que comprende: el mandato, los objetivos y tipificación de la auditoría del sector público.

En segundo término se detalló los elementos básicos, que incluye: las tres partes de la auditoría, los criterios para evaluar el asunto y la información resultante de la materia en cuestión; a su vez estos elementos se clasifican en dos tipos de compromisos.

<sup>29</sup> ISSAI 1: [file:///C:/Users/PC9035/Downloads/lima\\_es%20\(4\).pdf](file:///C:/Users/PC9035/Downloads/lima_es%20(4).pdf). (Accedido el 12/08/18)

<sup>30</sup> <http://www.intosai.org/es/issai-executive-summaries/2-requisitos-previos-para-el-funcionamiento-de-las-efss.html>. (Accedido el 13/09/17).

<sup>31</sup> ISSAIs 10, 11, 20 y 40. <http://www.intosai.org/es/issai-executive-summaries/3-principios-fundamentales-de-auditoria.html>. (Accedido el 13/09/17).

<sup>32</sup> ISSAIs 100, 200, 300 y 400. <http://www.intosai.org/es/issai-executive-summaries/4-directrices-de-auditoria.html>. (Accedido el 13/09/17).

<sup>33</sup> Directrices de auditoría. <http://www.intosai.org/es/issai-executive-summaries/directrices-de-la-intosai-para-la-buena-gobernanza-intosai-gov.html>. (Accedido el 13/09/17).

Se realizó también un cuadro comparativo de la aplicación de las ISSAIs conforme al tipo de auditoría.

Finalmente, se describen los principios fundamentales para la realización de una auditoría, que comprende principios relacionados con los requerimientos organizacionales de las EFS, principios generales que el auditor debe considerar en la auditoría y principios relacionados con los pasos específicos de la auditoría.

### **II-2.1. Análisis del Marco de referencia para la Auditoría del Sector Público**

En el desarrollo de la auditoría del sector público se debe partir del marco de referencia, indicando los siguientes aspectos:

#### ➤ Mandato

La EFS realiza la auditoría del sector público dentro de una atribución constitucional específica y en virtud de su cargo o mandato, lo que garantiza la suficiente independencia y poder de discreción para llevar a cabo sus compromisos.

Es así, que el marco de referencia para realizar una auditoría en el sector público está delimitado en el mandato constitucional y en las normas que la regulan, donde se establece las responsabilidades y disposiciones adicionales relativas a la auditoría y trabajos a realizar. Siendo esencial la objetividad e independencia del fiscalizador.

#### ➤ Objetivos de la Auditoría del Sector Público

La auditoría del sector público tiene como objetivo proporcionar a los órganos legislativos y de supervisión, a los encargados de la gobernanza y al público en general, información y evaluaciones independientes y objetivas referentes a la administración y el desempeño de las políticas, programas u operaciones gubernamentales. Esto se realiza a través de un proceso sistemático en el que de manera objetiva se obtiene y evalúa evidencias para determinar si la información o situaciones existentes están de acuerdo con los criterios establecidos.<sup>34</sup>

---

<sup>34</sup> INTOSAI-Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público- La Auditoría del Sector Público y sus objetivos;- [file:///C:/Users/PC9035/Downloads/issai-100-es%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/PC9035/Downloads/issai-100-es%20(1).pdf) .Apartado 18. Pág. 4. (Accedido el 12/08/18)

➤ Tipos de Auditoría del Sector Público

Los tres principales tipos de auditorías que se menciona en la ISSAI 100 son las siguientes<sup>35</sup>:

Auditoría Financiera- Se orienta a demostrar que la información financiera que presenta una entidad, cumple con el marco de referencia de emisión de información financiera y regulatorio aplicable. El dictamen del auditor debe sustentarse en evidencias suficientes y apropiadas, que le permitan determinar que la información financiera no presenta errores de importancia que induzcan al fraude o error.

Auditoría de desempeño- Su objetivo es examinar el desempeño de los programas, intervenciones e instituciones conforme a los principios de economía, eficiencia y eficacia; a tal fin, con los criterios proporcionados, se analiza las causas de las desviaciones de estos u otros problemas y se proporciona recomendaciones de mejora.

Auditoría de cumplimiento- Se orienta a evaluar si las actividades, operaciones e información, cumplen con las regulaciones o autoridades- identificadas como criterios- que rigen a la entidad auditada. Estas autoridades pueden incluir reglas, leyes y reglamentos, resoluciones presupuestarias, políticas, códigos establecidos, términos acordados o los principios generales que rigen una administración sana del sector público y la conducta de los funcionarios públicos.

Además las EFS pueden realizar auditorías combinadas, incorporando aspectos financieros, de desempeño y/o cumplimiento.

## **II-2.2.Elementos básicos de la Auditoría del Sector Público<sup>36</sup>**

Los elementos básicos en todas las auditoras del sector público son los mismos, según las consideraciones de la ISSAI 100, ellos son, las partes que intervienen en la auditoría, los criterios para evaluar el asunto y la información resultante sobre la materia en cuestión, los que se detallan a continuación:

---

<sup>35</sup> Apartado 22. Pág. 5

<sup>36</sup> ISSAI 100 Apartado 24.Pág. 6



- En relación a las partes que intervienen en la auditoría del sector público lo conforman:<sup>37</sup>
  - El auditor: el papel del auditor está a cargo del titular de la EFS y de las personas a las que se le delega la tarea de realizar las auditorías; su responsabilidad se establece conforme al mandato de la EFS.
  - La parte responsable: se establece por acuerdo constitucional o legislativo. La responsabilidad se obtiene sobre la información de la materia o asunto en cuestión, o de la aplicación de las recomendaciones, pueden ser individuos u organizaciones.
  - Usuarios previstos: el informe elaborado por el auditor tiene como destinatario a individuos, organizaciones o áreas de las mismas. Estos pueden ser los órganos legislativos o de vigilancia /supervisión, con facultades de gobernanza o el público en general.
- Criterio<sup>38</sup>: Son los puntos de referencias o parámetros utilizados para evaluar la materia o asunto en cuestión. La consistencia de la información, situación o actividad que se evalúa, con ciertos criterios, debe permitir reunir evidencias de auditoría suficiente y apropiada para respaldar el dictamen o conclusión de la auditoría. La relevancia y comprensibilidad para los usuarios previstos debe ser considerada por el auditor.
- Información de la materia en cuestión; se refiere al resultado de su evaluación o medición de acuerdo a los criterios. El objetivo y el alcance definen la forma y las características de la auditoría.

A su vez estos elementos básicos se pueden clasificar en dos tipos de compromiso de auditorías, dependiendo del tipo de encargo y la función que tiene el fiscalizador pueden ser:<sup>39</sup>

- Compromisos de atestiguamiento: la parte responsable presenta la información de la materia acuerdo a los criterios establecidos y el auditor procede a reunir la

---

<sup>37</sup> ISSAI 100 Apartado 25. Pág 6

<sup>38</sup> ISSAI 100- Apartado 26,27 y 28. Pág. 7.

<sup>39</sup> Apartado 29.Pág. 7-8.



evidencia de auditoría suficiente y apropiada para contar con una base razonable que le permita expresar una conclusión.

- Compromiso de elaboración de informes directos: la medición o evaluación de la materia/asunto en cuestión de acuerdo con los criterios la selecciona el auditor, considerando el riesgo y la importancia relativa. El informe de auditoría se presenta en forma de hallazgo, conclusiones, recomendaciones o un dictamen; esto resulta de la medición del asunto en cuestión, con base en los criterios.

Conforme a los tipos de auditorías se describe la relación de los tipos de compromiso, la medición de la materia e información, en correspondencia con los principios de las ISSAIs que serían aplicables para cada uno de ellos. Lo expresado se detalla en el siguiente cuadro:

**Cuadro 2 – Aplicación de las ISSAIs conforme a los tipos de auditorías del Sector Público**

<b>Tipo de Auditoría</b>	<b>Tipo de compromiso</b>	<b>Materia o asunto en cuestión</b>	<b>Información</b>	<b>ISSAIs aplicables</b>
Financiera	Atestiguamiento	Resultados financieros, flujos de efectivos u otros elementos que se presentan en estados financieros.	Estados financieros	100-200
Desempeño	Elaboración de informes directos	Programas, entidades o fondos específicos, o actividades, situaciones existentes.	Resultado de la evaluación (cumplimiento o de los criterios establecidos)	100-300
Cumplimiento	Atestiguamiento o elaboración de informes directos	Alcance (actividades, operaciones financieras o información)	Declaración de cumplimiento del marco establecido	100-400

### **II-3. Principios de la Auditoría del Sector Público<sup>40</sup>:**

Si bien toda auditoría es un proceso acumulativo y reiterativo, sin embargo, para su realización deben cumplir ciertos principios fundamentales: los principios relacionados con los requerimientos organizacionales de las EFS; los principios que el

<sup>40</sup> ISSAI 100- Apartado 34-51. Pág. 9 -18.

auditor debe considerar; y los principios relacionados con los pasos específicos en el proceso de auditoría.

### **II-3.1.Principios relacionados con los requerimientos Organizacionales**

Se pretende que cada EFS debe establecer y mantener procedimientos de ética y control de calidad a nivel organizacional, lo que brindará una seguridad razonable de que la EFS y su personal cumplen con las normas profesionales y los requerimientos éticos, legales y regulatorios aplicables. La ISSAI 30- Código de Ética – y la ISSAI 40- Control de Calidad para las EFS ofrecen orientación al respecto.

### **II-3.2.Principios Generales que el auditor debe considerar**

- Ética e independencia- La conducta profesional de los auditores debe estar distinguida por los principios éticos y ser independientes, de manera que sus informes sean imparciales.
- Juicio profesional, diligencia debida y escepticismo- Los auditores deben mantener una conducta profesional apropiada mediante la aplicación de escepticismo profesional, juicio profesional y la diligencia debida durante toda la auditoria.

Escepticismo profesional: el auditor debe ser receptivo y abierto a todos los puntos de vista y argumentos al evaluar la suficiencia e idoneidad de la evidencia obtenida durante la auditoria; debe estar alerta y mantener distancia profesional.

Juicio profesional: el auditor debe aplicar los conocimientos, habilidades y experiencias colectivas en el proceso de auditoría.

Diligencia debida: el auditor debe planear y conducir las auditorias de manera diligente-lograr el efecto deseado-, y debe evitar cualquier conducta que hagan desprestigiar su trabajo.

- Control de calidad- Las EFS deben establecer políticas y procedimientos sobre control de calidad que cumplan con las normas profesionales, de



manera tal que los auditores puedan realizar las auditoria basadas ellas, con el objetivo de garantizar que se lleven a cabo a un alto nivel de seguridad<sup>41</sup>.

- Gestión y habilidades del equipo de auditoria- Los auditores deben poseer o tener acceso a las habilidades necesarias- Los integrantes de un equipo de auditoria deben poseer en conjunto el conocimientos, las habilidades y la experiencia necesarios para cumplir la auditoria con éxito; debe conocer las operaciones de la entidad como así las normas y legislación aplicable. Se destaca además, que en todas las auditorias es necesario contar con manuales, guías e instrucciones relacionadas con la conducción de las auditorias, y la correspondiente asignación de recursos suficientes.
- Riesgo de auditoria- Los auditores deben gestionar el riesgo de proporcionar un informe que sea inapropiado bajo la circunstancia de la auditoria- deben reconocer las restricciones inherentes a todas las auditorias que involucran, ya que de ningún modo podrá tener una certeza absoluta sobre la situación o actividad que se evalúa.

Cuando el objetivo es proporcionar:

Una seguridad razonable- el auditor debe reducir el riesgo de auditoria hasta un nivel aceptable bajo dadas las circunstancias de la auditoria;

Una seguridad limitada- el riesgo aceptable de no cumplir con los criterios es mayor que en una auditoria de seguridad razonable;

- Materialidad- Los auditores deben considerar la materialidad durante todo el proceso de Auditoria- El auditor debe tener las habilidades y experiencias necesarias para la determinación e interpretación de las necesidades de los usuarios. La posibilidad de que el conocimiento del auditor influya en las decisiones de los usuarios previstos determinará juzgar si un asunto es importante o significativo.

---

<sup>41</sup> Los auditores pueden encontrar más orientación en la ISSAI 40. Control de Calidad para las EFS.



- Documentación- Los auditores deben preparar la documentación de auditoria con el suficiente detalle para proporcionar una comprensión clara del trabajo realizado, de la evidencia obtenida y de las conclusiones alcanzadas. La documentación debe incluir una estrategia y un plan de auditoria y registrar los procedimientos realizados y la evidencia obtenida, y sustentar los resultados comunicados de la auditoria.
- Comunicación- Los auditores deben establecer una comunicación eficaz (vigente, actual) durante todo el proceso de la auditoria- Es esencial mantener informada a la entidad auditada sobre todos los asuntos relacionados con la auditoria, esto permite desarrollar una relación de trabajo constructiva.

### **II-3.3. Principios relacionados con el proceso de Auditoria**

- Planeación de la auditoria- los auditores deben:
  - Asegurarse de que los términos de la auditoria se establezcan con claridad.
  - Tener una comprensión clara de la naturaleza de la entidad/programa que se va auditar.
  - Conducir una evaluación de riesgos o un análisis del problema, considerar los indicios reales de problemas o de desviaciones de lo que debería ser o esperarse, y revisar las veces que sea necesario para dar respuesta a los resultados de la auditoria.
  - Identificar y evaluar los riesgos de fraude que sean relevantes para los objetivos de auditoria.
  - Planear su trabajo para garantizar que la auditoria se conduzca de manera eficaz y eficiente.

La planeación de una auditoria específica incluye aspectos estratégicos y operativos.





Estratégicamente la planeación debe definir:

Los objetivos- se refieren a lo que la auditoria tiene previsto lograr;

El alcance- se relaciona con la materia y los criterios que los auditores utilizaran para evaluar e informar sobre el mismo, y está relacionada con el objetivo;

El enfoque- se describirá la naturaleza y alcance de los procedimientos que se usara para reunir la evidencia de auditoria.

Operacionalmente se debe establecer un cronograma para la auditoria y definir la naturaleza, tiempos y alcance de los procedimientos de auditoria. Durante la planeación, los auditores deben asignar a los miembros de su equipo de manera apropiada e identificar otros recursos que se puedan requerir.

- Realización de una auditoria- los auditores deben:
  - Realizar procedimientos<sup>42</sup> de auditoria que proporcionen evidencia de auditoria suficiente y apropiada para sustentar el informe de auditoría;
  - Evaluar la evidencia de auditoria con el objetivo de obtener resultados/hallazgos, en base a ello el auditor deber ejercer su juicio profesional para llegar a una conclusión sobre el asunto o sobre la información de la materia.
- Elaboración de informes y seguimiento- los auditores deben preparar un informe con base en las conclusiones alcanzadas

El proceso de auditoria incluye la elaboración de un informe para comunicar los resultados de auditoria a las partes interesadas, a otros responsables de la gobernanza y al público en general. Asimismo el propósito es facilitar las acciones de seguimiento y de naturaleza correctiva.

Los informes deben ser:

---

<sup>42</sup> La selección de este dependerá de la evaluación del riesgo o análisis del problema.



- Fáciles de comprender, estar libres de vaguedades o ambigüedades y ser completos;
- Justos y objetivos, incluir solamente información que este sustentada por evidencia de auditoria suficiente y apropiada, y garantizar que los hallazgos se pongan en perspectiva y dentro del contexto;

Los informes pueden ser:

- En formato extenso, describen en detalle el alcance, los hallazgos y las conclusiones de la auditoria, incluyendo las consecuencias potenciales y recomendaciones constructivas que permiten tomar acciones correctivas;
- En formato breve son más condensados y generalmente se elaboran en un formato más estandarizado.

### **II-3.4.Evidencias, clasificación de pruebas de auditoria, atributos**

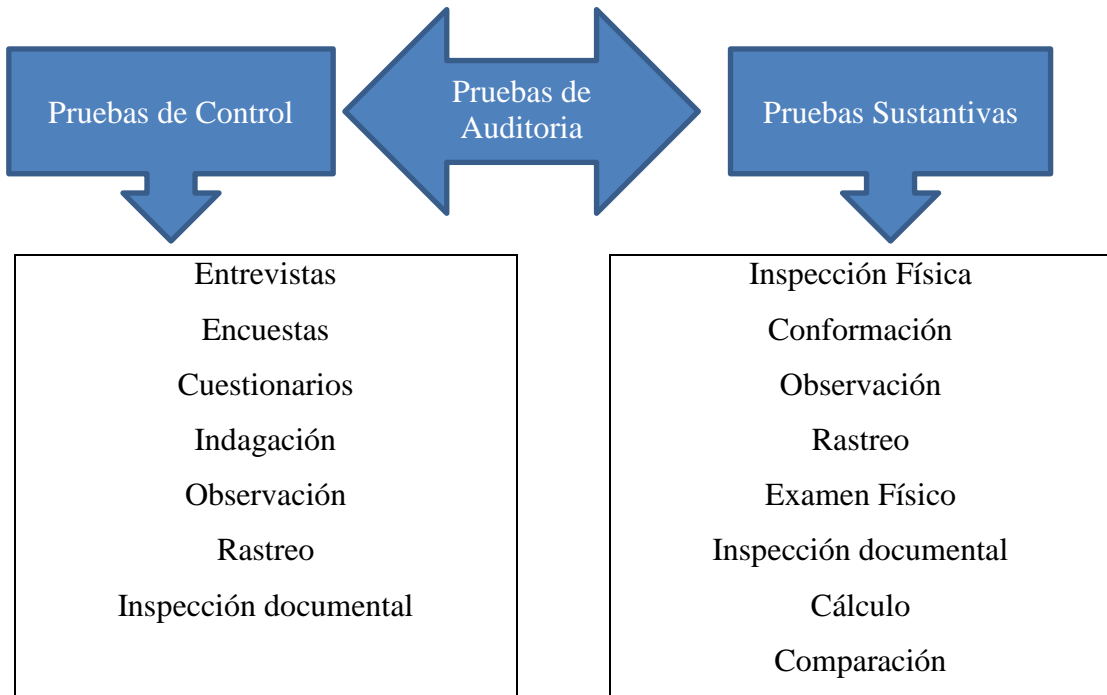
En el contexto de los principios de auditoria del sector público, específicamente en los principios relacionado con el proceso de auditoría- realización de una auditoria, el auditor utiliza y combina técnicas para la obtención de evidencias, sustentando su informe, es decir, es en este un marco donde obtienen las documentaciones y se comprueban los hechos que respaldan su trabajo y le permite justificar sus observaciones y conclusiones.

Uno de los temas incluidos en los plenarios de las Jornadas Técnicas de la Red Federal de Control Público fue la obtención de evidencia. En relación a ello, Kohlhuber y Miner<sup>43</sup> expusieron la importancia de la aplicación de pruebas de auditorías, los tipos de evidencias y los atributos que deben reunir para la realización de las auditorias. Para la producción de las mismas se requiere utilizar y combinar técnicas de obtención de evidencias a través de pruebas de auditorías que pueden ser de control o sustantivas las cuales se detallan en la siguiente ilustración:

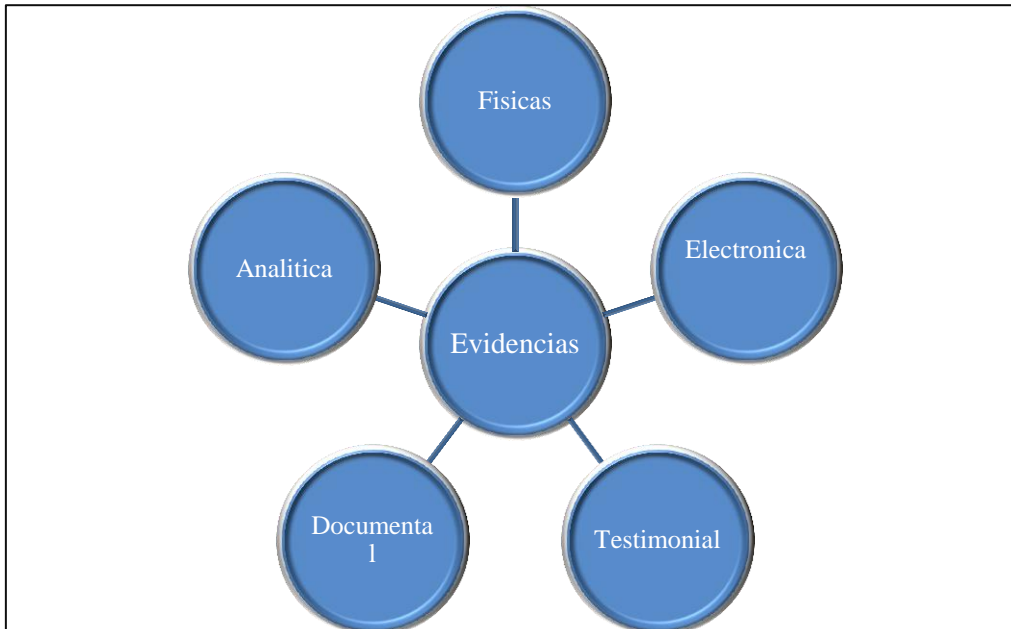
---

<sup>43</sup> Kohlhuber Anibal Guillermo y Miner Walter (2017) "Evidencias de Auditoria". Jornadas Técnicas de Planificación 2017- 2º semestre de la Red Federal del Control Público, llevadas a cabo los días 27/28 de abril del 2017 en la ciudad de Buenos Aires en la sede de la SIGEN. <http://www.sigen.gob.ar/pdfs/red-federal/Plenarios/Jornadas-2017-2do-semestre/Charla-Evidencias-de-Auditoria.pdf>. (Accedido el 03/11/17)

**Ilustración 1- Pruebas de auditoria**



**Ilustración 2- Tipos de Evidencia**



### **Atributos de la Evidencias**

El informe del auditor se basa en la recopilación de evidencias. Estas deben reunir ciertas características de manera que respalden la labor realizada por el auditor y que sirvan de sustento a las observaciones y conclusiones a las que arriba.

A tal fin se entiende que una evidencia debe ser:

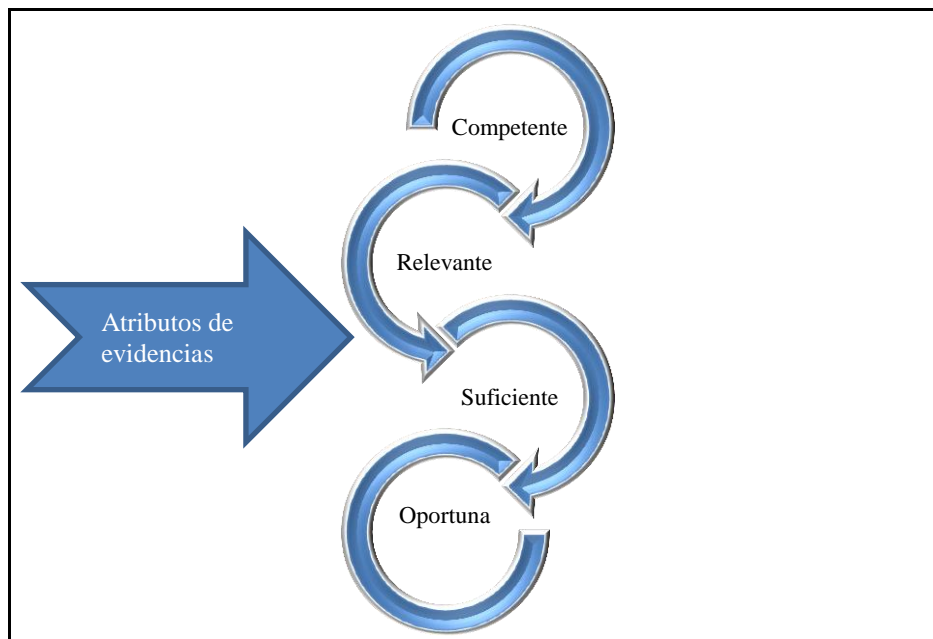
Competente- conforme a la realidad, válida y obtenerse de una fuente confiable;

Relevante- relacionada al objetivo de una auditoria especifica;

Suficiente- en relación a la cantidad de evidencia requerida para emitir una opinión de un objetivo de la auditoria;

Oportuna- para el momento en que se recopila o periodo que abarca la auditoria. Debe ser actual.

### **Ilustración 3- Atributos que deben reunir las evidencias**





## **II-4.Relevamiento de Manuales de Control gubernamental**

En este apartado se realizó un relevamiento de manuales o guías que se implementaron en distintos órganos de control y análisis de los procedimientos que se efectúan para realizar la tarea de fiscalización, dentro de las competencias que se le atribuye. Se analizó además trabajos presentados con la finalidad de encontrar procedimientos comunes a fin de mejorar el control gubernamental.

Así también se analizó sobre qué principios y normas gubernamentales se sustentan estos manuales o guías.

Se tomaron como referencia manuales de organismos de control nacionales e internacionales, y guías orientadoras de organismos de apoyo o soporte de control gubernamental.

**Manual de Auditoria de Rendimiento<sup>44</sup> -Tribunal de Cuentas de la Unión-TCU-** aprobado por la Secretaria General de Control Externo- SEGECEX- por Ordenanza N° 4, de fecha 26 de febrero de 2010. El documento expresa la evolución de los métodos y las técnicas empleadas por el TCU en la aplicación de las auditorias de rendimientos e incluye control de calidad. Además sigue los patrones de normas de auditorías aprobadas por la INTOSAI.

**Manual de Auditoria Gubernamental del Paraguay<sup>45</sup> - Contraloría General de la República del Paraguay-** En su elaboración adopta criterios de la normatividad de auditoria establecidas por la Organización Internacional de Instituciones Superiores de Auditoria- INTOSAI; La Federación Internacional de Contadores- IFAC; El Instituto de Auditores Internos- IAI; La Oficina de Contraloría de los Estados Unidos- GAO; Control de Sistemas de Información- ISACA; como así también las exigencias locales.

---

<sup>44</sup> Manual de Auditoria de Rendimiento. Tribunal de Cuentas de la Unión. (2010). República Federativa del Brasil. [file:///C:/Users/PC6246TC/Downloads/Manual\\_ANOP\\_internet\\_espanhol.pdf](file:///C:/Users/PC6246TC/Downloads/Manual_ANOP_internet_espanhol.pdf) (Accedido el 06/09/18)

<sup>45</sup> Manual de Auditoria gubernamental del Paraguay. (2008) Asunción. [http://www.mtess.gov.py/application/files/8015/0421/4592/manual\\_unificado\\_auditoria\\_gubernamental.pdf](http://www.mtess.gov.py/application/files/8015/0421/4592/manual_unificado_auditoria_gubernamental.pdf). La Auditoría Gubernamental en el Paraguay se ejecuta a través de las tres instancias de auditores del Gobierno (Contraloría General de la República, la Auditoría General del Poder Ejecutivo y las Auditorías Internas Institucionales) y las Firmas de Auditores Independientes. (Accedido el 20/09/17).



## **Manual de normas técnicas de fiscalización de la Hacienda Pública- Secretariado Permanente de Tribunales de Cuentas de la República Argentina - SPTCRA-**

El Instituto de Estudios Técnicos e Investigación (**IETe I**), en su función específica de definir un modelo que oriente y fundamente la operatoria de los Tribunales de Cuentas ha realizado el dictado de normas de auditoria externa para el sector público, normas de auditoria sobre el control de los ingresos públicos, normas de auditoria informática, normas de auditoria jurídica y normas de administración de la auditoria jurídica, normas de auditoria de obras públicas, la que están plasmada en el manual de normas técnicas de fiscalización de la Hacienda Pública<sup>46</sup>.

Son premisas básicas del manual:

a) En la Hacienda Pública, la tarea de auditoria no culmina con el trabajo técnico- profesional con la elaboración del informe, sino que a partir de la emisión de estos se habilitan los mecanismos, conforme a las atribuciones y las facultades propias del órgano de control (aprobación, desaprobación de cuentas, observaciones, repararos, juicios de cuentas o juicios administrativos de responsabilidad).

b) Los profesionales en Ciencias Económicas de los Tribunales de Cuentas asumen responsabilidades, en su doble carácter de agentes públicos y profesionales, debiendo respetar las normas legales, reglamentarias y profesionales que sean pertinentes.

c) Las actividades de control deben estar enmarcadas dentro del ámbito de competencia que le asignen las disposiciones legales.

d) Los Tribunales de Cuentas deben contribuir al perfeccionamiento de las técnicas que se apliquen para controlar la validez de las medidas utilizada para evaluar los rendimientos.

Las normas que se enuncian en el manual precitado, procura unificar en un cuerpo normalizado técnicas y procedimientos de auditoria para facilitar las tareas de

---

<sup>46</sup> IETeI-Manual de normas técnicas de fiscalización de Hacienda Pública.  
<http://www.ietei.com.ar/wordpress/reglamentos/normas/> normas de auditoria- (Accedido el 20/09/17)



control externo del sector público, podría aplicarse íntegramente o como una guía. Cabe destacar que la única norma aprobada por el Secretariado Permanente de Tribunales de Cuentas es la referente a las normas de auditoría externa para el sector público, las demás fueron puestas por el Instituto de Estudios Técnicos e Investigación (IETeI) a disposición de los distintos Tribunales de Cuentas.

### **Manuales del Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires**

- ✓ **Manual de Control Externo- MACOEX**, vigente desde el año 2014, que tiene como objetivo la disposición de un herramienta para fortalecer las prácticas de auditoría y de apoyo a la tarea profesional; estas se encuentra alineadas a los Estándares Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores- ISSAIs. El manual se estructura en siete capítulos y comprende: aspectos generales; principios éticos relativos al auditor; normas generales sobre la realización de auditoría del Sector Público; normas generales sobre auditoría de cuentas y rendición de cuentas, auditoría de desempeño y auditorías especiales de sistemas, ambientales y control de calidad de auditoría, en cada una de ellas se determina el proceso de auditoría que debe comprender la planificación, ejecución e informe y, en el caso de corresponder, el seguimiento.
- ✓ **Manual de municipalidades**, donde se dispone los procedimientos básicos de auditoría gubernamental para la aplicación de control en el estudio de las cuentas municipales.

**Sistema de Control Interno: Informe COSO:** Este informe tiene una referencia conceptual común para los planteamientos de control interno, tanto a nivel práctico de empresas como a nivel de auditorías internas o externas, facilitando modelos para evaluar los sistemas de control interno y decidir cómo mejorarlos.<sup>47</sup>

Por otra parte se puede mencionar dentro de este apartado otros aportes que resultan relevantes para conocer estudios referenciados a modelos o guías para mejorar

---

<sup>47</sup> Los nuevos conceptos del control interno (informe COSO)-Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. Traducción: Instituto Cooper & Lybrand y Auditores Internos de España (1997). Edit. Diaz de Santos SA

los procesos de control, como así unificar procedimientos y aplicación de normas nacionales e internacionales. Así podemos mencionar a Murdolo y Stile Gaig.

Murdolo<sup>48</sup> realiza un análisis de normas nacionales e internacionales, como ser la RT n° 7 (derogada); RT n° 32, que dispone la adopción de la Normas Internacionales de Auditoría, en la que efectúa una relación de cuales son aplicables al sector público; la RT n° 37; normas estándares para Entidades Fiscalizadores Superiores (ISSAI), como así también el manual de normas técnicas de fiscalización de la Hacienda Pública emitido por el Secretariado Permanente a través de su Instituto de Estudios Técnico e Investigaciones (IETeI) y, en este contexto plantea la posibilidad de encontrar procedimientos comunes en las distintas jurisdicciones, como así si pueden ser compatibles entre sí y con los marcos nacionales e internacionales.

Siguiendo con esta idea, de otorgar a los organismos de control externo una herramienta consensuada, considerando los aspectos comunes en las normas analizadas, se podría pensar un manual consolidado de auditoría, con los siguientes contenidos mínimos:

- Introducción (con menciones a Objetivos, Importancia, Alcance del Manual, relación con normas nacionales e internacionales y definiciones propias de auditoría y control gubernamental).
- Independencia de los organismos de control y de sus auditores (con aspectos vinculados tanto a las normas nacionales, internacionales, como a las condiciones definidas por la INTOSAI).
- Código de Ética (compatibilizando los existentes en cada jurisdicción, y los de la profesión contable)
- Planificación de la Auditoría: Plan Institucional y Operativo de Auditoría; conocimiento adecuado del ente; evaluación del sistema de control interno (Informe COSO); determinación de la significatividad; evaluación de riesgos.
- Ejecución de la Auditoría: objetivos; técnicas de auditoría y muestreo; evidencias de auditoría (características y clasificación); técnica de recopilación

---

<sup>48</sup> Murdolo German (2014) Trabajo de exposición en el 20° Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas- Salta- 29 al 30/10/14. Normas de Auditoría y su aplicación uniforme en el Control Externo del Sector Público Argentino- Área VII Sector Público – Tema 2- Gestión y Control en el Sector Publico.





de evidencias; hallazgos de auditoría y papeles de trabajo.

- Informe: Características y contenidos mínimos.
- Tanto la Auditoría de Regularidad (incluye Auditoría Financiera + Auditoría de Cumplimiento); de Gestión u otras auditorías (ambientales, informáticas, etc.) deberían incluir: planificación, ejecución e informe.
- Control de Calidad.

Además, cada organismo deberá detallar la legislación de cada jurisdicción como así las características particulares de su organización y las referencias de su instrumentación para las regulaciones de su aplicación.

Stile Gaiag<sup>49</sup> propone una guía de buenas prácticas para llevar adelante el control de los ingresos públicos en los municipios de la Provincia de Buenos Aires, pretende que la misma pueda ser aplicada en cualquier municipio, más allá de su marco jurídico y de la integralidad de los sistemas.

A fin de llevar la tarea de auditoría de ingresos presentó tres etapas que guardan interrelación entre sí:

En la Fase I presenta los aspectos a considerar, siendo ellos los siguientes:

- relevamiento del perfil del auditado;
- evaluación del control interno;
- evaluación de riesgo;
- relevamiento de la herramienta informatizada utilizada

En la Fase II comprende los aspectos principales que se debe examinar en la etapa de control de ingresos públicos, es fundamental la planificación del control y en ella se debe determinar el marco legal, procedimientos y principios aplicables, determinación del grado de eficacia de los sistemas de control interno, aspectos que puedan significar áreas de riesgo, como así aquellas que puedan limitar el desarrollo de la auditoría. Así

---

<sup>49</sup> Stile Gaiag Marcela Alejandra M.A. (2017) Tesis: "El Control sobre los ingresos públicos en el ámbito local de la Provincia de Buenos Aires" – Maestría en Auditoría Gubernamental- UNSAM- [http://www.lapiedad.org.ar/secure/Info\\_Auditor/Cuatrimestre4/Tesis/2017/CONTROL\\_.pdf](http://www.lapiedad.org.ar/secure/Info_Auditor/Cuatrimestre4/Tesis/2017/CONTROL_.pdf) -Pág. 79- 99. (Accedido el 20/04/18).

también define áreas de interés y en cada una de ella detalla métodos y procedimientos para llevar a cabo la auditoría.

En la Fase III detalla los informes que van a emitir en el proceso de auditoría de ingresos públicos siendo ellos:

- Actas: registro donde se comunican las observaciones al auditado;
- Informe: donde se consigna el dictamen del auditor con el resultado de la auditoría.

Lo que pretende con este aporte es mejorar el sistema de rendición de cuentas sobre los ingresos, de manera tal que opere en forma eficiente y, surge como una inquietud ante la inexistencia de informes vinculados a ingresos, falta de integración entre el sistema de ingresos públicos y el sistema contable, heterogeneidad en el marco jurídico, entre otros, referente a los procedimientos establecidos en el manual de municipalidades del Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires.

#### **II-5. Aspectos relevantes obtenidos de los casos estudiados en procedimientos de referencia**

Del análisis de los principios aplicables al control externo, de manuales aplicables o guías propuestas, se puede destacar la importancia de su implementación.

Las ISSAI 100 y en forma precisa la ISSAIs 400 y la 4000 indica los principios y procedimientos que pueden aplicarse en una auditoría de cumplimiento, marco de referencia que se podría sustentar la elaboración de una guía para el control externo de las municipalidades para su aplicación por parte del TCM.

De la misma manera los manuales de auditoría externa para el sector público mencionados en el presente capítulo, en el que se propone principios, procedimientos y técnicas para el desarrollo de la tarea del auditor gubernamental alineados a normas nacionales e internacionales, como así el sistema de control interno- COSO- y otros aportes que resultan relevantes para conocer estudios referenciados a modelos o guías para la ejecución de la auditorías, resultan de interés y constituyen un instrumento de consulta para el auditor, todos ellos conducentes a mejorar el control externo del sector



público, razón por la cual se tomó como reseña para la elaboración del manual de control externo para municipalidades de la Provincia de misiones.



## **CAPITULO III- FUNCIONES Y ATRIBUCIONES DEL TRIBUNAL DE CUENTAS DE LA PROVINCIA DE MISIONES**

### **III-1. Tribunal de Cuentas de la Provincia de Misiones**

#### **III-1.1. Marco Normativo**

De conformidad al TITULO 2° - Poder Ejecutivo - Capitulo IV- artículo 133 de la Constitución de la Provincia de Misiones, el TCM tiene las siguientes atribuciones:

1. Examinar las cuentas de percepción e inversión de las rentas públicas, tanto provinciales como municipales y de reparticiones autárquicas; aprobarlas o desapropbarlas y, en este último caso, indicar el funcionario o funcionarios responsables, como también el monto y la causa de los alcances respectivos. A tal fin los poderes públicos, las municipalidades, y los que administren los caudales de la Provincia, estarán obligados a remitir anualmente las cuentas documentadas de los dineros percibidos e invertidos, para su aprobación o desaprobación. El Tribunal se pronunciará en el término de un año de la presentación; de los contrario se tendrán por aprobadas sin perjuicio de la responsabilidad de los miembros del Tribunal.

2. Inspeccionar las oficinas provinciales y municipales, que administren fondos públicos y tomar las medidas necesarias para prevenir cualquier irregularidad, en la forma y con arreglo al procedimiento que determine la ley.

3. Fiscalizar las cuentas de las instituciones privadas que reciban subsidios del Estado provincial.

Las atribuciones del TCM referente a la jurisdicción y fiscalización de este organismo están estipuladas en el artículo 24 de la Ley I N° 3 (Antes Decreto Ley 1214/60)- LOTCM, la que se detallan en los siguientes acápite:

1) ejercer el control externo de legalidad de las cuentas de percepción e inversión de las rentas públicas provinciales y municipales, fiscalizando el cumplimiento de las leyes y reglamentos relativos a la utilización de los recursos

financiero-patrimoniales estatales en los actos dictados por la autoridad responsable de ello;

2) el examen y juicio de legalidad de las cuentas rendidas por los órganos competentes de la Provincia y municipios y quienes administran caudales de la Provincia;

3) pronunciarse sobre la cuenta general del ejercicio;

4) el examen y juicio de las cuentas rendidas por las personas de derecho privado que reciben subsidio de la Provincia o los municipios;

5) abrir juicio administrativo de responsabilidad a todo funcionario público provincial o municipal, de conformidad con las prescripciones de la presente Ley;

6) la declaración de responsabilidad en el orden administrativo y formulación del pertinente cargo, cuando corresponde;

Seguidamente, en el artículo 25 la LOTCM confiere al organismo la atribución, cuando lo considere conveniente, de inspeccionar los libros de contabilidad y la documentación existentes en las oficinas públicas, provinciales o municipales, en las cuales se administren bienes públicos, como así vigilar su funcionamiento, practicar arqueos, etc.; a tal fin requiere de una planificación de tareas conforme al área respectiva.

Este tipo de control se encontraría encuadrado dentro del denominado control técnico, que es el que tiene como objetivo el de verificar que la gestión estatal se desarrolle contenida en las normas legales y reglamentarias, que se cuente con los créditos presupuestarios y que los actos sean legítimos.<sup>50</sup>

Señala Wierna, que pueden considerarse como controles técnicos a la vigilancia de la marcha general de la administración pública a las que pertenecen, incluidas sus haciendas anexas y paraestatales; la fiscalización y vigilancia de todas las operaciones

---

<sup>50</sup> LAMAS, Ernesto Raúl (1980). Un Eficaz Control Estatal. Buenos Aires. MACCHI. Pág. 66-67

financieras y patrimoniales del estado y la fiscalización de las empresas públicas por medio de auditores o síndicos.<sup>51</sup>

Valles Vives destaca que, entre las funciones que desarrollan los órganos de control externo, la de fiscalización es la actividad principal, la imprescindible y la más importante en el estado democrático y de derecho.<sup>52</sup>

Para realizar este tipo de controles, el Tribunal de Cuentas pueden utilizar mecanismos como:

- Inspecciones – integrales o parciales-
- Arqueos de fondos y valores
- Recuento de bienes
- Análisis y evaluación de los controles existentes en los órganos y organismos sujetos a control
- Revisión de las rendiciones de cuentas
- Intervención de los libramientos de pagos
- Pedidos de informes, etc.

A través de estos procedimientos se efectúa un análisis de la organización y su actividad, con el objetivo de verificar si su estructura administrativa se rige a las normativas y reglamentaciones de su funcionamiento. Examina también los sistemas de control interno verificando si son técnicamente correctos, si su grado de confiabilidad es aceptable<sup>53</sup>.

A este tipo de actividades, de evaluar si las operaciones financieras e información cumplen en todos sus aspectos significativos con las regulaciones o autoridades que rigen la entidad auditada, la ISSAI 100<sup>54</sup> la define como a un tipo de auditoría de cumplimiento.

---

<sup>51</sup> WIERNA Gustavo Enrique. (1992).Tribunales de Cuentas El Defensor del Pueblo. Guía de Estudio de Contabilidad Pública N°3. Departamento de Administración Pública Universidad Nacional de Salta. Pág. 38

<sup>52</sup> VALLÈS VIVES, Francesc. (2001) Control externo del gasto público y Estado constitucional. Bellterra U.A.B. Pág.228

<sup>53</sup> WIERNA Gustavo Enrique. Op.Cit.- Pág. 40

<sup>54</sup> Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) emitidas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores ( INTOSAI)- Principios Fundamentales de Auditoría del Sector



Además, en los Principios Fundamentales de la Auditoría de Cumplimiento- ISSAI 400<sup>55</sup> - relacionados con el proceso de auditoría, se indica que los auditores en la planeación y diseño de una auditoría de cumplimiento deben:

- Conocer la entidad auditada a la luz de las autoridades relevantes

Para determinar la materialidad y evaluar los riesgos de la falta de cumplimiento de una entidad auditada, el auditor debe estar al tanto de la estructura y operaciones de la entidad, así como sus procedimientos para lograr el cumplimiento.

- Comprender el ambiente de control y los controles internos relevantes y considerar si es posible asegurar el cumplimiento

El ambiente de control dependerá del conocimiento que tenga el auditor de la entidad auditada/o materia relevante para el alcance de la auditoría, a tal fin debe evaluar el sistema de control interno para detectar si existe riesgo de que dichos controles no puedan evitar o revelar aspectos importantes de cumplimiento.

El auditor debe considerar si los controles internos son oportunos con el ambiente de control para asegurar el cumplimiento de lo dispuesto en las atribuciones, en todos los aspectos significativos.

En los principios fundamentales de auditoría del sector público se destaca la apreciación que debe realizar el auditor sobre el ambiente de control, situación que le permitirá individualizar o revelar los desvíos que inciden en la gestión de la entidad auditada, que obstaculizan el cumplimiento conforme la normativa aplicable en cada caso.

El gobierno y la administración de los intereses y servicios comunales de la Provincia corresponden a las municipalidades tal como lo dispone la Ley XV N° 5 (Antes Ley 257)- LOM y la Constitución de la Provincia de Misiones.

Todo lo concerniente a la actividad económica, financiera y patrimonial de las municipalidades y a sus rendiciones de cuentas, el Tribunal de Cuentas tiene la facultad

---

Público – Tipos de Auditoría del sector público – Auditoría de Cumplimiento- <http://www.intosai.org/es/issai-executive-summaries/3-principios-fundamentales-de-auditoria.html>- Pág. 5

<sup>55</sup> Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras emitidas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI)-Pág. 12-13

de reglamentar, esta atribución lo dispone el artículo 167 de la Ley Orgánica de Municipalidades.

Cabe aclarar que los municipios de primera categoría podrán dictarse sus propias cartas orgánicas, conforme lo establece la Ley Orgánica de Municipalidades en el artículo 5°. Mientras no lo hicieren, se regirán por esta Ley.

### **III-1.2. Funciones, composición y responsabilidades de las Fiscalías**

El Cuerpo de Fiscales de Cuentas está integrado por Contadores Fiscales Mayores y Contadores Fiscales, quienes deberán reunir las condiciones determinadas en la Ley I N° 3 Orgánica TCM<sup>56</sup>.

Dentro de la estructura del organismo se encuentra la Dirección General de División Central y Entes Autárquicos, la Dirección General de Municipalidades, que tienen el estudio de la cuenta de los organismos gubernamentales o municipales respectivamente y, la Dirección General de Inspecciones y Consultas.

A su vez, las fiscalía revisora de cuentas, dependiente de cada división, se compone de un cuerpo de Contadores Fiscales, Revisores de Cuentas y Auxiliares.

Las fiscalías de cuentas tienen como función examinar y producir informes sobre toda rendición de cuentas que sea presentada al Tribunal de Cuentas, debiendo ajustarse al procedimiento que se detalla a continuación, conforme a la división:<sup>57</sup>

---

56 Tal como dispone el artículo 14 “ (...) un Cuerpo de Contadores Fiscales con calidad de ciudadanos argentinos, con título profesional en la carrera de Contador Público Nacional, expedido por Universidades Argentinas o extranjeras debidamente revalidado en la República (...)”

57 RIyAA -Reglamento Interno y de Actuación Administrativa –TC. Artículo 71- <https://htc.misiones.gob.ar/wp-content/uploads/2017/06/ReglamentoInternoYDeActuacionAdministrativaTribunaldeCuentasProvinciadeMisiones-1.pdf>





**Cuadro 3 – Análisis de las funciones de los Fiscalizadores de Cuentas según la división donde se desempeñan**

<i>División Central y Entes Autárquicas</i>	<i>División Municipalidades</i>
Fiscalía Revisora de Cuentas (artículo 62 del RRYAA-TC)	Fiscalía Revisora de Cuentas (artículo 64 del RRYAA-TC)
1) Si la cuenta está conforme con las normas, modelo e instrucciones que rijan el caso;	1) Vigilar la publicación trimestral de los Balances de Tesorería, constatar sus resultados, observarlos, solicitar informes relativos a su contenido, importe, instrucciones encaminadas a orientar su más fácil comprensión por parte de terceros, requerir simultáneamente la presentación y ajustes de los saldos bancarios fehacientes;
2) Si los documentos que justifican las partidas de las cuentas son auténticos, legales y suficientes;	
3) Si la cuenta contiene una omisión en las partidas de cargos, si está conforme con los libros contables que corresponda a cada caso, si se ha cobrado y percibido todo lo que se debió cobrar y percibir	
4) Si las partidas de cargos están conformes con los respectivos libramientos u órdenes de pago	2) Evacuar las consultas que se le formulen con respecto a modificaciones de partidas del Presupuesto Municipal vigente; 3) <sup>58</sup>
5) Si la imputación dada al ingreso o al gasto está conforme a lo dispuesto por la Ley, Clasificador de Gastos, Ordenanzas o Disposiciones vigentes sobre el particular	4) Vigilar las disponibilidades de efectivo que legalmente debe existir en caja y el ingreso de las sumas aportadas por el Gobierno Provincial;
6) Si se han depositado o entregado a su debido tiempo, las sumas no empleadas o los sobrantes que hubieren resultado sin invertir	5) Llevar un registro clasificado de categorías de Municipalidades donde constarán las Ordenanzas Generales Impositivas, el Cálculo de Recursos y Presupuesto de Gastos de cada ejercicio, conjuntamente con todos los antecedentes relacionados con las modificaciones que introduzca el H. Concejo Municipal;
7) Si los cálculos en comprobantes y liquidaciones están hechos con exactitud	
8) Si existen constancias que en el registro pertinente se ha dado ingreso a los bienes patrimoniales, cuya inversión se rinde	6) Una vez presentadas las rendiciones de cuentas Municipales, deberá practicar las verificaciones puntualizadas en el art. 62) del RRYAA-TC constatando además si había o no partidas disponibles para la realización del gasto rendido, y en este último caso, el monto de lo excedido.
9) La percepción y egresos de caudales públicos de acuerdo a las normas en vigencias, a cuyo efecto se le dará la intervención del caso.	

<sup>58</sup> Item 3) Derogado RIYAA-TC.



Por su parte la Dirección General de Inspecciones y Consultas está integrada por Contadores Fiscales Mayores y Contadores Fiscales, y tiene las siguientes funciones:

**Cuadro 4 – Desempeño de los Fiscalizadores del área de Inspecciones y Consultas**

<b>Dirección General I y C (artículo 67 RRyAA-TC)</b>	<b>Comentarios</b>
1) Planificar mensualmente las giras de inspecciones a las distintas Municipalidades de la Provincia y someterlos a la aprobación del Tribunal;	Se designa los Contadores Fiscales que van realizar las giras de inspecciones en los municipios y se materializa a través de una Resolución del TC.
2) Realizar inspecciones en las Direcciones de Administración de los Poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial, Dependencias Administrativas del Poder Central y Organismos Descentralizados y Autárquicos, conforme lo dispuesto en la Ley I N° 3 Orgánica T.C	Se propone los Contadores Fiscales que van a realizar las inspecciones y se materializa a través de una Resolución del TC.
3) Informar por intermedio del personal interviniente de lo actuado y formular las sugerencias que estime convenientes para una mejor efectividad de la labor	
4) Evacuar por intermedio de los Contadores Fiscales del Departamento las consultas que se formulen por los Municipios sobre la ejecución del presupuesto, registraciones contables, legalidad de comprobantes y rendiciones de cuentas, como así también de cualquier cuestión de carácter administrativo contable. La evacuación de las consultas será en forma verbal o escrita, según el modo que se formulen;	El asesoramiento podrá ser atendido por un Contador Fiscal, en cuyo caso deberá el Director General de Inspecciones y Consultas elevarlo con su opinión fundada; podrá el Director General expedirse directamente cuando lo considere conveniente <sup>59</sup>
5) Dictaminar en las consultas que efectúen los Poderes Judicial y Legislativo y la Contaduría General de la Provincia sobre cuestiones de carácter administrativo contable	
6) Proceder a los trámites necesarios para la rubricación, por parte de las Vocalías respectivas, de los libros y planillas de contabilidad de los Poderes del Estado Provincial, Municipalidades y Entes que por Ley correspondan. Controlar las habilitaciones respectivas y la continuidad de las mismas.	
8) Intervenir en los Juicios Administrativos de Responsabilidad conforme lo dispuesto en la Ley I N° 3 Orgánica T.C.;	Con Dictamen Fiscalía y Dirección General
9) Actuar como Peritos en los Sumarios que se substancien y que requiera la intervención de un Técnico Contable	Se propone el Fiscal interviniente y se designa por Resolución TC
10) Llevar al día el legajo de cada Comuna con las comunicaciones que reciban y las notas y circulares que se remitan desde el Tribunal;	
11) Practicar periódicamente arquezos de Tesorería en los Municipios;	Se realiza cuando se dispone las giras de asesoramiento, inspecciones o verificaciones en los municipios por Resolución de Presidencia donde se asignan los Fiscales
12) Impartir instrucciones al finalizar cada ejercicio con el objeto de facilitar las tareas de los funcionarios responsables de rendir cuentas y agilizar el estudio y consideración de las	

<sup>59</sup> Tal como lo dispone el artículo 69- Asesoramiento- del RRyAA-TCM



<b>Dirección General I y C (artículo 67 RRyAA-TC)</b>	<b>Comentarios</b>
mismas;	que intervendrán.
13) Verificar que las registraciones contables estén de acuerdo con las normas vigentes y con los comprobantes respectivos;	
15) Asesorar a los Señores Secretarios- Tesoreros y Contadores Municipales para el mejor cumplimiento de sus tareas;	
16) Actuar en las intervenciones que disponga el Tribunal.	Por Resolución del TC.

### **III-2. Procedimiento en el estudio de la rendición de cuentas de los municipios**

Como el presente trabajo se basa en la fiscalización de las municipalidades, se elaboró un cuadro donde se señala la composición de los municipios y su categorización, como así las distancias a la ciudad de Posadas, donde se encuentra la sede del Tribunal de Cuentas:



**Cuadro 5 – Análisis de categorización de los municipios de la Provincia de Misiones y distancia a Posadas**

Municipios de la Provincia de Misiones					
1ra Categoría		2da Categoría			
Localidad	Distancia en Km Posadas a:	Localidad	Distancia en Km Posadas a:	Localidad	Distancia en Km Posadas a:
Apostoles	58,85	Alba Posse	158,31	Gobernador Roca	65,12
Aristóbulo del Valle	135,64	Almafuerte	79,39	Guaraní	99,00
Campo Grande	132,72	Arroyo del medio	76,35	Hipólito Irigoyen	89,90
El Soberbio	232,97	Azara	80,54	Itacaruaré	142,20
Eldorado	200,73	Bonpland	57,29	Loreto	49,49
Jardín América	93,54	Caa Yará	82,66	Los Helechos	107,32
Leandro N. Alem	77,47	Capioví	117,31	Mártires	66,67
Montecarlo	175,72	Caragatay	169,15	Mojón Grande	61,57
Oberá	99,36	Cerro Azul	76,36	Olegario V. Andrade	50,75
Posadas	0,00	Cerro Corá	28,75	Panambí	134,97
Puerto Iguazú	296,14	Concepción de la Sierra	113,96	Puerto Leoni	103,37
Puerto Rico	129,41	Colonia Alberdi	113,90	Profundidad	26,32
San Pedro	279,97	Colonia Aurora	173,66	Puerto Libertad	255,83
San Vicente	181,97	Colonia Delicia	226,87	Puerto Piray	186,28
Cdte. Andresito	352,96	Colonia Polana	94,91	Ruiz de Montoya	125,30
Bernardo de Irigoyen	327,73	Colonia Victoria	208,99	San Antonio	359,38
Campo Ramón	106,36	Corpus	74,86	San Javier	121,14
Campo Viera	112,57	Dos Arroyos	86,47	San Martín	80,66
Candelaria	19,32	El Alcazar	155,24	Santa Ana	41,66
Dos de Mayo	159,97	Florentino Ameghino	110,06	Santa María	123,93
Garupá	12,43	Fachinal	50,61	Santiago de Liniers	230,73
Puerto Esperanza	244,90	Garuhapé	136,21	Santo Pipó	74,01
San Ignacio	55,86	General Alvear	108,00	Tres Capones	74,00
San Javier	121,14	General Urquiza	80,07	9 de Julio	224,53
C. Wanda	250,46	Gobernador López	56,32		
25 de Mayo	190,64				
			<b>Total: 49</b>		
<b>Total: 26</b>					

**Fuente:** elaboración propia en función a datos obtenidos del área de municipalidades del TCM-2016.

Así también, se diferencian en el cuadro expuesto precedentemente, los municipios que se rigen por la Ley Orgánica de Municipalidades y los que tienen Carta Orgánica:

**Cuadro 6 – Análisis comparativo de las normativas que rigen en los municipios según su categoría**

Municipios	1ra.cat	2da.cat
Con Carta Orgánica	11	
Sin Carta Orgánica- Se rigen por LEY XV – N° 5	15	49

**Fuente:** elaboración propia en función a datos obtenidos del área de municipalidades del TCM-2016.



En el marco del procedimiento de Juicio de Cuentas, recibida una rendición de cuentas es pasada a un Fiscal de Cuentas, para su verificación en los aspectos formales, legales, contables, numérico y documental<sup>60</sup>. De no merecer observaciones, resultará la aprobación de la rendición comunicándoles a los responsables; caso contrario se activa el procedimiento con las distintas etapas que prevé la ley orgánica para el ejercicio del derecho de defensa de los cuentadantes presentando las documentaciones o antecedentes que justifiquen las observaciones o reparos formulados.

La presentación de la documentación se realiza de acuerdo a la categoría de los municipios<sup>61</sup>:

Municipios de Primera: la verificación se realiza bajo la modalidad in situ, trimestralmente y a partir del undécimo (11) día hábil de finalizado el trimestre presentaran los informes y documentaciones especificadas en la reglamentación a los fines de realizar la verificación en la sede del municipio.<sup>62</sup>

Municipios de Segunda: Dentro de los 45 días de finalizado cada trimestre se deberá remitir al Tribunal los informes y documentaciones para ser analizados en la sede del Tribunal.

### **Cuadro 7 – Análisis del procedimiento del estudio de la rendición de cuenta desde el inicio de su presentación hasta la conclusión del proceso en el TC**

<b>Términos, Plazos y Traslados</b>	<b>Presentaciones y responsables</b>
Dentro de los 45 (cuarenta y cinco) días corridos de finalizado cada trimestre <sup>63</sup>	El Dpto. Ejecutivo deberán remitir al Tribunal la documentación trimestral indicada en el Reglamento de Contabilidad y Normas de Administración para Municipalidades-RCYNAM-Art. 94
Antes del 31 de marzo de cada año <sup>64</sup>	El Dpto. Ejecutivo debe presentar al Concejo la rendición de cuentas sobre la percepción e inversión de fondos de la Municipalidad, según las normas que establezca el Tribunal de Cuentas;
Antes del 31 de mayo de cada año <sup>65</sup>	El Concejo remitirá al Tribunal de Cuentas el

<sup>60</sup> Ley I N° 3 - artículo 45

<sup>61</sup> Reglamento de Contabilidad y Normas de Administración para Municipalidades.- artículo 94.  
[https://htc.misiones.gob.ar/wp-content/uploads/2017/06/RCyNAM\\_28\\_08\\_15-1.pdf](https://htc.misiones.gob.ar/wp-content/uploads/2017/06/RCyNAM_28_08_15-1.pdf)

<sup>62</sup> La verificación in situ consiste en constituirse el Fiscal asignado y los Revisores en la sede del municipio 5 días cada vez que finaliza el trimestre y la documentación se encuentra a disposición, a través de una disposición del TCM

<sup>63</sup> Ley XV N° 5 Orgánica de Municipalidades – artículo 110 inc.4

<sup>64</sup> Ídem anterior– artículo 110 inc.2)



<b>Términos, Plazos y Traslados</b>	<b>Presentaciones y responsables</b>
	examen de las cuentas de administración municipal
En el lapso no mayor de sesenta (60) días hábiles de haberse presentado la rendición de cuentas por ante el Tribunal de Cuentas; con una ampliación no mayor a diez (10) no hubiere terminado en dicho término <sup>66</sup> ;	En los casos en que no se aplique el control in-situ el Fiscal de Cuentas debe expedirse
Elevar informe por períodos trimestrales dentro de los cuarenta (40) días hábiles posteriores a la finalización de cada trimestre, y de la fecha que hubiere tenido a consideración la documentación de cierre de ejercicio respectivamente <sup>67</sup>	En los casos en que se aplique el control in si-situ el Fiscal de Cuentas debe expedirse
Si el cuentadante es libre de responsabilidades se considera que la cuenta examinada debe ser aprobada <sup>68</sup>	Tribunal de cuentas – Autoridades dicta resolución al efecto
Por el término de diez (10) días hábiles para su toma de conocimiento y descargo <sup>69</sup>	Si la cuenta fuere objeto de reparos por el Fiscal de Cuentas se correrá traslado a los Responsables y/o aquellos que correspondiere; En los casos de modalidad in-situ la notificación del informe mensual será personal y en el Organismo al cual pertenece la cuenta en estudio
En un término de diez (10) días hábiles. <sup>70</sup>	El traslado será evacuado por los responsables y/o aquellos que correspondiere
Producido el descargo por el obligado, con la agregación de las pruebas, si corresponde, o vencido el plazo señalado por el Tribunal de Cuentas al efecto <sup>71</sup>	Fiscal de Cuentas se debe pronunciar concretamente sobre los descargos y las pruebas pertinentes, con lo cual el expediente queda terminado para sentencia; en los casos de cuentas examinadas bajo la modalidad “in situ” los descargos así efectuados juntamente con el pronunciamiento del Fiscal de Cuentas se acumulan hasta integrar la totalidad de los correspondientes al Ejercicio Financiero bajo examen, con lo cual el expediente queda terminado para sentencia
El Presidente dicta la providencia de autos para resolver y pasa el expediente a uno (1) de los vocales, para que proyecte el fallo dentro de un término no mayor de quince (15) días. Proyectado el fallo, se pasa el expediente al otro vocal y al Presidente, para que se expidan sobre el mismo, en un plazo no superior a cinco (5) días cada uno <sup>72</sup> .	Con la opinión de los miembros del Tribunal de Cuentas dicta su fallo en el primer acuerdo que realice. Si el fallo es absolutorio, se dispone el archivo de las actuaciones previa notificación de las partes. Si es condenatorio, se formulan los cargos correspondientes.
Dentro de un plazo de caducidad de quince (15) días hábiles desde la última notificación <sup>73</sup> .	Del fallo condenatorio en el expediente administrativo puede interponerse recurso: ante el Superior Tribunal de Justicia; ante el TC- Recurso de Revisión.

<sup>65</sup> Ídem anterior – artículo 64

<sup>66</sup> Reglamento Interno y de Actuación Administrativa (2015)-TC Misiones- artículo 71

<sup>67</sup> LEY I N° 3- artículo. 45 último párrafo.

<sup>68</sup> LEY I N° 3 artículo 46

<sup>69</sup> Reglamento Interno y de Actuación Administrativa (2015)-TC Misiones – artículo 233

<sup>70</sup> Ídem anterior

<sup>71</sup> Ley I N° 3 Art.51 y Reglamento Interno y de Actuación Administrativa (2015)-TC Misiones- artículo N° 236

<sup>72</sup> Ley I N° 3- artículo N° 52

<sup>73</sup> Ley I N° 3- artículos N° 53, 77 y 78



Del análisis del cuadro de referencia se desprende que el Fiscal de Cuentas es el que se pronuncia concretamente sobre los descargos y las pruebas pertinentes, con lo cual el expediente resultara terminado para sentencia<sup>74</sup>. Así también, en todos los Recursos tomará intervención y será parte de su tramitación<sup>75</sup>.

En relación al procedimiento que se desarrolla en la actualidad, Maddiona<sup>76</sup> formula una propuesta de mejora que consiste en la creación de Delegaciones del Tribunal de Cuentas de la Provincia de Misiones, a fin de descentralizar la prestación de sus funciones, ubicadas en diferentes puntos de la provincia, con jurisdicción en todas las municipalidades que se les asigne y en ellas iniciar el procedimiento administrativo del Juicio de Cuentas, cuando los responsables de los municipios de segunda categoría formalicen la correspondiente rendición de cuentas.

De esta forma se crearía un nexo entre los responsables de rendir cuenta y el organismo central.

### **III-3. Análisis de las presentaciones de las rendiciones de cuenta de los municipios**

A fin de obtener una referencia del estado de situación de los municipios de la Provincia de Misiones, relacionado a las rendiciones de cuentas, se realizó un relevamiento de las presentaciones al Tribunal de Cuentas. El procedimiento consistió en partir del plazo estipulado en la reglamentación de municipalidades<sup>77</sup>, se constató con la situación de cada municipio en cuanto a las presentaciones de las rendiciones por trimestre y el anual. La recopilación de datos se realizó a través de consultas en el área, donde se realiza el estudio de la cuenta, Mesa de Entrada, o bien de consultas realizadas en oportunidad de verificaciones.

---

<sup>74</sup> RlyAA- artículo 236

<sup>75</sup> Ídem anterior artículo 285

<sup>76</sup> Maddiona Eduardo Roque (2015) Tesis “La Rendición de Cuentas en los Municipios de segunda categoría en la Provincia de Misiones”- Maestría Auditoria Gubernamental- UNSAM- <http://www.lapiedad.org.ar/> .Pág. 67-75.(accedido el 13/08/18)

<sup>77</sup> El relevamiento realizado es al 30/08/16.



Del total de los 75 municipios, teniendo en cuenta las particularidades de las exigencias de las rendiciones en los municipios de 1ra. y de 2da., se puede observar que en general que los municipios de primera categoría no presentan dificultad en cuanto a la disposición e integración de las documentaciones.

Distinta es la situación de los municipios de Segunda Categoría, los cuales deben presentar las rendiciones directamente al Tribunal de Cuenta y en las que se observó mayores incumplimientos. A los efectos de su simplificación se expone a continuación un cuadro donde se detalla el grado de cumplimiento de las presentaciones, este análisis en forma detallada se agrega como ANEXO I.

#### **Cuadro 8 – Análisis de los términos de presentación de los Municipios de 2° Categoría.**

<b>Municipios de 2° Categoría - Año 2016- Provincia de Misiones</b>										
Estado de Rend.	<b>1° Trim.</b>		<b>2° Trim.</b>		<b>3° Trim.</b>		<b>4° Trim.</b>		<b>Anual</b>	
En término	36,73%	18	36,73%	18	40,82%	20	38,78%	19	67,35%	33
Fuera de término	57,14%	28	53,06%	26	42,86%	21	40,82%	20	12,24%	6
Sin presentar	6,12%	3	10,20%	5	16,33%	8	20,41%	10	20,41%	10
Total	100%	49	100%	49	100%	49	100%	49	100%	49

**Fuente:** Elaboración propia datos obtenidos de distintas áreas del TCM hasta el 30/08/17.

De la interpretación de cuadro podemos observar el comportamiento de los distintos municipios, referente a las presentaciones en término, fuera de término y no presentadas al momento de la recopilación de datos:

Primer trimestre/2016: del total de los 49 municipios, el 57 % presentó fuera de término y el 6% no la presentó.

Segundo trimestre/2016: el 53% presentó fuera de término y el 5 % no la presentó;

Tercer trimestre/2016: el 42% presentó fuera de término y el 8% no la presentó;

Cuarto trimestre/2016: el 40 % presentó fuera de término y el 10% no la presentó.

Se observa que en el transcurso de los distintos cuatrimestres, las presentaciones fuera de término disminuyen, no así la falta del cumplimiento de las presentaciones que aumentan a medida que transcurren los trimestres.





En relación a la Presentación Anual se observa una mayor grado de cumplimiento que representa, del total de los 49 municipios, el 67 % presentó en término, y el 20 % no la presentó en los términos indicados al momento de realizar la recopilación de datos.

Estos datos son relevantes para el TCM, que debe hacer una evaluación de la situación de estos municipios y su reincidencia en los distintos ejercicios; situación que requiere ser analizada para implementar medidas que contribuyan a mejorar las presentaciones, no solo en los plazos sino en el contenido de las mismas, como así, facilitar a los fiscalizadores herramientas que sustenten y faciliten la tarea de control, adoptando criterios definidos para su implementación.

#### **III-4. Encuadre del tipo de auditoría o fiscalización que realiza el TCM dentro de las ISSAIs y principios que deberían aplicarse:**

Anteriormente se ha mencionado los tres principales tipos de auditorías del sector público: auditoría financiera; auditoría de desempeño y auditoría de cumplimiento. Esta clasificación tiene relación con los objetivos que se persiguen y en función a ello se determinarían las normas que se deben aplicar.

Por otra parte se ha señalado que la autoridad del TCM consiste en:

- Fiscalizar el cumplimiento de las leyes y reglamentos relativos a la utilización de los recursos financieros- patrimoniales estatales en los actos dictados por la autoridad responsables de ello;
- examinar la legalidad de las cuentas rendidas por los órganos competentes de la provincia, municipios y quienes administren caudales de la provincia;
- examinar los libros de contabilidad y la documentación existentes en las oficinas públicas,
- practicar arqueos, controlar la correcta liquidación, etc.



Por otra parte Hynes<sup>78</sup> considera que la auditoría legal se asimila al control de cumplimiento y la define como: la revisión de actos, reglamentos, contratos y operaciones con el fin de verificar:

- ✓ si se ajustan a las normas;
- ✓ el cumplimiento de las obligaciones;
- ✓ la razonabilidad y oportunidad de las decisiones;
- ✓ la eficacia de las decisiones;
- ✓ la defensa de los intereses”

En tal sentido, cuando el objetivo de control es verificar si las actividades, operaciones financieras e información cumplen, en todos sus aspectos significantes, con las regulaciones o autoridades que rigen la entidad auditada, la ISSAI 100 la define como un tipo de auditoría de cumplimiento. De esta manera la fiscalización que realiza el TCM se encuadraría en la auditoría de cumplimiento, además, particularmente la ISSAIs 400<sup>79</sup> y 4000<sup>80</sup> proporcionan principios fundamentales como así exigencias obligatorias y explicaciones para auditorías de cumplimiento, destinadas a EFS que elijan hacer una referencia directa a las normas internacionales a la hora de realizar su trabajo.

### **III-5. Procedimiento referente a verificaciones administrativas contables que incumbe al Departamento de Inspecciones y Consultas- TCM**

Tal como se mencionara en apartado anterior, la Ley I N° 3 - LOTCM - el artículo 25 establece en relación a las municipales, que el tribunal podrá, cuando lo juzgue conveniente, examinar los libros de contabilidad y la documentación existente, así como vigilar su funcionamiento, practicar arquezos de caja, etc. siendo la facultad de proponer la realización de tales tareas ejercida por la Vocal del área correspondiente y/o la Presidencia.

---

<sup>78</sup> Hynes Luisa María. Auditoría Legal. (2014). Maestría Auditoría Gubernamental-UNSAM. <http://www.lapiedad.org.ar/>

<sup>79</sup> ISSAI 400. Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras emitidas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI)- Proporciona a las EFS las bases para adoptar o desarrollar las normas y directrices para la auditoría de cumplimiento.

<sup>80</sup> ISSAI 4000. Normas par auditorías de cumplimiento-<http://www.issai.org/es/site-issai/issai-framework/4-directrices-de-auditoria.htm>- (accedido el 25/09/18).



Específicamente en el artículo 67° del Reglamento Interno y de Actuaciones Administrativas del Tribunal de Cuentas (RIyAA), establece que el Departamento de Inspecciones y Consultas tendrá la función de planificar mensualmente las giras de inspecciones a las distintas municipalidades, practicar periódicamente arquezos de tesorería en los municipios, impartir instrucciones al finalizar cada ejercicio con el objeto de facilitar las tareas de los funcionarios responsables de rendir cuentas y agilizar el estudio y consideración de las mismas, verificar que las registraciones contables estén de acuerdo con las normas vigentes y con los comprobantes respectivos, controlar el cumplimiento por parte de las autoridades municipales de las disposiciones legales y reglamentarias en vigor, y asesorar a los Señores Secretarios- Tesoreros y Contadores Municipales para el mejor cumplimiento de sus tareas.<sup>81</sup>

Asimismo, el reglamento precitado establece que el jefe de esta área (en la actualidad el Director General de Inspecciones y Consultas) propondrá al Vocal el plan de trabajo, límites o ampliación de la inspección, explicando el o los motivos que lo determinan, debiendo realizarse como mínimo una inspección anual a cada Municipio.<sup>82</sup>

Como marco referencial para realizar las verificaciones administrativas en los municipios se dispone del Reglamento de Contabilidad y Normas de Administración para Municipalidades; la Resolución N° 342/87 TC, que aprueba la Norma Técnica Interna N° 1 para las inspecciones y verificaciones, donde se establece normas básicas que orienten el trabajo de inspección en lo que respecta a movimiento de fondos y valores, contabilidad, bienes fiscales, liquidaciones, y tramites y procedimientos, siendo las mismas enunciativas, y la Resolución N° 452/92 TC, en la que se aprueban una serie de formularios modelo a ser utilizados en las inspecciones en las municipalidades.

Desde el aspecto práctico, las verificaciones administrativas contables que realiza el Tribunal de Cuentas de la Provincia de Misiones, dentro del marco del artículo 25 de la Ley I N° 3, son ordenadas por Resolución de Presidencia y comprende las siguientes tareas:

---

<sup>81</sup> RIyAA TC- artículo 67 ap. 1, 11, 12, 13, 14 y 15.

<sup>82</sup> RIyAA TC- artículo 68.



- Arqueo de fondos y valores.
- Análisis de los sistemas de recaudación y aplicación de las normas que lo regulan.
- Control de otros ingresos ( nuevas incorporaciones al presupuesto)
- Control del área de personal, liquidación y documentaciones que lo sustentan.
- Control patrimonial.
- Control de egresos.

Concluida la inspección a que se refiere el artículo anterior, el Departamento informa a Presidencia sobre lo actuado con las conclusiones o sugerencias señalando en forma concreta las medidas que a su juicio correspondiera adoptar.

Si bien el Tribunal de Cuentas de Misiones no realiza auditoria de gestión, en las verificaciones se realiza asesoramiento a los responsables de los municipios pueden contribuir en la gestión e identificar las causas de sus problemas en la organización interna.

### **III-5.1. Análisis de la situación actual de los procedimientos de verificación administrativa contable implementados por el TCM y aspectos a ser mejorados**

De la realización de dos giras de asesoramiento y diagnóstico a las municipalidades de segunda categoría de la Provincia de Misiones, realizada durante los años 2016 y 2017, se detectaron una serie de deficiencias en las administraciones que se presentan en el siguiente cuadro.

**Cuadro 9 – Falencias detectadas en las verificaciones administrativas contables**

Área de control	Observación	Causa	Efecto/ riesgo
Personal	Diferencias: - detectadas en las liquidaciones de sueldo	- Falta de comprobación de las sumas liquidadas con las disposiciones reglamentarias; - Legajos de personal incompletos; - Falta de designación de Responsables de Personal.	La falta de designación de responsable de Personal, inducen a que la información no este actualizada, con riesgo a que se produzca errores en las liquidaciones y reclamos/cargos de empleados/responsables.
Recaudación	Diferencias detectadas:	- Falta de control del encargado	- La falta de control de las



Área de control	Observación	Causa	Efecto/ riesgo
	- en las liquidaciones de tasas; - entre los registros contables, los recibos y los depósitos realizados.	de cobranza de las liquidaciones y su correspondencia con la Ordenanza Tributaria. - Los registros contables no se encuentran actualizados.	liquidaciones de las tasas conforme lo estipula la Ord. Trib. provoca errores que pueden generar cobranzas en exceso/defecto; -Errores en los depósitos bancarios por la falta de registros actualizados.
Patrimonial	Falta de: - incorporación de los bienes registrables en el registro de inventario permanente; - registración de las bajas de los bienes en desuso o condiciones de rezago; - identificaciones de los bienes patrimoniales conforme al registro de inventario.	-Falta de designación de Encargado de Patrimonio para realizar la carga de datos y su correspondiente identificación y seguimiento del estado de los mismos.	- Estado desactualizado de los bienes registrables; - no se puede mantener un control adecuado; - no se designan sub responsables para el resguardo y custodia de los bienes, dando lugar a pérdidas o extravíos de bienes.
Egresos	Falta de: - Registración contable o actualización; -Antecedentes documentales que sustenten los pagos; - cumplimiento de formalidades requeridas	-Los registros contables se realizan en el estudio del Contador; -Los proveedores no entregan los comprobantes fiscales; -Desconocimiento de la Situación Fiscal de los proveedores:	La falta de documentaciones que avalen los egresos provoca retrasos en las presentaciones de rendiciones de cuentas con los consecuentes reparos formales y/o sustanciales en el estudio de la cuenta y observaciones en las verificaciones administrativas contables.

**Fuente:** Elaboración propia del cuadro con las Falencias detectadas en las verificaciones del artículo 25 de la LOTC- Trabajo Del Bello; Paprocki y Ramirez (2017)

De los datos relevados, se elaboró la tabla de figuración en el Anexo II y las ilustraciones<sup>83</sup> que gráficamente representan especial interés, de las cuales se transcribirá algunas de ellas:

- Área Personal:

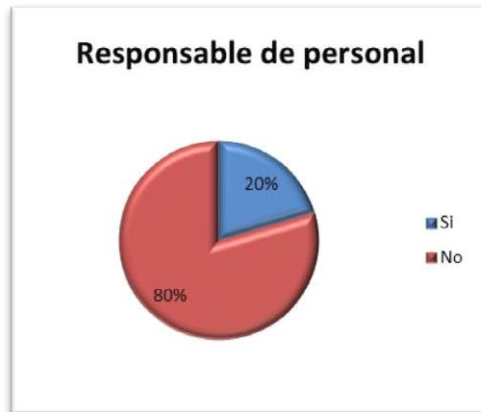
Se observó que el 80% de los municipios visitados no tienen designado un responsable del área de personal. Esta situación puede ser causa luego de diversas observaciones en las verificaciones, como ser, falta de actualización de legajos, falta de dispositivos de designación en las categorías o de asignación de adicionales, falta de

<sup>83</sup> Del Bello Sandra Edith.; Paprocki Letizia Mariel y Ramirez Alejandra María Lorena. (2017)- Tema 2 – La innovación en el control Público- Datos relevados en las giras de asesoramiento- Aporte del Tribunal de Cuentas a la gestión municipal de los Municipios de Segunda Categoría de la Provincia de Misiones- XXIV Congreso Nacional de organismos de Control.

información de las novedades al liquidador que luego repercuten en errores de liquidación, entre otros.

Gráficamente se observa:

#### **Ilustración 4– Municipios que poseen un Responsable de Personal asignado**

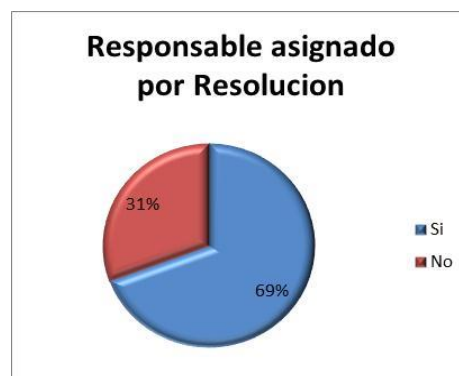


**Fuente:** Gráfico del trabajo de Del Bello, Paprocki y Ramirez en función del procesamiento de las actas de la segunda gira – Anexo II

- En relación al control de las recaudaciones:

En relación a la designación de Responsables de Recaudaciones, el 69% de los municipios visitados manifestó que tienen designado por Resolución encargado de recaudación, gráficamente se observa:

#### **Ilustración 5– Responsables de Recaudaciones formalmente designados en los municipios**



**Fuente:** Datos del trabajo de Del Bello, Paprocki y Ramirez en función del procesamiento de las actas de la segunda gira – Anexo II

- En relación al control patrimonial:

En general, es esta una de las áreas que se encuentra más desatendida en los municipios, en la segunda gira, se pudo constatar que el 57% de los municipios respondió que el Encargado de Patrimonio ya se encontraba asignado por resolución; no obstante se observó, que no tenían asignadas las funciones y competencia conforme a la normativa.

Gráficamente se observa:

### **Ilustración 6– Responsables asignados como Encargado de Patrimonio**

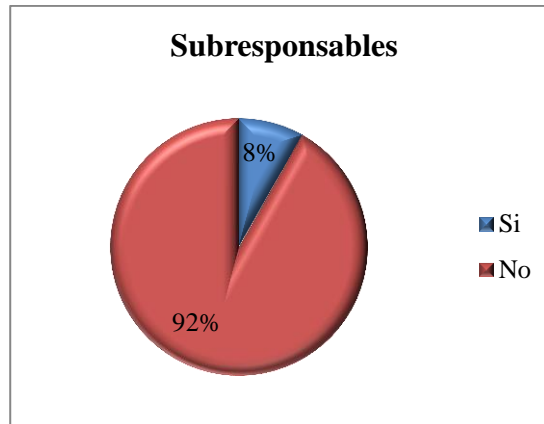


**Fuente:** Datos del trabajo de Del Bello, Paprocki y Ramírez en función del procesamiento de las actas de la segunda gira – Anexo II

Lo anterior hace que no se cumplan las funciones como lo determina la normativa: Una de ellas es la designación de sub-responsables, que es esencial para la custodia y preservación de los bienes, donde se pudo constatar que solo el 8% lo implementaron, gráficamente se observa:



### Ilustración 7– Asignación de Sub- responsables de Patrimonio

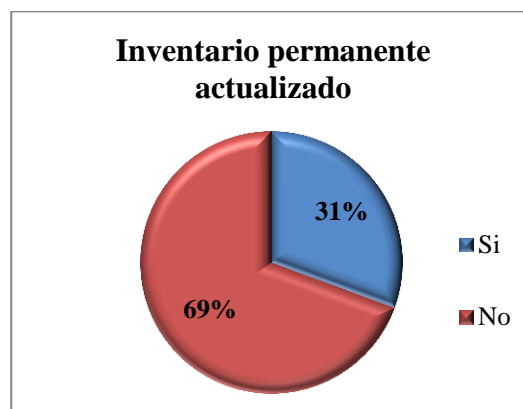


**Fuente:** Datos del trabajo de Del Bello, Paprocki y Ramirez en función del procesamiento de las actas de la segunda gira – Anexo II

En relación al registro en el inventario permanente, se observó que no se encuentra actualizado en función a su incorporación y/o baja, situación que hace que no se tenga un estado actual del Patrimonio Municipal, esto también tiene relación con la falta de asignación de funciones al Encargado de Patrimonio; tal es así que solo el 31% de los municipios posee actualizado este libro.

Gráficamente se observa:

### Ilustración 8- Estado del Registro de Inventario Permanente

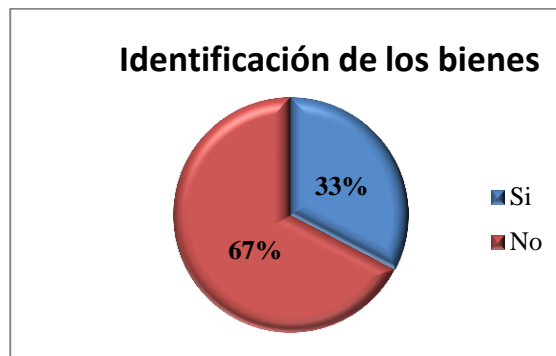


**Fuente:** Datos del trabajo de Del Bello, Paprocki y Ramirez en función del procesamiento de las actas de la segunda gira – Anexo II



Otra de las cuestiones relacionadas con el registro de los bienes, es la falta de datos de identificación de los mismos que se correspondan precisamente con el registro. Se constató que solo el 33% de los municipios han manifestado que los bienes se encuentran identificados, gráficamente se observa:

**Ilustración 9– Estado de identificación de los bienes**

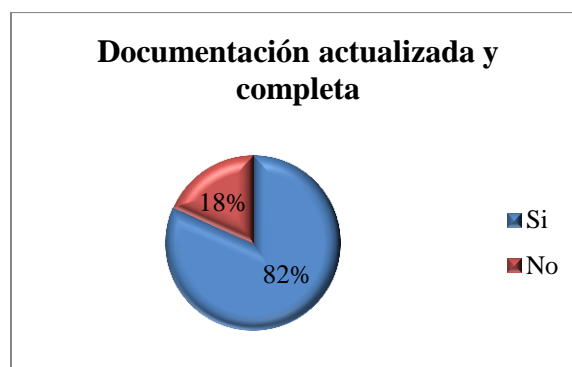


**Fuente:** Datos del trabajo de Del Bello, Paprocki y Ramirez en función del procesamiento de las actas de la segunda gira – Anexo II

- En relación al control de los egresos:

Ante la consulta de si la documentación de egresos de la municipalidad se halla actualizada y completa, el 82% ha respondido afirmativamente, gráficamente se observa:

**Ilustración 10– Documentación actualizada y completa**



**Fuente:** elaboración propia en función del procesamiento de las actas de la segunda gira – Anexo II

El procesamiento de datos obtenidos de las actas labradas en oportunidad de constituirse los Contadores Fiscales en la 2° gira de asesoramiento a las municipalidades tuvo como resultado el conocimiento del estado de situación de los mismos referente a los responsables que deben realizar el control interno de su funcionamiento.

El conocimiento del ambiente de control y su funcionamiento interno promueven al mejoramiento y al seguimiento de la operatoria de estas instituciones, de manera que contribuyan a promover equipos estables de trabajo con sus funciones y responsabilidades.

Al conocer las falencias en el control interno, es importante realizar el seguimiento y detectar las áreas críticas, situación que debe ser objeto de estudio.

Si bien, la acumulación de experiencia de los Directores Generales y de los contadores fiscales contribuye como referencia para la realización de verificaciones, es necesario que las actividades llevadas a cabo se puedan ir actualizando, proponiendo métodos y técnicas que permita mejorar los estándares de control y compilarlos en un instrumento que integre los principios generalmente aceptados para el control externo de las cuentas públicas municipales.

De esta manera la elaboración de un manual de fiscalización externa, tomando como referencia los principios generalmente aceptados para el control externo y las normas reglamentarias vigentes, contribuiría a la tarea de fiscalización.



## **CAPITULO IV- MANUAL DE FISCALIZACIÓN EXTERNA PARA EL CONTROL DE LAS MUNICIPALIDADES DE LA PROVINCIA DE MISIONES**

En este capítulo se desarrolla el manual de fiscalización externa para el control de las municipalidades de la Provincia de Misiones- MAFEM, luego de un análisis de las normas gubernamentales para el sector público y su aplicación, dependiendo el tipo de fiscalización, encuadrándose al tipo de control que realiza dentro de la auditoría de cumplimiento. Se elaboró este manual teniendo como referencia los lineamientos y principios fundamentales desarrolladas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) como ser las ISSAIs 100, 400 y 4000; además se tomó como referencia el MACOEX del TC de Buenos Aires y el informe de Control Interno COSO.

El manual se inicia con una introducción y la presentación; seguidamente se estructura en dos capítulos y un agregado para el desarrollo de la fiscalización: en el Capítulo I se mencionan los conceptos generales de la auditoría de sector público, su caracterización y los elementos que lo componen; en el Capítulo II se exponen los principios fundamentales para la realización de la fiscalización, concernientes a los requerimientos organizacionales, los principios que el fiscalizador debe cumplir durante la fiscalización y aquellos que relacionan con el proceso de fiscalización; seguidamente se desarrollan modelos de formularios para la aplicación en la tarea de fiscalización .



**UNSAM**  
ESCUELA DE  
POLÍTICA Y  
GOBIERNO

# *MANUAL DE FISCALIZACION*

## *EXTERNA*

## *PARA MUNICIPALIDADES*

## MAFEM

Tribunal de Cuentas Provincia de Misiones



## Índice del MAFEM

<b>1. INTRODUCCIÓN</b>	<b>78</b>
<b>2. PRESENTACIÓN</b>	<b>78</b>
2.1. Objetivo General	79
2.2. Objetivo específicos	79
2.3. Alcance	80
2.4. Marco Normativo	80
2.5. Organización del Manual	82
<b>CAPITULO I- CONCEPTOS GENERALES</b>	<b>83</b>
I-1. Concepto de auditoria del sector público	83
I-2. Objetivo de la auditoria del sector público	83
I-3. Tipos de Auditoria del Sector Público y su aplicación en el TCM	84
I-4. Elementos de la Auditoria Gubernamental	85
I-4.1. Las partes intervinientes	86
I-4.2. Materia, criterios e información	86
I-4.2.1. Confianza y seguridad	87
I-4.2.2. Tipos de compromiso o encargo	87
<b>CAPITULO II- PRINCIPIOS DE LA AUDITORIA DEL SECTOR PÚBLICO</b>	<b>88</b>
II-1. Requerimientos organizacionales	88
II-2. Principios generales que el fiscalizador debe considerar	88
II-2.1. Ética e independencia	88
II-2.2. Juicio profesional, diligencia debida y escepticismo	88
II-2.3. Calidad y responsabilidad	89
II-2.4. Riesgo de fiscalización	90
II-2.5. Riesgo de fraude	91
II-2.6. Materialidad	92
II-2.7. Documentación	92
II-2.8. Comunicación	93
II-3. Principios relacionados con el proceso de fiscalización	93
II-3.1. Planificación	93
II-3.2. Evaluación de los riesgos	97
II-3.3. Estrategia y planificación de la fiscalización	97
II-3.4. Ejecución	98
II-3.5. Resultados y conclusiones de la fiscalización:	102
II-3.6. Seguimiento	107
II-4. Desarrollo de la fiscalización en las municipalidades de la Provincia de Misiones	108
II-4.1. Modelos de formularios para fiscalización	109
II-4.1.1. Programa de tarea:	109
II-4.1.2. Cuestionario de evaluación del CI	110
II-4.1.3. Prueba de cumplimiento	114
II-4.1.4. Control de Ingresos	115
II-4.1.5. Control de Personal	115
II-4.1.6. Control de Patrimonio	117
II-5. Acrónicos	118



## **1. INTRODUCCIÓN**

La finalidad de este manual es proporcionar al fiscalizador gubernamental en un solo cuerpo, normas y procedimientos que guíen su labor, adoptando metodologías y procedimientos vigentes en la práctica nacional e internacional de auditoría, permitiendo flexibilizar su aplicabilidad según el tipo de auditoría, la autoridad, el sujeto y el criterio del auditor.

## **2. PRESENTACIÓN**

1. El Tribunal de Cuentas de la Provincia de Misiones- TCM - es el órgano de control externo de la Provincia de Misiones, cuyas atribuciones se encuentran establecidas en la Constitución Provincial, en la Ley I N° 3- LOTCM y en la Ley XV N° 5- LOM.

2. Su competencia está establecida en las siguientes normas:

Artículo 133 de la Constitución Provincial, donde corresponde al TCM:

- Examinar las cuentas de percepción e inversión de las rentas públicas, tanto provinciales como municipales y de reparticiones autárquicas; aprobarlas o desaprobarlas y, en último caso, indicar el funcionario o funcionarios responsables, como así el monto y la causa de los alcances respectivos.
- Inspeccionar las oficinas provinciales y municipales, que administren fondos públicos y tomar las medidas necesarias para prevenir cualquier irregularidad.

Artículo 132 y 167 de la Ley XV-N° 5, corresponde al TCM:

- La determinación de responsabilidad administrativa en lo concerniente a la actividad económica- financiera de los municipios y la preservación de su patrimonio.
  - La reglamentación en todo lo concerniente a la actividad económica, financiera y patrimonial de las municipalidades y a sus rendiciones de cuentas.
3. Para desarrollar su labor utiliza técnicas los procedimientos de Juicio de Cuentas y Juicio Administrativo de Responsabilidad.



4. La práctica de fiscalización gubernamental requiere de instrumentos que permitan al TCM desempeñarse de manera eficiente y eficaz para promover la rendición de cuentas, la transparencia, la integridad del gobierno, y la confianza sustentada en el uso apropiado de los fondos y bienes públicos.
5. EL TCM es un componente de gran relevancia para el funcionamiento del sector público y, por lo tanto, para fortalecer la confianza de la sociedad en su gobierno a través de la prevención, corrección, mejora, responsabilización, identificando y notificando las desviaciones con respecto a los criterios y, sanción de la conducta de los funcionarios que están obligados asumirlas por su actuación.
6. El presente Manual es un instrumento de trabajo cuya intención es sistematizar y promover la mejora de la práctica de Fiscalización gubernamental que lleva adelante el TCM.
7. El Manual no sustituye el juicio de los Fiscalizadores para evaluar situaciones y tomar decisiones en función al saber y la experiencia profesional. Es un instrumento de apoyo a la tarea profesional de los fiscalizadores que está abierta al aprendizaje y la mejora continua, por lo que no es un producto definitivo.

### **2.1. Objetivo General**

8. Que el TCM disponga de un instrumento para fortalecer las prácticas de fiscalización gubernamental que realiza en las municipalidades en el marco de las atribuciones establecidas en el Art. 133 de la Constitución de la Provincia de Misiones, de los mandatos que se les dicten especialmente y las que surjan de convenios específicos, teniendo como referencia permanente los principios fundamentales desarrolladas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI).

### **2.2. Objetivo específicos**

9. Los objetivos específicos del Manual son:



- Unificar criterios para la aplicación de procedimientos de control gubernamental por parte del personal<sup>84</sup> del TCM en la planificación, ejecución, elaboración de informe y seguimiento de las fiscalizaciones.
- Asegurar la independencia de los fiscalizadores respecto de las entidades y jurisdicciones fiscalizadas.
- Promover una mejora en la práctica de control gubernamental.
- Establecer los procedimientos para interactuar con las partes intervinientes de la fiscalización (fiscalizadores, responsables, usuarios previstos).
- Servir de guía metodológica en el proceso de inducción, para el personal que realiza la fiscalización.
- Preservar y delimitar la responsabilidad de los fiscalizadores.
- Contar con una base de conceptos y procedimientos alineados a normas nacionales e internacionales rectoras para desarrollar auditorías de cumplimiento.

### **2.3. Alcance**

10. El presente manual comprende procesos de fiscalización gubernamental necesarios para el ejercicio de la atribución jurisdiccional del TCM, abarcando las actividades administrativas, contables, financieras y documentales que realizan las municipalidades.

### **2.4. Marco Normativo**

11. De conformidad al TÍTULO 2° - Poder Ejecutivo - Capítulo IV- Art. 133 de la Constitución de la Provincia de Misiones, el TCM tiene las siguientes atribuciones:

1. Examinar las cuentas de percepción e inversión de las rentas públicas, tanto provinciales como municipales y de reparticiones autárquicas; aprobarlas o desaprobarlas y, en este último caso, indicar el funcionario o funcionarios responsables, como también el monto y la causa de los alcances respectivos. A tal fin los poderes públicos, las municipalidades, y los que administren los caudales de la Provincia, estarán obligados a remitir anualmente las cuentas

---

<sup>84</sup> Contadores Fiscales Mayores y Contadores Fiscales.





documentadas de los dineros percibidos e invertidos, para su aprobación o desaprobación.

2. Inspeccionar las oficinas provinciales y municipales, que administren fondos públicos y tomar las medidas necesarias para prevenir cualquier irregularidad, en la forma y con arreglo al procedimiento que determine la ley.
3. Fiscalizar las cuentas de las instituciones privadas que reciban subsidios del Estado provincial.

12. El presente manual de Fiscalización tiene su fundamento en la autoridad del TCM consignada en la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas de la provincia de Misiones Ley I – N° 3 (Antes Decreto Ley 1214/60), en el artículo 24, en lo referente a la fiscalización y jurisdicción, contenida en los siguientes acápite:

- 1) ejercer el control externo de legalidad de las cuentas de percepción e inversión de las rentas públicas provinciales y municipales, fiscalizando el cumplimiento de las leyes y reglamentos relativos a la utilización de los recursos financiero-patrimoniales estatales en los actos dictados por la autoridad responsable de ello;
- 2) el examen y juicio de legalidad de las cuentas rendidas por los órganos competentes de la Provincia y municipios y quienes administran caudales de la Provincia;
- 3) pronunciarse sobre la cuenta general del ejercicio;
- 4) el examen y juicio de las cuentas rendidas por las personas de derecho privado que reciben subsidio de la Provincia o los municipios;
- 5) abrir juicio administrativo de responsabilidad a todo funcionario público provincial o municipal, de conformidad con las prescripciones de la presente Ley;
- 6) la declaración de responsabilidad en el orden administrativo y formulación del pertinente cargo, cuando corresponde;



13. Consecutivamente, en el artículo 25, tiene conferida la autoridad cuando lo considere conveniente de inspeccionar los libros de contabilidad y la documentación existentes en las oficinas públicas, provinciales o municipales, en las cuales se administren bienes públicos, como así vigilar su funcionamiento, practicar arqueos, etc.; a tal fin requiere de una planificación de tareas conforme al área respectiva.
14. De conformidad al artículo 132 de la Ley XV N° 5 la responsabilidad administrativa de los funcionarios en todo lo concerniente a la actividad económico-financiera de los municipios y a la preservación de sus patrimonios será determinada por el Tribunal de Cuentas.
15. De conformidad al Artículo 167 de la Ley XV N° 5 - LOM el Tribunal de Cuentas reglamentará las disposiciones de esta Ley en todo lo concerniente a la actividad económica, financiera y patrimonial de las municipalidades y a sus rendiciones de cuentas.
16. El Reglamento de Contabilidad y Normas de Administración para Municipalidades se sustenta en la Constitución Provincial, la Ley Orgánica de Municipalidades, la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas y se complementa con la Ley de Contabilidad de la Provincia y sus decretos reglamentarios.
17. El TCM integra el Secretariado Permanente de Tribunales de Cuentas de la República Argentina - SPTCRA, que es miembro afiliado de Organización Latinoamericana de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS); por lo que se utiliza como referencia las normas internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores en el presente Manual, las que tienen como propósito proporcionar un parámetro de referencia para la fiscalización del sector público.

## **2.5. Organización del Manual**

18. La organización del manual contiene dos capítulos y un agregado donde se detallan modelos de formularios para el desarrollo de la fiscalización.

En el Capítulo I se desarrolla los conceptos generales de auditoría del sector público y en el Capítulo II principios fundamentales que se debe tener como referencia en el proceso de fiscalización.

Finalmente se particularizan formularios orientadores para el desarrollo de la tarea de fiscalización e informes que deben elaborar.



## **CAPITULO I- CONCEPTOS GENERALES**

### **I-1. Concepto de auditoría del sector público<sup>85</sup>**

19. Siguiendo los lineamientos de la ISSAI 100, se define a la auditoría del sector público como: un proceso sistemático en el que de manera objetiva se obtiene y evalúa la evidencia para determinar si la información o las condiciones reales están de acuerdo con los criterios establecidos.
20. La auditoría del sector público es esencial, ya que proporciona a los órganos legislativos y de supervisión, a los encargados de la gobernanza y al público en general, información y evaluaciones independientes y objetivas concernientes a la administración y el desempeño de las políticas, programas u operaciones gubernamentales
21. El entorno de la auditoría del sector público es aquel en que los gobiernos y otras entidades del sector público se responsabilizan sobre el uso de recursos provenientes de la tributación y otras fuentes, para la prestación de servicios a los ciudadanos y otros beneficiarios. Estas entidades deben rendir cuentas de su gestión y desempeño, así como del uso de los recursos, tanto de quienes se los proporciona como a quienes dependen de los servicios prestados utilizando tales recursos, incluyendo a los ciudadanos.
22. La auditoría del sector público ayuda a crear las condiciones adecuadas y a fortalecer las expectativas de que las entidades del sector público y los servidores públicos desempeñen sus funciones de manera eficaz, eficiente y ética, y de acuerdo con las leyes y reglamentos aplicables.
23. En este contexto las EFS juegan un rol importante en el mejoramiento de la administración pública enfatizando los principios de transparencia, rendición de cuentas, gobernanza y desempeño.

### **I-2. Objetivo de la auditoría del sector público<sup>86</sup>**

24. Los objetivos de la auditoría del sector público se refieren a lo que se pretende lograr, y dependerá del tipo de auditoría que se lleve a cabo y de la competencia de

---

<sup>85</sup> ISSAI 100- Principios fundamentales del Sector Públicos- apartado 17 a 19

<sup>86</sup> ISSAI 100- apartado 20 a 21



la EFS. No obstante todas las auditorias contribuyen a la buena gobernanza, de manera que:

- provee información independiente, objetiva y confiable y sus conclusiones tienen basamento en evidencias suficientes y apropiadas relativa a las entidades públicas;
- promueve la mejora continua y la confianza sostenida en la utilización de los fondos y bienes públicos, y en el desempeño de la administración pública;
- fortalecen la eficacia de los organismos que ejercen tareas de supervisión general y funciones correctivas sobre el gobierno, dentro del marco constitucional, como así de los responsables de la administración de actividades financiadas con fondos públicos.

### **I-3. Tipos de Auditoria del Sector Público y su aplicación en el TCM<sup>87</sup>**

25. Siguiendo con los lineamientos de la ISSAI los tipos de auditoria del sector público pueden ser:

Auditoría Financiera- se enfoca en determinar si la información financiera de una entidad se presenta en conformidad con el marco de referencia de emisión de información financiera y regulatoria aplicable. Esto se logra obteniendo evidencia de auditoria suficiente y apropiada que le permita al auditor expresar un dictamen acerca de si la información financiera está libre de representaciones erróneas de importancia relativa al fraude o error.

Auditoria de desempeño- se enfoca a 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. Se analiza las causas de las desviaciones de los criterios u otros problemas. Su objetivo es responder a preguntas clave de auditoria y proporcionar recomendaciones de mejora.

Auditoria de cumplimiento- se enfoca en determinar si un asunto en particular cumple con las regulaciones o autoridades identificadas como criterios. Esta se lleva a cabo para evaluar si las actividades, operaciones financieras e información cumplen, en todos sus aspectos significantes, con las regulaciones que rigen a la entidad auditada.

---

<sup>87</sup> ISSAI 100- apartado 22 a 23



26. De acuerdo a la competencia del TCM la tarea de fiscalización se encuadra en la auditoría de cumplimiento.

La tarea de Fiscalización incluye:

- La evaluación de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables;
- La valoración de la aplicación de las disposiciones legales y reglamentarias;
- La constatación de los registros contables;
- La determinación de responsabilidades.

27. La Fiscalización gubernamental permite al TCM cumplir con su misión, que es desarrollar el control externo sobre la administración de los recursos públicos, garantizando que su aplicación se sujete a los requisitos de legalidad, determinando en su caso responsabilidades y actuando oportunamente para prevenir irregularidades. Su resultado es el insumo principal para la confección y posterior dictado de las resoluciones que adopten.

28. Teniendo en cuenta la conceptualización indicada precedentemente, este manual constituiría un instrumento que contiene - en forma explícita, ordenada y sistemática- normas, procedimientos y metodologías que son de práctica internacional en auditoría gubernamental, adoptando como base la ISSAI 400- Principios Fundamentales de la Auditoría de Cumplimiento- y la ISSAI 4000<sup>88</sup>- Normas para Auditoría de Cumplimiento que profundiza los principios fundamentales de la ISSAI 100, para ser aplicado en la tarea de fiscalización en los municipios, en tanto sea aprobada por las autoridades superiores- TCM.

#### **I-4. Elementos de la Auditoría Gubernamental**

29. Los elementos básicos de la auditoría gubernamental, en cualquiera de los tipos de auditoría del sector público, son las partes intervinientes, el objeto o materia a auditar, la información y los criterios para examinarlos.

---

<sup>88</sup> [ISSAI 4000. Norma para Auditorías de Cumplimiento. http://www.issai.org/es/site-issai/issai-framework/4-directrices-de-auditoria.htm](http://www.issai.org/es/site-issai/issai-framework/4-directrices-de-auditoria.htm)



#### **I-4.1.Las partes intervinientes**

30. Las partes intervinientes son el auditor (fiscalizador), el auditado (fiscalizado) y los usuarios previstos. La relación entre las partes se debe ver dentro del contexto de los arreglos constitucionales específicos para cada tipo de auditoría (Fiscalización).
31. El fiscalizador es el TCM que actúa a través de sus funcionarios de ley (Contadores Fiscales Mayores y Contadores Fiscales) y equipos que realizan la Fiscalización.
32. La responsabilidad del fiscalizador es evaluar si un asunto específico cumple con los criterios establecidos y emitir un informe.
33. El fiscalizado es la parte responsable de la administración de los fondos públicos y del ejercicio de la autoridad legal bajo el control de la legislatura o Concejo Deliberante. Las responsabilidades principales del fiscalizado se definen a partir del marco constitucional o legal aplicable a cada caso.
34. El fiscalizado es responsable de la materia en cuestión de la fiscalización.
35. Los usuarios son aquellas instituciones, organizaciones o personas para quienes se elabora el informe de fiscalización. Se incluye aquí usuarios tales como la legislatura, los órganos de control, organismos, organizaciones de la sociedad civil y el público en general.

#### **I-4.2.Materia, criterios e información**

36. La materia u objeto a fiscalizar es la información, condición o actividad que la fiscalización somete a examen. Dependiendo del objetivo de la fiscalización puede tomar diversas formas y tener diferentes características. Un objeto es fiscalizable cuando se cuenta con criterios y evidencias suficientes y apropiadas para examinarlo de manera consistente.
37. Los criterios de fiscalización son los puntos de referencia que se utiliza para evaluar la materia u objeto de manera consistente y razonable. Los criterios pueden depender de una serie de factores, incluyendo los objetivos y el tipo de auditoría. La auditoría de cumplimiento debe proporcionar un marco de referencia que provea los criterios adecuados; a tal fin deben ser relevantes, confiables, completos, objetivos, comprensibles, comparables, aceptables y accesibles. El fiscalizador al identificar y notificar las desviaciones respecto a los criterios contribuye a la buena gobernanza



para que puedan adoptarse medidas correctivas y exigirse responsabilidades a quienes están obligados a asumirlas por su actuación.

38. La información de la materia u objeto se refiere al resultado de su evaluación o medición de acuerdo a los criterios. Puede tomar diversas formas y tener diferentes características dependiendo del objetivo de la auditoría o fiscalización.

#### **I-4.2.1. Confianza y seguridad**

39. Los usuarios previstos buscarán tener confianza en la fiabilidad y relevancia de la información que utilizan como base para tomar decisiones. Por eso, las fiscalizaciones proporcionan información que sirven de base para la toma de decisiones en el sector público, esta se sustentan en evidencia suficiente y apropiada. El fiscalizador lleva a cabo procedimientos para reducir o manejar el riesgo de presentar conclusiones incorrectas, reconociendo que debido a las limitaciones inherentes, ninguna fiscalización puede proporcionar una seguridad absoluta sobre la cuestión de la materia examinada.

#### **I-4.2.2. Tipos de compromiso o encargo<sup>89</sup>**

40. Dependiendo de quién es responsable de presentar o elaborar la información sobre la materia controlada para formular una conclusión, existen dos tipos compromiso:

Atestiguamiento: la parte responsable mide la materia controlada de acuerdo con los criterios y presenta la información de la materia, sobre la cual el auditor procede a reunir una evidencia de fiscalización suficiente y apropiada para contar con una base razonable que le permita formular una conclusión. La conclusión se expresa en forma de hallazgo, conclusiones, recomendaciones o un dictamen.

Elaboración de un informe directo: El auditor es el responsable de elaborar la información acerca de la materia controlada y seleccionar la materia y los criterios tomando en consideración el riesgo y la materialidad. Al evaluar la materia controlada de acuerdo con los criterios, el fiscalizador puede formular una conclusión, que se expresa en forma de hallazgo, respuestas a preguntas de fiscalización concretas, recomendaciones o un dictamen.

---

<sup>89</sup> ISSAI 100- apartado 29 a 30 y 4000- apartado 37 a 42.

## **CAPITULO II- PRINCIPIOS DE LA AUDITORIA DEL SECTOR PÚBLICO**

41. Los principios fundamentales para la realización de una auditoria, si bien es un proceso acumulativo y reiterativo, a los fines de su presentación y siguiendo los lineamientos de las ISSAIs 100, 400 y 4000, se agrupan en principios relacionados con los requerimientos organizacionales de las EFS, principios generales que el auditor debe considerar antes y durante la auditoria, y los principios relacionados con el proceso de fiscalización.

### **II-1.Requerimientos organizacionales**

42. Las EFS deben establecer y mantener procedimientos adecuados de ética y control de calidad a nivel organizacional, esto brindará una seguridad razonable de que el TCM y su personal cumplen con las normas profesionales y los requerimientos éticos, legales y regulatorios aplicables. Ofrecen orientación al respecto la ISSAI 30- Código de Ética y la ISSAI 40 – Control de Calidad para las EFS.

### **II-2.Principios generales que el fiscalizador debe considerar**

#### **II-2.1.Ética e independencia**

43. Los fiscalizadores deben cumplir con los requisitos éticos relevantes, lo que debe estar presente en la actuación profesional durante el proceso de la fiscalización. La EFS debe establecer políticas para enfatizar la necesidad de que los fiscalizadores cumplan con los requerimientos éticos. Los informes de los fiscalizadores deben ser imparciales y deben ser percibido de esta manera por los usuarios, la independencia debe estar presente en su actuación y no debe permitir que un actor interesado influya en su elaboración.

#### **II-2.2.Juicio profesional, diligencia debida y escepticismo**

44. La conducta de los fiscalizadores debe ser oportuna mediante la aplicación del escepticismo profesional, juicio profesional y la diligencia debida durante toda la fiscalización.





45. El escepticismo profesional es necesario para garantizar que el fiscalizador se aparte de sus intereses personales, y mantener distancia profesional y una actitud de alerta y de cuestionamiento al evaluar la suficiencia e idoneidad de la evidencia obtenida. Además deben ser abierto y receptivo durante toda la fiscalización, lo que le permitirá detectar la falta de cumplimiento, error o fraude
46. El fiscalizar debe emplear su juicio profesional a través de la aplicación de conocimientos, habilidades y experiencias combinadas de fiscalizaciones. Las decisiones del fiscalizador deben estar debidamente fundamentadas en todas las fases del proceso de fiscalización y su aplicación consiste en:
- decidir el nivel de seguridad;
  - evaluar el riesgo y la materialidad;
  - definir la materia controlada, el alcance y los criterios;
  - analizar la evidencia de fiscalización;
  - formular las conclusiones basadas en los hallazgos.
47. El fiscalizador debe solicitar asesoramiento profesional en el caso de que surjan cuestiones que no sean la especialidad del equipo de fiscalización y sean complejas o controvertidas.
48. El fiscalizador debe demostrar un comportamiento que inspire confianza a la comunidad e impedir que cualquier conducta pueda desacreditar su trabajo, planeando y conduciendo las fiscalizaciones de manera diligente.

### **II-2.3. Calidad y responsabilidad**

49. El control de calidad en la fiscalización es una responsabilidad que debe asumir el fiscalizador y debe implementar procedimientos durante todo el proceso de la misma. Debe tener como objetivo asegurar que la fiscalización cumpla con las normas aplicables y que el informe o conclusión sea apropiado de acuerdo a las circunstancias.
50. Las funciones y las responsabilidades deben estar claramente definidas por la EFS y deben garantizar que se apliquen los procedimientos adecuados y que se realice las revisiones y consultas necesarias en todo el proceso de fiscalización.
51. La responsabilidad del fiscalizador lleva implícita la capacidad de responder por sus actos y las decisiones que adopte en el ejercicio de sus funciones.



52. El control de calidad incluye analizar que las personas que conforman el equipo de fiscalización disponga de competencias suficientes y apropiadas, tenga práctica en el tipo de fiscalización que realiza, conocimiento de las normas y autoridades aplicables, imparcialidad en la selección de los criterios seleccionados y tiempo suficiente para cumplir la labor de fiscalización.

#### **II-2.4.Riesgo de fiscalización<sup>90</sup>**

53. Se entiende por riesgo a todo evento que puede tener un impacto negativo o indeseable sobre el logro de los objetivos, tanto de la entidad auditada como en la labor del fiscalizador.

54. Los fiscalizadores deben considerar el riesgo de fiscalización durante todo el proceso del examen. Se debe realizar la fiscalización de manera tal que se pueda manejar o reducir el riesgo a un nivel aceptable y evitar que se llegue a conclusiones inadecuadas, reconociendo las limitaciones inherentes y que una fiscalización nunca podrá proporcionar una certeza absoluta.

Los procedimientos para reducir los riesgos pueden incluir los siguientes aspectos:

- anticipar los riesgos posibles o conocidos de la tarea prevista y sus consecuencias;
- desarrollar procedimientos para abordar estos riesgos durante la auditoria;
- documentar que riesgos serán abordados y de qué manera.

55. Los riesgos que se deben evaluar son:

- el riesgo inherente a la materia controlada, que es el riesgo asociado a la naturaleza propias del objeto fiscalizado, no pueden ser eliminados pero si pueden ser mitigados por una apropiada gestión.
- el riesgo de control, es la probabilidad de que los controles internos pertinentes relacionados con los riesgos inherentes sean inadecuados o no funcionen correctamente.
- el riesgo de detección, esto es, el riesgo de que los procedimientos aplicados por el fiscalizador no detecten un error significativo en el objeto de la fiscalización y conduzcan a una conclusión equivocada.

---

<sup>90</sup> ISSAI 4000 –apartado 52 a 57



56. El examen del riesgo de fiscalización para el caso de EFS con poderes jurisdiccionales (TCM) puede incluir:

<b>Caracterización</b>	<b>Riesgo</b>
Actos que no cumplen con los criterios	Identificar correctamente la falta de cumplimiento.
Periodo de actuación	Identificar correctamente los responsables en cada periodo de actuación.
Procesos operativos	Identificar la aplicación de los controles internos y responsables de manera adecuada.
Prescripción	Falta de seguimiento de los plazos previstos en la reglamentación provocado por la inacción.
Desvíos en la administración de los fondos públicos	Falta de identificación de los desvíos de los fondos públicos y/o su correcta imputación de acuerdo a la finalidad de su utilización.

### **II-2.5. Riesgo de fraude<sup>91</sup>**

57. El fiscalizador debe considerar el riesgo de fraude ante la posibilidad de la ocurrencia de que se hayan producido actos ilícitos por parte de los responsables o fiscalizados durante todo el proceso de fiscalización, esto puede comprender:

- uso de sistemas constituidos y diseñados para ocultarlos;
- falta de implementación de registro de determinadas operaciones;
- aplicación y mantenimiento de controles internos inadecuados;
- presentación de declaraciones imprecisas o erróneas intencionadamente al fiscalizador.

58. Ante la presunción de un acto ilícito o fraude el fiscalizador debe mantenerse alerta, actuar en función al mandato de la EFS y tener en cuenta a sus consecuencias.

59. El fiscalizador debe tener en cuenta que su función no está diseñada para detección de fraude pero puede funcionar como un método de prevención.

---

<sup>91</sup> ISSAI 4000- apartado 58 a 63.



## **II-2.6. Materialidad**

60. Los fiscalizadores deben considerar la materialidad durante todo el proceso de fiscalización. Se debe tener en cuenta para fines de planeación, valoración de la evidencia obtenida y elaboración de informes. La evaluación de la materialidad se relaciona con el alcance de la fiscalización.

## **II-2.7. Documentación<sup>92</sup>**

61. Los fiscalizadores deben preparar la documentación de fiscalización con el suficiente detalle y claridad para la comprensión de la labor realizada, la evidencia obtenida y las conclusiones alcanzadas.

62. La documentación del trabajo de fiscalización permite reforzar la transparencia y que un fiscalizador sin conexión previa a la auditoría, pueda comprender las cuestiones significativas surgidas durante la fiscalización. La documentación incluirá, según corresponda, lo siguiente:

- explicación de la materia controlada en la fiscalización;
- evaluación de los riesgos, estrategia y plan de fiscalización;
- documentos relacionados;
- naturaleza, tiempos y alcance de los procedimientos utilizados;
- resultados de los procedimientos de fiscalización aplicados y evidencia obtenidas;
- evaluación de las evidencias obtenidas que fundamentan las observaciones, las conclusiones, los informes y las recomendaciones;
- juicios emitidos en el proceso de fiscalización, consultas realizadas a profesionales y el razonamiento de los aspectos significativos que requirieron de una reflexión profesional;
- formalidades de comunicación con la entidad fiscalizada e información de las respuestas proporcionadas por estas;
- técnicas de inspección y otras garantías de calidad aplicadas.

63. La documentación debe ser suficiente para explicar el modo que el fiscalizador ha definido el objetivo de la fiscalización, la materia controlada, los criterios y el

---

<sup>92</sup> ISSAI 4000- apartado 89 a 91.



alcance, así como la explicación de la elección de un método de análisis específico.

### **II-2.8.Comunicación**<sup>93</sup>

64. El fiscalizador debe comunicarse de manera eficaz con la entidad fiscalizada y con los responsables durante todo el proceso de la fiscalización. La forma de comunicación con los responsables de la entidad fiscalizada deben adaptarse a las condiciones concretas, para permitir la comprensión mutua del proceso de fiscalización y las operaciones de la entidad fiscalizada.
65. Los asuntos comunicados confirman las condiciones de la labor de fiscalización, el fiscalizador tendrá en cuenta la agenda de comunicaciones y si estas se llevaran en forma escrita u oral o de ambas maneras. En la comunicación pueden incluir: la materia objeto de control, los criterios de auditorías, la disposición temporal del proceso y otras cuestiones que serán incluidas en el proceso.
66. El fiscalizador debe comunicar los actos significativos de incumplimiento al nivel apropiado de la administración y/o responsable, como así también otras cuestiones relevantes que surjan en la fiscalización que ayuden a la entidad fiscalizada a resolver los casos de incumplimiento y evitar cuestiones similares en el futuro.

### **II-3.Principios relacionados con el proceso de fiscalización**

67. El proceso de fiscalización comprender las etapas de Planificación, Ejecución conclusión (informe) y seguimiento.

#### **II-3.1.Planificación**

68. Los fiscalizadores deben planificar su trabajo para garantizar que la fiscalización se realice de manera eficaz y eficiente.
69. La planificación de la fiscalización debe facilitar su administración y apreciación, haciendo uso eficiente de los recursos involucrados y reaccionar ante los cambios significativos en las condiciones y circunstancias.

#### Materia controlada y criterios de fiscalización

---

<sup>93</sup> ISSAI 4000- apartado 96 a 99



70. Los fiscalizadores deben identificar la materia controlada y debe ser posible evaluarla a partir de los criterios adecuados, de manera que permita obtener evidencias suficientes y apropiadas para fundamentar la conclusión o dictamen.
71. Los criterios de Fiscalización adecuados permiten obtener información sobre la materia controlada, los que deben presentar las siguientes características:

<b>Criterio</b>	<b>Características</b>
Pertinencia	Sirve de sustento al usuario/usuarios previstos en la toma de decisiones
Integridad	No omite factores relevantes
Fiabilidad	dan lugar a conclusiones coherentes y permite a otro fiscalizador aplicar en las mismas circunstancias
Neutralidad	es imparcial y acorde a las circunstancias del trabajo
Comprensibilidad	es entendible por los usuario/usuarios previstos
Utilidad	satisfacen las necesidades de información
Comparabilidad	son coherentes con los utilizados en fiscalizaciones de otros organismos o en fiscalizaciones anteriores a la entidad
Aceptabilidad	son admisibles por expertos independiente de la materia, las entidades fiscalizadas, el poder legislativo ( HCD), los medios de comunicación y la ciudadanía en general
Accesibilidad	permite al usuario o los usuarios previstos entender la naturaleza del trabajo de fiscalización desempeñado y la base del informe de fiscalización

#### Conocimiento de la entidad

72. El fiscalizador debe tener un claro conocimiento de la entidad fiscalizada y de su entorno, incluido los mecanismos de control interno que sean pertinente para la fiscalización, su identificación permite reducir el riesgo de incumplimiento de los criterios. Para ello debe tener en cuenta:
- leyes, ordenanzas y reglamentos;
  - naturaleza de las operaciones de la entidad;
  - disposiciones que rigen el gobierno;
  - objetivos y estrategias;
  - comunicación de la entidad fiscalizada;
  - participación de los encargados de la gestión;
  - funcionamiento y estructura organizativa;



- asignación de autoridad y responsabilidad;
- prácticas y políticas de recursos humanos.

73. Para tener un claro conocimiento de la entidad fiscalizada se utilizara el Sistema de Información COSO<sup>94</sup> lo que permite determinar cómo está diseñado el proceso formalizado por la entidad fiscalizada (responsables), como así su funcionamiento y actividades implementadas de manera de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto al cumplimiento de sus objetivos.

El control interno consta de cinco componentes relacionados entre sí y que son necesarios para cumplir con los objetivos dentro de las siguientes categorías:

- operacional;
- información financiera;
- cumplimiento de las leyes y normas aplicables.

La evaluación del control interno se analiza en función a las características y los componentes que lo conforman, los cuales se exponen a continuación:

<b>Componente</b>	<b>Característica</b>	<b>Evaluación</b>
Entorno de control	constituye el ambiente donde las personas desarrollan sus actividades y cumplen con sus funciones	-implementación de mecanismos que aseguren la integridad y comportamiento ético del personal; -detalle del nivel de competencia para cada trabajo en función al conocimiento y habilidades del personal; -asignación de autoridad y responsabilidad al personal en función a su competencia y experiencia; -mecanismos para activar las presentaciones de rendiciones de cuentas en los términos y condiciones reguladas.
Evaluación de riesgo	consiste en la identificación y análisis de los factores que pueden afectar el logro	-objetivos claros y comprensibles; -conexión de los objetivos asignados a cada actividad con los objetivos globales; -identificar el grado de compromiso de los

<sup>94</sup> Los nuevos conceptos del control interno (informe COSO) (1997).-Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – Traducción: Instituto Cooper & Lybrand y Auditores Internos de España .Edit. Diaz de Santos SA.



Componente	Característica	Evaluación
	de los objetivos	<p>empleados de acuerdo a la responsabilidad asignada;</p> <p>-identificar todos los riesgos importantes que puedan impactar sobre cada objetivo relevante establecido para las distintas actividades;</p> <p>-identificar la existencia de mecanismos para prever y reaccionar ante acontecimientos y actividades que influyen en la consecución de los objetivos globales o específicos o ante cambios que puedan afectar la entidad;</p>
Actividades de control	<p>Consiste en las políticas y los procedimientos que tienden a asegurar que se cumpla con las normas de la dirección y que se adopten las medidas necesarias para afrontar los riesgos.</p>	<p>-diseño y desarrollo de actividades de control (proceso de información, controles físicos, funciones por actividad);</p> <p>-selección y desarrollo de controles generales y de aplicación en los sistemas informáticos;</p> <p>-constatar la existencia de procedimientos para el desarrollo, mantenimiento y utilización de las aplicaciones.</p>
Información y comunicación	<p>Permite identificar, recoger y procesar la información necesaria y comunicar en un plazo oportuno de modo que sea útil para asumir las responsabilidades.</p>	<p>-obtener información externa e interna relevante y actualizada;</p> <p>-suministro de información oportuna y detallada a las personas adecuadas para cumplir con sus responsabilidades de control;</p> <p>-comunicación al personal de sus responsabilidades;</p> <p>-adecuada comunicación e integración entre las distintas áreas para obtener información oportuna y suficiente para cumplir con sus responsabilidades;</p> <p>-seguimiento por parte de la dirección de las informaciones obtenidas por los órganos de control, contribuyentes, proveedores y otros.</p>
Supervisión	Permite asegurar que los	-frecuencia y alcance de evaluaciones





Componente	Característica	Evaluación
	controles internos están funcionando adecuadamente	puntuales del sistema de control interno; -existencia de una metodología adecuada para evaluar el sistema y comunicación de deficiencias detectadas; -existencia de acciones de seguimiento.

### II-3.2.Evaluación de los riesgos

74. El fiscalizador debe realizar una evaluación de los riesgos para identificar el nivel de incumplimiento de los criterios, para ello debe determinar la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos de fiscalización para ser llevados a cabo. Este análisis debe ser tenido en cuenta durante todo el proceso de fiscalización, como así el impacto sobre los procedimientos utilizados y la valoración de cualquier circunstancia de incumplimiento para determinar si es o no significativo.

### II-3.3.Estrategia y planificación de la fiscalización

75. El fiscalizador debe elaborar y preparar la documentación sobre una estrategia y un plan de fiscalización <sup>95</sup>que describa conjuntamente el modo que se realizará el trabajo para emitir el informe que sean apropiados en función a las circunstancias, los recursos necesarios y la organización temporal del trabajo.

#### Estrategia de fiscalización

76. La estrategia describe lo que se debe hacer y es la base para determinar si es posible llevar a cabo la fiscalización. Su objetivo es delinear las decisiones globales, y puede contener los siguientes elementos:

- el objetivo de fiscalización, la materia controlada, el alcance, los criterios y otras características teniendo en cuenta el mandato de la EFS (TCM)
- el tipo de trabajo que se va a realizar (encargo de atestiguamiento o encargo de elaboración de un informe directo);
- el nivel de seguridad que se va a proporcionar;

<sup>95</sup> ISSAI 4000 apartado 137 a 140.



- la composición del equipo de fiscalización, asignación de las tareas y, en su caso la necesidad de contar con la asistencia de expertos.
- la comunicación con los responsables de la entidad fiscalizada, la fijación del destinatario de estas comunicaciones y del momento y manera en que deben hacerse;
- las entidades incluidas en la fiscalización;
- la evaluación de la materialidad.

#### Plan de fiscalización

77. El plan describe como se debe hacer la fiscalización, el fiscalizador elaborará el plan en el que podrá incluir:

- la naturaleza, el calendario y el alcance de los procedimientos de fiscalización planeados, así como el momento que se llevará a cabo;
- el personal encargado del desarrollo y los recursos necesarios;
- una evaluación del riesgo y de los controles internos convenientes para la fiscalización;
- los procedimientos de fiscalización diseñados como respuesta al riesgo;
- la posible evidencia que se recopilara durante la fiscalización.

78. El fiscalizador debe considerar tanto en la estrategia como el plan la actualización y flexibilidad las veces que sea necesario durante todo el proceso.

### **II-3.4.Ejecución**

#### Objetivos

79. La etapa de ejecución es el momento donde se realizan todas las pruebas aplicando las técnicas o procedimientos necesarios para reunir las evidencias de fiscalización que fundamentará el informe.

80. Su propósito es lograr los objetivos establecidos en la *estrategia* cumpliendo con las acciones y aplicación de los procedimientos de conformidad con el *plan* de fiscalización.

#### Técnicas de fiscalización

81. El fiscalizador debe considerar distintas técnicas y métodos para comparar y combinar las evidencias de diferentes fuentes para satisfacer los requerimientos de suficiencia y pertinencia.



82. El fiscalizador debe aplicar procedimientos necesarios para obtener una evidencia de fiscalización suficiente y apropiada para sustentar el informe de fiscalización, este proceso proseguirá hasta que el fiscalizador este seguro de fundamentar el nivel de seguridad acordado, así como su conclusión. Se considera:

- suficiencia: a la medida de cantidad de evidencia necesaria para fundamentar los hallazgos y conclusiones, su evaluación permite determinar y demostrar al fiscalizador si los hallazgos son razonables;
- apropiada: a la calidad de la evidencia recopilada, es decir, relevante, valida y confiable.

83. La evidencia se obtendrá utilizando una variedad de métodos como los que se detallan a continuación:

- observación: esta técnica proporciona una evidencia de fiscalización sobre el funcionamiento de un procedimiento, pero está limitada por el momento que se efectúa el examen;
- inspección: consiste en el examen de los libros, registros o documentos y el análisis de la fiabilidad de los documentos inspeccionados;
- indagación: consiste en obtener información de las personas pertinentes, internas o externas a la entidad fiscalizada;
- confirmación externa: es la respuesta directa por escrito de un tercero a través de un requerimiento realizado por el fiscalizador;
- recalcule: consiste en constatar la precisión matemática de los documentos o registros;
- prueba de confirmación: consiste en comprobar los detalles de las operaciones o las actividades a la luz de los criterios de fiscalización. Se emplea principalmente en los encargos de atestiguamiento;
- pruebas de controles claves: consiste en comprobar los controles puestos en funcionamiento por la administración para reducir el riesgo de incumplimiento o de una errónea representación de importancia relativa en la información sobre la materia controlada;
- procedimientos analíticos: pueden utilizarse como parte del análisis de riesgos y al momento de recopilar la evidencia de fiscalización, esta se puede



obtener comparando datos, investigando fluctuaciones o identificando las relaciones que parezcan no ser coherente con lo que se había previsto.

84. El fiscalizador debe valorar el uso de técnicas o métodos en forma combinada para obtener una conclusión con una seguridad razonable.

85. Las evidencias se pueden clasificar desde distintos puntos de vistas:

<b>Clasificación</b>	<b>Tipo</b>	<b>Forma de obtención</b>	<b>Procedimiento</b>
Según la fuente	primarias	recogidas por los fiscalizadores	-entrevistas; -revisión de normativa; -recuentos físicos; -constataciones patrimoniales;
	secundarias	entregadas por el fiscalizado	-base de datos trasferidas por la entidad fiscalizada; -datos del departamento de gestión y áreas determinadas; -informe de los asesores contratados por la entidad; -actas.
		requerimientos a terceros	-informe de bancos; -informe de organismos provinciales o nacionales; -informes de proveedores, contribuyentes, prestadores, etc.
Según el tipo de evidencia	físicas	inspecciones oculares	-recuento de efectivo; -recuento de bienes; -constataciones de legajos.
	testimoniales	requerimientos	-explicaciones orales; -explicaciones escritas; -contestaciones escritas de 3°.
	analíticas	constataciones	-comprobación de los datos; -comparaciones; -ejecución de cálculos;
Evidencias de ejecución y supervisión	papeles de trabajo	Elaboración e intervención del equipo de fiscalización.	-preparación; -modificaciones, -identificación; -supervisión.



## Muestreo<sup>96</sup>

86. El fiscalizador debe seleccionar el procedimiento de muestreo dependiendo del alcance de la fiscalización y de las necesidades de que la información ofrezca una visión clara de la materia controlada desde varios puntos de vista. Este procedimiento puede ser cuantitativa o cualitativa.
87. El muestreo cuantitativo es utilizado cuando el fiscalizador intenta obtener conclusiones sobre el conjunto de la población sometiendo a prueba una muestra de elementos seleccionados de esta población.
88. El muestreo cualitativo es utilizado cuando el fiscalizador realiza una evaluación selectiva y sistemática para identificar los factores de variación en la materia controlada.

### Evidencias de fiscalización<sup>97</sup>

89. Evidencia es cualquier información recopilada por el fiscalizador para determinar si la materia en cuestión cumple con los criterios aplicables. En el proceso de evaluación determinará si es suficiente y apropiada para formular una conclusión.
90. El fiscalizador debe considerar la relevancia y la confiabilidad de la información que se va a usar como evidencia. La confiabilidad de la evidencia está influida por su fuente y naturaleza y en las situaciones que se la obtuvo.

### Documentación- Papeles de Trabajo

91. Los papeles de trabajo son los elementos que respaldan la tarea realizada por uno o más fiscalizadores con el propósito de cumplir los objetivos de la fiscalización. Su resguardo es fundamental porque sirve como prueba de la labor realizada y de los procedimientos utilizados, así también como registro de consulta permanente en el procedimiento de fiscalización.
92. Los papeles de trabajo deben ser archivados en dos legajos:

<b>Legajo</b>	<b>Características</b>	<b>Componente</b>
Permanente	-constituye información que podrán ser consultados en todas las fiscalizaciones;	-identificación de la entidad fiscalizada; -control interno relevados;

<sup>96</sup> ISSAI 4000- apartado 172 a 178

<sup>97</sup> ISSAI 4000- apartado 169



<b>Legajo</b>	<b>Características</b>	<b>Componente</b>
	-es de uso continuo y contiene información referida a la operatoria analizada en general y características de la entidad fiscalizada (funciones, procesos, régimen legal); -deben ser revisadas y constatar su actualización (reestructuraciones, modificaciones)	-régimen legal de aplicación; -presupuestos y sus modificaciones en el ejercicio; - contratos; -actas o informes anteriores; -listado de responsables y resoluciones de asignación de funciones.
Corriente	-se utiliza para documentar los procedimientos llevados a cabo en la fiscalización, las totalidad de las pruebas realizadas, conjuntamente con las evidencias obtenidas y las conclusiones	-constituye prueba de validez de la opinión que sustenta el informe de fiscalización; -documenta el desarrollo de la fiscalización y el logro de los objetivos.

### **II-3.5.Resultados y conclusiones de la fiscalización:**<sup>98</sup>

93. Una vez concluidos los procedimientos de fiscalización, se elabora un acta con participación de los responsables o cuentadantes se confecciona y los fiscalizadores, en ella se detalla las observaciones y recomendaciones, identificando los criterios establecido en las disposiciones vigentes y la falta de cumplimiento en el caso de corresponder, otorgando un plazo prudencial en el caso de que deban presentar nuevas evidencias y/o correcciones en las operaciones o actividades de la entidad.
94. La conclusión se emite respecto de los resultados de la fiscalización, se exponen la tarea desarrollada, una descripción sintética del acta llevada a cabo con los responsables de la Municipalidad, los procedimientos y técnicas utilizadas para obtener las evidencias necesarias para cumplir con el objetivo de fiscalización, el análisis y comparaciones con los criterios utilizados.

<sup>98</sup> ISSAI 400 –apartado 59 y 4000- apartado 179,185, 191, 205/209



95. La materialidad permite al fiscalizador evaluar si los hallazgos encontrados son los suficientemente relevantes para concluir que la materia controlada es, en todos sus aspectos significativos, conforme o no a los criterios de fiscalización.
96. El fiscalizador emite un informe con la finalidad de comunicar a los interesados (entidad fiscalizada, responsables de la gestión, direcciones o departamentos - Ejecutivo- Deliberativo, público en general) los resultados de la fiscalización.
97. Los resultados de la fiscalización deben ofrecer al usuario o usuarios previstos un grado de confiabilidad, la forma en que se han desarrollado los hallazgos, los criterios y conclusiones deben ser explicadas, de manera que permitan deducir que sean razonables y equilibradas para llegar a determinadas conclusiones y recomendaciones a partir de los hallazgos.

#### Informe

98. Un informe es una manifestación clara por escrito confeccionada por el fiscalizador siguiendo un formato normalizado, en el que se identifica si hubo o no incumplimiento y en su caso si fueron generalizados; su conclusión debe estar basada en el trabajo de fiscalización realizada.
99. En el informe se pueden incluir recomendaciones para promover acciones correctivas por parte de la entidad fiscalizada.
100. Siguiendo los lineamientos de la ISSAI 4000<sup>99</sup>, referente al informe de los resultados de la materia controlada, el dictamen se pueden expresar de la siguiente manera:

Presentación del dictamen	Actos de incumplimiento	Tipo de encargo	Referencia
Sin modificaciones	sin identificación	encargo de seguridad razonable	La materia controlada cumple con los criterios apropiados identificados

<sup>99</sup> ISSAI 4000- apartado 193 a 201



Presentación del dictamen	Actos de incumplimiento	Tipo de encargo	Referencia
		seguridad limitada	Con base en los procedimientos utilizados nada ha llamado la atención del fiscalizador para creer que no cumple en todos sus aspectos significativos
Con modificaciones	<p>a. Incumplimiento material, según el alcance del incumplimiento puede ser: <u>opinión con reserva</u>: son significativos pero no generalizados ; <u>dictamen adverso</u>: son significativos y generalizados.</p> <p>b. Limitación al alcance, según el alcance de la limitación puede ser: <u>dictamen con reserva</u>: el fiscalizador es incapaz obtener una evidencia de fiscalización suficiente y apropiada y los posibles efectos son significativos, pero no generalizados; <u>abstención de opinión</u>: el fiscalizador no pudo obtener evidencias de auditorías suficiente y apropiadas que le sirvan de base y el impacto puede ser significativo y generalizado, por lo cual no emite un dictamen sobre la materia controladas.</p>	Seguridad limitada	Con base a procedimientos limitados; Se describe la excepción





101. El fiscalizador debe preparar un informe fundado en los principios de integridad, objetividad, oportunidad, precisión y contradicción, estos presentan las siguientes características:

- integridad: pretende que el fiscalizador examine todos los hallazgos relevantes antes de emitir su informe;
- objetividad: pretende que el fiscalizador aplique el juicio y el escepticismo profesional para garantizar que las conclusiones sean correctas y se presenten de manera significativa, justa y equilibrada;
- oportunidad: requiere que el fiscalizador elabore el informe en tiempo debido a fin de que resulte pertinente para el usuario o usuarios previstos;
- precisión y consulta: implica verificar la exactitud de los hechos con la entidad fiscalizada;
- contradicción: implica incorporar las repuestas de la entidad fiscalizada, analizarlas y evaluarlas.

### Estructura del informe<sup>100</sup>

102. El informe del fiscalizador debe incluir elementos, que se exponen a continuación, dependiendo del tipo de fiscalización llevado a cabo:

Encargo			
Informe directo		Atestiguamiento	
a)	Caratula;	a)	Caratula
b)	identificación de las normas de fiscalización;	b)	destinatario;
c)	resumen (cuando corresponda);	c)	descripción de la información acerca de la materia controlada;
d)	descripción de la materia controlada y el alcance (alcance y límites de la fiscalización);	d)	alcance y límites de la fiscalización, periodo abarcado;
e)	criterios de fiscalización;	e)	responsabilidades de la parte responsable y del fiscalizador
f)	explicación y razonamiento de los métodos usados;	f)	criterios de fiscalización
g)	hallazgos;	g)	identificación de las normas de fiscalización y el nivel de seguridad;
h)	conclusión o conclusiones basadas en respuestas a preguntas de	h)	resumen del trabajo efectuado y los métodos empleados;

<sup>100</sup> ISSAI 4000- apartado 210 a 221



Encargo			
Informe directo		Atestiguamiento	
	fiscalización específicas o dictamen;		
i)	contestación de la entidad auditadas (cuando corresponda)	i)	dictamen o conclusión;
j)	recomendación (cuando corresponda)	j)	contestación de la entidad fiscalizada cuando corresponda;
		k)	fecha del informe;
		i)	firma

103. Específicamente en el TCM , que tiene poder jurisdiccional, en la estructura del informe, el fiscalizador debe tener en cuenta la función que le concierne en el área que se desempeña en las cuestiones relacionadas con los juicios que debe emitir, según corresponda, y debe incluir los siguientes elementos:

- a. identificación de los responsables y la entidad auditada;
- b. identificación de las responsabilidades de las personas implicadas;
- c. identificación de las normas, reglamentaciones, disposiciones de fiscalización aplicadas en la tarea realizadas;
- d. responsabilidad del fiscalizador;
- e. resumen del trabajo realizado;
- f. procedimientos, operaciones, etc., afectados por los actos de incumplimiento y/o posibles actos ilícitos. Según corresponda se debe incluir:
  - descripción del hallazgo y su causa,
  - la normativa o disposiciones que no se están cumpliendo (criterios);
  - ausencia de procedimiento de controles internos;
  - consecuencia de los actos de incumplimiento y/o posibles actos ilícitos.
- g. personas responsables y sus explicaciones con respecto a sus actos de incumplimiento y/o actos ilícitos, cuando corresponda;
- h. juicio profesional del fiscalizador para una determinación de responsabilidad personal con respecto a los actos de incumplimiento, la que se puede medir en función al alcance de la participación de la persona en una operación firmada por ella y que estén debidamente documentado;
- i. determinación de la perdida/el uso indebido/el despilfarro producido e importe a imputar en virtud a la responsabilidad personal determinada;



- j. relevamiento de toda medida adoptadas por las personas responsables durante la fiscalización para prevenir o reparar la pérdida/el uso indebido/el despilfarro producido;
- k. argumentos de la administración en relación con los actos de incumplimiento o ilícitos.

### **II-3.6.Seguimiento**

- 104. El fiscalizador debe decidir, cuando corresponda, el seguimiento de los dictámenes o informes con recomendaciones, en relación con los actos de incumplimientos.
- 105. El proceso de seguimiento de incumplimientos notificados variara de acuerdo a la naturaleza de la materia controlada, el incumplimiento identificado y las circunstancias particulares de la fiscalización.
- 106. En los casos de fiscalizaciones que se lleven a cabo regularmente pueden incluirse como parte de la evaluación de riesgo para la siguiente fiscalización.



## **II-4.Desarrollo de la fiscalización en las municipalidades de la Provincia de Misiones**

Según el encargo de fiscalización que se van a desarrollar se planificará la tarea de control, la que podrá consistir en:

- ✓ Programa anual de fiscalización (cantidad de verificación en el año) la que deberá incluir:
  - tipo de fiscalización: verificación administrativa contable, asesoramiento y/o seguimiento;
  - detalle de la programación especificando la cantidad de verificaciones;
  - detalle de los municipios a fiscalizar, la fecha y contadores fiscales intervinientes en cada una de ellas;
- ✓ Verificación administrativa contable por denuncias, comisión investigadora o pedidos de los fiscales de cuenta en casos puntuales (expedientes iniciados), las que deberá incluir:
  - Referencia del expediente
  - descripción de la materia, el alcance y de los criterios a fiscalizar;
  - condición o actividad que se somete a examen o constatación;
  - descripción de las desviaciones y antecedentes a recopilar;
  - designación de los fiscales y fecha probable de constitución en la municipalidad y otros organismos para recabar las evidencias necesarias;
  - mención de la necesidad de asistencia de otros profesionales especializados para colaborar ( abogado, ingeniero, arquitecto) según la materia a ser analizada;

Definida la estrategia se elevara a las autoridades superiores para el dictado del dispositivo para el inicio de la tarea de fiscalización.



## II-4.1. Modelos de formularios para fiscalización

### II-4.1.1. Programa de tarea:

Programa de fiscalización		N° de referencia:	
Área de Fiscalización: Inspecciones y Consultas			
Expediente N°..... Resolución N°.....	Responsables: Contador Fiscal: Contador Fiscal:	Área a verificar: (personal, patrimonio, ingresos, egresos, obras)	
Municipalidad:	F.inicio:		
<b>Tarea</b>	hs	hs reales	referencia
<b>Preliminar</b>			
Evaluación del control interno implementado en la municipalidad			
Objetivo: relevamiento del control interno a fin de determinar el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables al municipio, su operatividad y responsabilidades asignadas.			
<b>Procedimiento de fiscalización aplicable en la etapa preliminar</b>			
Recopilar antecedentes de la municipalidad sujeta a control: <ul style="list-style-type: none"> <li>• legislación y normativas;</li> <li>• ordenanzas;</li> <li>• convenios y programas;</li> <li>• presupuesto de recursos y gastos;</li> <li>• disposiciones complementarias.</li> </ul>			
Obtener información en cada área en función a las actividades, funciones y responsabilidades: <ul style="list-style-type: none"> <li>• organigrama</li> <li>• manual de funciones;</li> <li>• manual de procedimientos y circuitos administrativos;</li> <li>• dispositivos de asignación de funciones;</li> <li>• dispositivos de control interno;</li> <li>• distribución el plantel de cargos.</li> </ul>			
Obtener información del funcionamiento de los servicios prestados, actividades realizadas y liquidación de los componentes autorizados por ordenanza.			
Obtener información de los sistemas de información implementados en el municipio, con que software operan, quien lo proporciona, como esta implementado (Propio o terceros), que tipo de operación realiza y datos que proporciona, destino de cada información.			
Entrevista con los responsables/cuentadantes para obtener respuestas del funcionamiento del CI del formulario que se adjunta como modelo.			
Evaluación del CI: identificación de las áreas críticas, evaluación del riesgo asociado, determinación del enfoque de fiscalización para cada componente.			
Preparación del escrito, con una base de la planificación detallada con los procedimientos determinados que se realizara en cada componente o área de interés.			



### II-4.1.2. Cuestionario de evaluación del CI

Para la recopilación de datos e información se utiliza como procedimiento la elaboración de formularios para la obtención de respuesta a través de preguntas, estas pueden servir para identificar o comprobar datos de otras fuentes o confirmar antecedentes cuando se realizan las pruebas de cumplimiento.

Municipalidad:..... Resolución N°:..... Responsables de Fiscalización: Contador Fiscal Responsable municipalidad:		Fecha:..... Periodo:..... Ref. N°:.....		
Componentes		respuesta		referencia
		si	no	
<b>I. Entorno de control</b>				
1.implementación de mecanismos que aseguren la integridad y comportamiento ético del personal <ul style="list-style-type: none"> <li>• se transmite un mensaje formal a todos los niveles de la entidad sobre los valores éticos y comportamiento a los empleados</li> <li>• existe la implementación de códigos de conducta u otras políticas relacionadas con el comportamiento ético y moral de los responsables y/o empleados del municipio como así de incompatibilidades</li> <li>• se comunica a todos los niveles la implementación y cumplimiento de políticas de conducta.</li> </ul>				
2.detalle del nivel de competencia para cada trabajo en función al conocimiento y habilidades del personal <ul style="list-style-type: none"> <li>• existe una estructura de cargos definida por función</li> <li>• se define las tareas que componen los trabajos específicos para cada ocupación o cargo</li> <li>• se analiza los conocimientos y habilidades necesarias para el desempeño en forma adecuada de cada cargo u ocupación</li> </ul>				
3.asignación de autoridad y responsabilidad al personal en función a su competencia y experiencia <ul style="list-style-type: none"> <li>• existe un manual de funciones y responsabilidades</li> <li>• se realiza un análisis de la experiencia y competencia del personal para la asignación del cargo</li> <li>• existe un instrumento donde se pone en conocimiento la tarea asignada, función y responsabilidades a cada autoridad o empleado municipal</li> <li>• se describe los procedimientos legales, reglamentarios y controles que deben cumplimentar</li> <li>• se realiza un análisis y seguimiento sobre el desempeño de las actividades desarrolladas por el personal para determinar las habilidades requeridas y cumplimiento de valores éticos y morales apropiados;</li> <li>• se considera una reestructuración de cargos o funciones cuando no cumplen los rendimientos esperados o no realiza las actividades asignadas.</li> </ul>				
4.rendiciones de cuentas en términos y condiciones reguladas. <ul style="list-style-type: none"> <li>• existe mecanismos que agilicen y permitan tener las</li> </ul>				



<p>documentaciones integradas en tiempo oportuno para realizar las rendiciones;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• existe una reciprocidad entre las distintas áreas para obtener la información en tiempo oportuno;</li> <li>• Se presenta en término al Concejo Deliberante para su remisión al TCM, conforme a los términos legales establecidos.</li> </ul>			
<b>II. Evaluación del riesgo</b>			
<p>1. objetivos claros y comprensibles</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• se establece objetivos globales que proporcionan una descripción y orientación suficientemente amplia para la comprensión de lo que la entidad desea conseguir</li> <li>• se establece medios adecuados para alcanzarlos</li> <li>• se comunica al personal y al Concejo Deliberante la información sobre los objetivos globales</li> </ul>			
<p>2. conexión de los objetivos asignados a cada actividad con los objetivos globales</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• existe una coherencia entre los objetivos asignados a cada actividad y los objetivos globales</li> <li>• existe una correspondencia entre todas las actividades importantes y se complementan y apoyan mutuamente entre si</li> </ul>			
<p>3. identificar el grado de compromiso de los empleados de acuerdo a la responsabilidad asignada</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• se realiza un seguimiento del trabajo realizado por el personal en función a la tarea asignada y el nivel de compromiso con la entidad</li> <li>• existe evidencia que demuestre que los empleados poseen los conocimientos y habilidades requeridas</li> </ul>			
<p>4. identificar todos los riesgos importantes que puedan impactar sobre cada objetivo relevante establecido para las distintas actividades</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• se analizan los factores externos o internos que puedan afectar la consecución de los objetivos específicos de cada actividad</li> <li>• se identifican los riesgos que puedan afectar la continuidad de las operaciones y/o actividades donde pueden causar procedimientos incorrectos y/o fraude</li> <li>• el análisis de los riesgos es realizado por un responsable con conocimiento y una categoría suficiente, de manera que identifique todas las discrepancias y se formulen planes de acción adecuados</li> </ul>			
<p>5. evaluación del riesgo que influye en la consecución de los objetivos globales o específicos o ante cambios que puedan afectar la entidad</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• existen mecanismos para abordar, identificar y reaccionar ante los riesgos que puedan afectar los objetivos o actividad de la entidad</li> <li>• los asesores legales o contables informan periódicamente los cambios legislativos que puedan afectar las operaciones y/o actividades</li> <li>• se presta atención a las actividades desarrolladas por los empleados y en especial a las nuevas incorporaciones</li> <li>• se establece procedimientos de control en el desarrollo y ejecución de los sistemas informativos</li> <li>• se analizan si los flujos de información suministrados por los sistemas son los adecuados en relación a los datos que deben</li> </ul>			



proporcionar conforme a las normativas vigentes			
<b>III. Actividades de control</b>			
<p>1. diseño y desarrollo de actividades de control</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• los controles son aplicados de manera adecuada de acuerdo a lo definido en los manuales y/o disposiciones internas</li> <li>• existen acciones de control para cada una de las actividades de la entidad tales como:           <ul style="list-style-type: none"> <li>❖ autorizaciones</li> <li>❖ adquisiciones</li> <li>❖ operaciones</li> <li>❖ verificaciones</li> <li>❖ registraciones</li> <li>❖ conciliaciones</li> <li>❖ cumplimiento de las obligaciones fiscales y previsionales</li> <li>❖ segregación de funciones</li> <li>❖ resguardo de activos</li> <li>❖ recuento físico</li> <li>❖ archivo de documentaciones</li> </ul> </li> <li>• el personal de supervisión revisa el funcionamiento de los controles en cada área y/o actividades</li> <li>• se controla el proceso de información y su correspondencia con el ingreso de datos, transacciones y autorizaciones para garantizar el cumplimiento de las actividades específicas</li> </ul>			
<p>2. selección y desarrollo de controles generales y de aplicación en los sistemas informáticos</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• se encuentra determinado las responsabilidades para cada uno de los empleados de la entidad</li> <li>• se separan las responsabilidades de realizar transacciones, registraciones y conservación de activos entre los empleados</li> <li>• identificar los medios tecnológicos a través del cual se realiza el control           <ul style="list-style-type: none"> <li>❖ manual</li> <li>❖ procesamiento informático propio</li> <li>❖ procesamiento informático de terceros</li> <li>❖ mixto</li> </ul> </li> <li>• existe una segmentación de tareas entre los responsables de:           <ul style="list-style-type: none"> <li>❖ análisis y programación</li> <li>❖ operadores</li> <li>❖ control de ingreso y egresos de datos</li> <li>❖ registro</li> </ul> </li> <li>• existe la implementación de actividades de control sobre:           <ul style="list-style-type: none"> <li>❖ operaciones, resguardo, recuperación de datos y planes de emergencia</li> <li>❖ aplicación y funcionamiento del software</li> <li>❖ seguridad en los accesos</li> </ul> </li> <li>• se verifica el funcionamiento y actualización correcta de los archivos del sistema</li> </ul>			
<p>3. constatar la existencia de procedimientos para el desarrollo, mantenimiento y utilización de las aplicaciones</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• existen procedimientos que detecten y aseguren el funcionamiento de los procesos informativos referente a su aplicación en:           <ul style="list-style-type: none"> <li>❖ transacciones duplicadas</li> <li>❖ operaciones matemáticas o cálculo erróneos</li> </ul> </li> </ul>			





<ul style="list-style-type: none"> <li>❖ partidas duplicadas o parámetros que indiquen exceso de límites</li> <li>• se desarrollaron procedimientos que aseguren que las aplicaciones puedan ser modificadas o actualizadas con la debida autorización</li> <li>• se realiza procedimientos de control periódicos para verificar la validez de la carga de datos con los registros y detectar si falta incorporar información</li> </ul>			
<b>IV. Información y comunicación</b>			
<p>1.información externa e interna relevante y actualizada</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• se suministra a los responsables de cada área la información oportuna y detallada necesaria para cumplir con sus responsabilidades</li> <li>• se realiza un seguimiento de la información, obligaciones y/o recomendaciones proporcionadas por los órganos de control, organismos de recaudación, organismos nacionales o provinciales y otros</li> </ul>			
<p>2.comunicación</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• existe una adecuada comunicación e integración entre las distintas áreas para obtener y brindar la información necesaria para cumplimentar con las obligaciones de la entidad</li> <li>• se comunica cada empleado sus funciones y responsabilidades</li> <li>• se comunica al personal responsable de las recomendaciones específicas de su área para su modificación o adecuación de acuerdo a las disposiciones vigentes</li> <li>• se comunica a los proveedores, contribuyentes, beneficiarios y otros, las normas a que está sujeta la entidad y que deben dar cumplimiento al momento de tratar con la misma</li> </ul>			
<b>V. Supervisión</b>			
<p>1.Evaluación del sistema de control interno</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• se realiza con frecuencia evaluaciones de la información generada por el sistema con las operaciones o actividades diarias</li> <li>• existen medios para conseguir información del funcionamiento de los controles que deberían detectar deficiencias o errores</li> <li>• se exige al personal operativo que comprueben y certifiquen que los datos obtenidos sean los correctos y que sean responsables si existen errores</li> </ul>			
<p>2.Comunicación de deficiencias detectadas y acciones de seguimiento</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• se comunica a los niveles superiores las deficiencias detectas y en su caso a los encargados de desarrollo del sistema para corregir las transacciones o sucesos identificados</li> <li>• se investiga la causa principales del problema</li> <li>• se efectúa un seguimiento para constatar que se efectúa la acción correctiva necesaria</li> </ul>			



### II-4.1.3. Prueba de cumplimiento

#### Objetivo

Verificar la funcionalidad de los controles implementados por la entidad fiscalizadora.

#### Procedimiento

Identificación de funciones y responsabilidades, operaciones, comprobaciones, inspecciones oculares, observaciones de las actividades, inspecciones de los registros.

Objetivo de control	Riesgo	Controles	Cumplimiento del objetivo		Recomendación
			si	no	
autorizaciones de pago	se emiten órdenes de pago sin la correspondiente autorización	existe una aplicación donde se registra ingresos de personas autorizadas			
registrar con exactitud las operaciones de ingresos	-entrada de datos inexactas -ingresos no registrados -desvíos de fondos	-se verifica que la carga de datos, ingresos y liquidaciones se realizan y registran correctamente -existe una división de tareas y registro de personas autorizadas para operar y de supervisión			
resguardar el efectivo o cheques	inadecuada seguridad física del efectivo/cheque	se depositan diariamente los ingresos			
cumplir las leyes y normas aplicables	desconocimiento por parte del personal administrativo	se instruye al personal sobre leyes y normas aplicables			
proteger los registros contables y documentales	acceso no autorizado a los registros y datos para procesar	se limita el acceso a los datos para procesar o archivo de documentaciones			
preservar los bienes patrimoniales	-inadecuada seguridad física -falta de registración de ingresos de bienes -desvíos de bienes -faltantes de bienes	-se mantiene actualizado el registro de inventario permanente -se designan responsables y subresponsables para la custodia de los bienes -se realizan recuentos físicos periódicamente			



Así también se detallan algunos modelos por áreas de interés, los cuales no son estáticos sino que deben ser adecuados a criterio del Fiscalizador y en función al objetivo de fiscalización:

#### II-4.1.4. Control de Ingresos

<b>Control de ingresos</b> Municipalidad:..... Resolución N° ..... Responsable/s de fiscalización: Contador Fiscal..... Responsable/s de la Municipalidad:.....		Fecha:..... Ref. N°..... Periodo Fisc.:.....			
		Cumplimiento		Riesgo asoc.	Recomendación
	<b>Objetivo</b>	si	no		
	-controlar la correcta liquidación de tasas de acuerdo a la Ordenanza Fiscal y/o Código Fiscal vigente y su correcta registración -mecanismos de control de los ingresos -verificar la existencia de asignación de responsables y funciones				
	<b>Procedimiento</b>				
1	constatar la correcta carga de datos, conceptos y cálculo de las tasas según lo dispuesto en la Ordenanza Fiscal y/o Código Fiscal en el sistema				
2	examinar los registros de los contribuyentes y su correspondencia con los pagos realizados				
3	verificar la correcta imputación de los ingresos en los registros contables				
4	verificar la exactitud de los depósitos íntegros y transferencias bancarias en correspondencia con los registros contables.				
5	identificar la asignación de responsables, comunicación de las funciones y responsabilidades para cada actividad.				
6	constatar la existencia de mecanismos de restricción a los archivos para procesar los datos e ingresos.				
7	comprobar la implementación de acciones de control, seguimiento y adecuado funcionamiento.				

#### II-4.1.5. Control de Personal

<b>Control de Personal</b> Municipalidad:..... Resolución N° ..... Responsable/s de fiscalización: Contador Fiscal.... Responsable municipalidad:.....		Fecha:..... Ref. N°..... Periodo Fisc.:.....		
		cumplimiento	Riesgo Asoc.	Recomendación



	<b>Objetivo</b>	si	no		
	-verificar la correcta liquidación de haberes y obligaciones previsionales; -cumplimiento de las Ordenanza y disposiciones vigentes; -resguardo de las documentaciones				
	<b>Procedimiento</b>				
1	identificar el plantel de cargos aprobado por Ordenanza Presupuestaria vigente				
2	solicitar la nómina de responsables y asignación de funciones				
3	seleccionar el mes objeto de verificación y solicitar las planillas de liquidación de sueldos				
4	constatar que los montos consignados en la planilla de liquidación de sueldos coincida con la Orden de Pago y las transferencias bancarias y/o cheques librados al personal				
5	constatar las retenciones, deducciones y aportes jubilatorios detallados en la Planilla DEJOS, transferencias y/o retenciones de coparticipación y su correspondencia con los montos consignados en la planilla de liquidación de sueldos				
6	constatar la existencia de responsable de personal designado por dispositivo legal y si fue debidamente comunicado sus funciones				
7	constatar la existencia de normativa de régimen de personal y asignaciones familiares que se encuentra adherido el municipio				
8	seleccionar y solicitar legajos de personal -analizar los legajos de personal -comprobar la correcta liquidación según los conceptos y montos enunciados en las Ordenanzas presupuestaria y normativas vigentes -constatar el debido resguardo de los legajos e integridad de las documentaciones necesarias que certifiquen y sustentan las liquidaciones de sueldos				
9	identificar los responsables de la carga de datos y mecanismos de control implementado para preservar el acceso al sistema y detectar errores				
10	verificar el funcionamiento de los mecanismos de control, la validación y seguimiento de la correcta liquidación y su correspondencia con los antecedentes en los legajos				



### II-4.1.6. Control de Patrimonio

<b>Control de bienes patrimoniales</b> Municipalidad:..... Resolución N° ..... Responsable/s de fiscalización: Contador Fiscal ... Responsable municipalidad:.....		Fecha:..... Ref. N°..... Periodo Fisc.....			
		cumplimiento		Riego Asoc.	Recomendación
	<b>Objetivo</b>	si	no		
	verificar la correcta registración de los bienes patrimoniales, el resguardo y adecuado mecanismos de control de sus movimientos				
	<b>Procedimiento</b>				
1	solicitar el registro de inventario permanente				
2	identificar la designación de responsable o encargado de patrimonio y debida comunicación de las funciones y responsabilidades.				
3	verificar la carga de datos actualizada de las incorporaciones y las bajas respectivas.				
4	constatar el procedimiento de baja de los bienes y su debida autorización por dispositivo.				
5	inspeccionar el estado de los bienes en los lugares asignados, su resguardo y correcta identificación con la numeración asignada en el inventario permanente.				
6	verificar mecanismos de control implementados para la conservación y resguardo de los bienes.				
7	constatar el adecuado funcionamiento de los mecanismos de control y seguimiento de las acciones para preservar los bienes				
8	identificar la existencia de entrega de bienes a subresponsables y su debida notificación.				
9	identificar los responsables de la carga de datos y mecanismos de control implementado para preservar el acceso al sistema sobre las altas y bajas de los bienes.				
10	consultar sobre la implementación de relevamientos periódicos de la existencia física de los bienes patrimoniales en correspondencia con los lugares y responsables y asignados.				



## II-5. Acrónimos

<b>TCM</b>	Tribunal de Cuentas de la Provincia de Misiones.
<b>EFS</b>	Entidades Fiscalizadores Superiores.
<b>INTOSAI</b>	Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (International Organization of Supreme Audit Institutions).
<b>ISSAI</b>	Estándares Internacionales para Entidades de Fiscalización Superior emitidas por la INTOSAI).
<b>OLACEFS</b>	Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores.
<b>SPTCRA</b>	Secretariado Permanente de Tribunales de Cuentas de la República Argentina
<b>MAFEM</b>	Manual de fiscalización externa para municipalidades del TCM
<b>CI</b>	Control Interno

## CONCLUSIÓN

Con la convicción de realizar una contribución para el control de las cuentas públicas municipales de la Provincia de Misiones, se desarrolló la presente tesis como un aporte profesional, siendo la función del fiscalizador el control de la administración de los fondos públicos dentro de las atribuciones que le corresponde al Tribunal de Cuentas.

A tal fin se planteó como interrogante la posibilidad de la elaboración de un manual de fiscalización externa para el control de las cuentas públicas de las municipalidades que se sustenten en normas y principios de auditorías gubernamentales, y consecuentemente como guía para contribuir con la tarea profesional de los fiscalizadoras contando con una herramienta para fortalecer la tarea de control.

Para realizar este aporte fue necesario investigar las normas y principios en la aplicación de procedimientos de control de cuentas públicas y otros ámbitos, tanto nacionales como internacionales.

En este contexto, para lograr el objetivo fue necesario puntualizar objetivos específicos, tales como: 1) Analizar funciones, normas, procedimientos y su aplicación por parte de las entidades fiscalizadoras en las cuentas gubernamentales; 2) evaluar manuales o normas de procedimientos de auditoría o fiscalización de control en organismos gubernamentales municipales, nacionales e internacionales; 3) relevar normas y procedimientos de fiscalización aplicados por el Tribunal de Cuentas de la Provincia de Misiones en las cuentas municipalidades; 4) analizar el estado de situación de las rendiciones de las cuentas municipales en la provincia de Misiones y, 5) analizar los datos relevantes recopilados para la aplicación y elaboración de un manual para la fiscalización de las municipalidades de la provincia de Misiones conforme a las atribuciones conferidas por la Constitución y normativa vigente.

Seguidamente se recopilaron antecedentes y analizaron su aplicación para estar alineados a principios y normas gubernamentales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores, conforme a la jurisdicción y competencia del TCM.

En consecuencia, se consiguió como resultado redactar un manual de fiscalización externa para el control de las municipalidades de la Provincia de Misiones de modo de proporcionar una metodología para fiscalizar la administración de la gestión municipal, este se circunscribió a los lineamientos de las normas y principios sustentados por la INTOSAI, las ISSAIs 100, 400 y 4000, relacionadas a la auditoría de cumplimiento de acuerdo a la autoridad del TCM.

El manual se inicia con una introducción y una presentación, conteniendo dos capítulos y un agregado con modelos para el desarrollo de la fiscalización; en el Capítulo I se mencionan los conceptos generales de la auditoría de sector público, su caracterización y los elementos que lo componen; en el Capítulo II se exponen los principios fundamentales para la realización de la fiscalización, concernientes a los requerimientos organizacionales, los principios que el fiscalizador debe cumplir durante la fiscalización y aquellos se relacionan con el proceso de fiscalización. Por último se desarrollan modelos de formularios para la aplicación en la tarea de fiscalización.

Este manual está orientado a la tarea de fiscalización para su aplicación en las verificaciones administrativas contables que se llevan a cabo independiente del estudio de la cuenta. La propuesta del manual marca una guía a seguir, con indicaciones enunciativas, debiendo el Fiscalizador valorar su aplicación o bien utilizar otros procedimientos siempre y cuando estén delimitadas por la autoridad y competencia del TCM en la gestión financiera- patrimonial municipal.

Además, genera una sinergia, ya que la actuación del profesional que realiza la fiscalización debe estar atento a las actualizaciones de disposiciones legales y reglamentarias, tanto en la participación de la tarea de fiscalización como en la aplicación de los criterios a seguir, generando una correlación, especialización y profundizaciones de las cuestiones y procedimientos que permita alcanzar mejores resultados como así también que orienten a los fiscalizados a que su accionar se encuadren en el mejoramiento de las gestiones.

Es importante resaltar que el control público debe contribuir a corregir desvíos que se detectan oportunamente y no solo debe tener una intención sancionatoria, de





manera que permita mejorar la rendición de cuenta de la utilización de los fondos públicos.

Puede concluirse que, la formulación del manual de fiscalización externa para el control de las cuentas municipales de la Provincia de Misiones contribuiría a la tarea del Contador Fiscal e inclusive a percibir nuevos requerimientos para mejorar cada uno de los procesos de fiscalización, con aplicaciones de técnicas y procedimientos a los lineamientos de las normas y principios aplicados en el sector público.



## **BIBLIOGRAFÍA**

### **Normas Jurídicas**

- Constitución de la Provincia de Misiones
- Ley I N° 3 del Digesto Jurídico de la Provincia de Misiones - Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas- <https://htc.misiones.gob.ar/wp-content/uploads/2017/06/LEY-I-N-3-1.pdf>
- Ley XV N° 5 del Digesto Jurídico de la Provincia de Misiones – Ley Orgánica de Municipalidades- <https://htc.misiones.gob.ar/wp-content/uploads/2017/06/LEY-XV-N-5-Ley-Organica-de-Municipalidades-1.pdf>
- RIyAA -Reglamento Interno y de Actuación Administrativa –TC. Artículo 71- <https://htc.misiones.gob.ar/wp-content/uploads/2017/06/ReglamentoInternoYDeActuacionAdministrativaTribunaldeCuentasProvinciadeMisiones-1.pdf>
- Reglamento de Contabilidad y Normas de Administración para Municipalidades. [https://htc.misiones.gob.ar/wp-content/uploads/2017/06/RCyNAM\\_28\\_08\\_15-1.pdf](https://htc.misiones.gob.ar/wp-content/uploads/2017/06/RCyNAM_28_08_15-1.pdf)
- Constitución de la Provincia de Buenos Aires- <http://www.htc.gba.gov.ar/images/legislacion/ConstitucionBsAs.pdf>
- Constitución Provincia de Salta <http://www.agpsalta.gov.ar/web/marco-normativo/78>

### **Organizaciones no gubernamentales y normas internacionales de EFS**

- Código de Ética y Normas de Auditoría de la INTOSAI. [http://doc.contraloria.gob.pe/libros/2/pdf/Codigo%20Etica\\_normas-Auditoria\\_INTOSAI.pdf](http://doc.contraloria.gob.pe/libros/2/pdf/Codigo%20Etica_normas-Auditoria_INTOSAI.pdf)



- Convención de las Naciones Unidas Contra la Corrupción. (Accedido el 11/08/18).
- Convención Interamericana Contra la Corrupción [http://www.oas.org/es/sla/ddi/tratados\\_multilaterales\\_interamericanos\\_B-58\\_contra\\_Corrupcion.asp](http://www.oas.org/es/sla/ddi/tratados_multilaterales_interamericanos_B-58_contra_Corrupcion.asp). (Accedido el el 11/08/18).
- Directrices de auditoria. <http://www.intosai.org/es/issai-executive-summaries/directrices-de-la-intosai-para-la-buena-gobernanza-intosai-gov.html>. (Accedido el 13/09/17).
- Estatuto de ASUR - [http://www.tribunalesdecuentas.org.ar/index/index.php?option=com\\_content&view=article&id=53](http://www.tribunalesdecuentas.org.ar/index/index.php?option=com_content&view=article&id=53) (Accedido el 21/09/17).
- IETeI- Manual de normas técnicas de fiscalización de Hacienda Pública. <http://www.ietei.com.ar/wordpress/reglamentos/normas/> normas de auditoria- (Accedido el 20/09/17).
- INTOSAI- Organización Internacional de Entidades Superiores [http://www.intosai.org/fileadmin/downloads/downloads/5\\_events/symposia/reports/SP\\_23\\_UN\\_INT\\_SympReport\\_Final.pdf](http://www.intosai.org/fileadmin/downloads/downloads/5_events/symposia/reports/SP_23_UN_INT_SympReport_Final.pdf) (Accedido el 11/08/18).
- INTOSAI-Principios Fundamentales de Auditoria del Sector Público- La Auditoria del Sector Público y sus objetivos;- [file:///C:/Users/PC9035/Downloads/issai-100-es%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/PC9035/Downloads/issai-100-es%20(1).pdf) (Accedido el 12/08/18)
- ISSAI 1:[file:///C:/Users/PC9035/Downloads/lima\\_es%20\(4\).pdf](file:///C:/Users/PC9035/Downloads/lima_es%20(4).pdf). (Accedido el 12/08/18)
- ISSAI 4000. Normas par auditorias de cumplimiento- <http://www.issai.org/es/site-issai/issai-framework/4-directrices-de-auditoria.htm> (accedido el 25/09/18).



- ISSAIs 10, 11, 20 y 40. <http://www.intosai.org/es/issai-executive-summaries/3-principios-fundamentales-de-auditoria.html>. (Accedido el 13/09/17).
- ISSAIs 100, 200, 300 y 400. <http://www.intosai.org/es/issai-executive-summaries/4-directrices-de-auditoria.html>. (Accedido el 13/09/17).
- Los nuevos conceptos del control interno (informe COSO)-Committee of Sponsoring Organizations of the Tredway Commission. Traducción: Instituto Cooper & Lybrand y Auditores Internos de España (1997). Edit. Díaz de Santos SA.
- Manual de Auditoria de Rendimiento. Tribunal de Cuentas de la Unión. (2010). República Federativa del Brasil. [file:///C:/Users/PC6246TC/Downloads/Manual\\_ANOP\\_internet\\_espanhol.pdf](file:///C:/Users/PC6246TC/Downloads/Manual_ANOP_internet_espanhol.pdf) (accedido el 06/09/18)
- Manual de Auditoria gubernamental del Paraguay. (2008) Asunción. [http://www.mtess.gov.py/application/files/8015/0421/4592/manual\\_unificado\\_auditoria\\_gubernamental.pdf](http://www.mtess.gov.py/application/files/8015/0421/4592/manual_unificado_auditoria_gubernamental.pdf) . (Accedido el 20/09/17).
- OLACEF-XIX Asamblea General (2009)- Declaración de Asunción- Principios sobre Rendición de Cuentas- <http://www.olacefs.com/declaracion-de-asuncion-principios-sobre-rendicion-de-cuenta-> (Accedido el 13/09/17)
- SIGEN- RED Federal. [www.sigen.gob.ar/red-federal.asp](http://www.sigen.gob.ar/red-federal.asp)- (Accedido el 01/09/17).
- SPTCRA. [http://www.tribunalesdecuentas.org.ar/index/index.php?option=com\\_content&view=article&id=45&Itemid=5](http://www.tribunalesdecuentas.org.ar/index/index.php?option=com_content&view=article&id=45&Itemid=5) (Accedido el 21/09/17).

## **Bibliografía**

- Aramouni Alberto. (2000). Derecho Municipal. Quilmes, Buenos Aires: Editorial Némesis S.R.L.



- Atchabahian Adolfo. (2013). Régimen Jurídico de la Gestión y del Control en la Hacienda Pública- Argentina. La LEY (Edición actualizada 2013).
- De la Fuente y de la Calle, María José. (2017). La transparencia como instrumento de mejora de la gestión pública y herramienta para la rendición de cuentas y la exigencia de responsabilidades. Madrid. Revista Española de Control Externo • vol. XIX • N° 56. Edita Tribunal de Cuentas de Madrid. <http://www.tcu.es/export/sites/default/.content/PdfAbsys/Revista-56.pdf>. (Accedido el 29/09/17).
- Del Bello Sandra Edith.; Paprocki Letizia Mariel y Ramirez Alejandra María Lorena. (2017)- Tema 2 – La innovación en el control Público- Datos relevados en las giras de asesoramiento- Aporte del Tribunal de Cuentas a la gestión municipal de los Municipios de Segunda Categoría de la Provincia de Misiones- XXIV Congreso Nacional de organismos de Control
- Groisman, Enrique y Lerner, Emilia. (2000). Responsabilización por los controles clásicos. Documento publicado en el Libro “ La responsabilización de la nueva gestión pública latinoamericana”. Consejo Científico del CLAD, coord. Buenos Aires: CLAD; BID; EUDEBA. <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/CLAD/UNPAN000179.pdf> . (Accedido el 23/09/17)
- Hynes Luisa María. Auditoría Legal. (2014). Maestría Auditoría Gubernamental-UNSAM. <http://www.lapiedad.org.ar/>
- Kohlhuber Anibal Guillermo y Miner Walter (2017) “Evidencias de Auditoría”. Jornadas Técnicas de Planificación 2017- 2° semestre de la Red Federal del Control Público, llevadas a cabo los días 27/28 de abril del 2017 en la ciudad de Buenos Aires en la sede de la SIGEN. <http://www.sigen.gob.ar/pdfs/red-federal/Plenarios/Jornadas-2017-2do-semestre/Charla-Evidencias-de-AuditorIa.pdf>. (Accedido el 03/11/17)
- LAMAS, Ernesto Raúl (1980). Un Eficaz Control Estatal. Buenos Aires. MACCHI.



- Maddiona Eduardo Roque (2015) Tesis “La Rendición de Cuentas en los Municipios de segunda categoría en la Provincia de Misiones”- Maestría Auditoria Gubernamental- UNSAM- <http://www.lapiedad.org.ar/> (Accedido el 13/08/18)
- Moreno María Estela (2014) El Anfibio. La Auditoria Gubernamental Contemporánea- Entre La Teoría y La Realidad. Buenos Aires. Osmar D. Buyatti- Librería Editorial.
- Murdolo German (2014) Trabajo de exposición en el 20° Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas- Salta- 29 al 30/10/14. Normas de Auditoria y su aplicación uniforme en el Control Externo del Sector Público Argentino- Área VII Sector Público – Tema 2- Gestión y Control en el Sector Publico.
- Peruzzoti Enrique. (2008). Marco Conceptual de Rendición de Cuentas. Ponencia preparada para la Reunión Técnica de la OLACEFs, Auditoria General de la Nación, Buenos Aires Argentina, 28 y 29/08/2008. <http://acij.org.ar/wp-content/uploads/2010/12/peruzzotti-marco-conceptual-de-la-rendicic3b3n-de-cuentas.pdf> . (Accedido el 26/07/18)
- Stile Gaiag Marcela Alejandra M.A. (2017) Tesis: “El Control sobre los ingresos públicos en el ámbito local de la Provincia de Buenos Aires” – Maestría en Auditoria Gubernamental- UNSAM- [http://www.lapiedad.org.ar/secure/Info\\_Auditor/Cuatrimestre4/Tesis/2017/CONTROL.pdf](http://www.lapiedad.org.ar/secure/Info_Auditor/Cuatrimestre4/Tesis/2017/CONTROL.pdf) . (Accedido el 20/04/18).
- VALLÈS VIVES, Francesc. (2001) Control externo del gasto público y Estado constitucional. Bellterra U.A.B.
- WIERNA Gustavo Enrique. (1992).Tribunales de Cuentas El Defensor del Pueblo. Guía de Estudio de Contabilidad Pública N°3. Departamento de Administración Pública Universidad Nacional de Salta. 1992.

## ANEXOS

### ANEXO I – Cuadro comparativo del cumplimiento de las presentaciones de las rendiciones de cuenta de los municipios de Segunda Categoría.

<i>Municipios de 2 ° Categoría Rendición año 2016</i>										
<i>Periodo</i>	<i>1° Trim.</i>		<i>2° Trim.</i>		<i>3° Trimestre</i>		<i>4° Trimestre</i>		<i>Anual</i>	
<i>Fech. Vto.</i>	<i>16/05/16</i>		<i>15/08/16</i>		<i>15/11/16</i>		<i>15/02/17</i>		<i>31/05/17</i>	
<i>Municipio</i>	<i>Presentación</i>	<i>En término</i>	<i>Presentación</i>	<i>En término</i>	<i>Presentación</i>	<i>En término</i>	<i>Presentación</i>	<i>En término</i>	<i>Presentación</i>	<i>En término</i>
<i>Alba Posse</i>	<i>11/11/2016</i>	<i>no</i>	<i>11/11/2016</i>	<i>no</i>	<i>15/02/2017</i>	<i>no</i>	<i>15/02/2017</i>	<i>si</i>	<i>30/05/2017</i>	<i>si</i>
<i>Almafuerte</i>										
<i>Arroyo del Medio</i>	<i>16/05/2016</i>	<i>si</i>	<i>17/08/2017</i>	<i>si</i>	<i>14/11/2016</i>	<i>si</i>	<i>15/02/2017</i>	<i>si</i>		
<i>Azara</i>	<i>17/05/2017</i>	<i>si</i>	<i>16/08/2016</i>	<i>si</i>	<i>15/11/2016</i>	<i>si</i>	<i>13/02/2017</i>	<i>si</i>	<i>31/05/2017</i>	<i>si</i>
<i>Bonpland</i>	<i>16/05/2016</i>	<i>si</i>	<i>16/08/2016</i>	<i>si</i>	<i>14/11/2016</i>	<i>si</i>	<i>14/02/2017</i>	<i>si</i>	<i>15/05/2017</i>	<i>si</i>
<i>Caa Yari</i>	<i>12/05/2016</i>	<i>si</i>	<i>12/08/2016</i>	<i>si</i>	<i>15/11/2016</i>	<i>si</i>	<i>13/02/2017</i>	<i>si</i>	<i>16/03/2017</i>	<i>si</i>
<i>Capiovi</i>	<i>26/05/2016</i>	<i>no</i>	<i>15/09/2016</i>	<i>no</i>	<i>24/11/2016</i>	<i>no</i>	<i>23/03/2017</i>	<i>no</i>	<i>24/05/2017</i>	<i>si</i>
<i>Caraguatay</i>	<i>17/02/2017</i>	<i>no</i>	<i>05/05/2017</i>	<i>no</i>						
<i>Cerro Azul</i>	<i>23/06/2016</i>	<i>no</i>	<i>27/09/2016</i>	<i>no</i>	<i>22/02/2017</i>	<i>no</i>	<i>12/05/2017</i>	<i>no</i>	<i>31/05/2017</i>	<i>si</i>
<i>Cerro Cora</i>	<i>21/12/2016</i>	<i>no</i>	<i>13/03/2017</i>	<i>no</i>	<i>07/06/2017</i>		<i>28/06/2017</i>		<i>28/06/2017</i>	<i>no</i>
<i>Colonia Alberdi</i>	<i>28/10/2016</i>	<i>no</i>	<i>27/03/2017</i>	<i>no</i>	<i>05/05/2017</i>	<i>no</i>	<i>31/05/2017</i>	<i>no</i>	<i>31/05/2017</i>	<i>si</i>
<i>Colonia Aurora</i>	<i>01/11/2016</i>	<i>no</i>	<i>21/12/2016</i>	<i>no</i>	<i>03/05/2017</i>	<i>no</i>	<i>31/05/2017</i>	<i>no</i>	<i>31/05/2017</i>	<i>si</i>
<i>Colonia Delicia</i>	<i>16/05/2016</i>	<i>si</i>	<i>16/08/2016</i>	<i>si</i>	<i>15/11/2016</i>	<i>si</i>	<i>13/02/2017</i>	<i>no</i>	<i>01/06/2017</i>	<i>si</i>
<i>Colonia Polana</i>	<i>03/10/2016</i>	<i>no</i>	<i>26/01/2017</i>	<i>no</i>	<i>01/06/2017</i>	<i>no</i>				
<i>Colonia Victoria</i>	<i>02/11/2016</i>	<i>no</i>								



<b>Municipios de 2 ° Categoría Rendición año 2016</b>										
<b>Periodo</b>	<b>1° Trim.</b>		<b>2° Trim.</b>		<b>3° Trimestre</b>		<b>4° Trimestre</b>		<b>Anual</b>	
<b>Fech. Vto.</b>	<b>16/05/16</b>		<b>15/08/16</b>		<b>15/11/16</b>		<b>15/02/17</b>		<b>31/05/17</b>	
<b>Municipio</b>	<b>Presentación</b>	<b>En término</b>	<b>Presentación</b>	<b>En término</b>	<b>Presentación</b>	<b>En término</b>	<b>Presentación</b>	<b>En término</b>	<b>Presentación</b>	<b>En término</b>
<i>C. de la Sierra</i>	21/12/2016	no	26/05/2017	no	03/07/2017	no	04/08/2017	no	07/08/2017	no
<i>Corpus</i>	16/05/2016	si	16/08/2016	si	15/11/2016	si	10/02/2017	si	29/05/2017	si
<i>Dos Arroyos</i>	13/05/2016	si	08/08/2016	si	14/11/2016	si	15/02/2017	si	31/05/2017	si
<i>El Alcazar</i>	21/11/2016	no	06/02/2017	no	07/04/2017	no	29/05/2017	no	29/05/2017	si
<i>Fachinal</i>	07/10/2006	no	18/11/2016	no	23/12/2016	no	18/05/2017	no	09/06/2017	no
<i>Florentin Amegüino</i>	27/10/2016	no	09/02/2017	no	16/03/2017	no				
<i>Garuhape</i>	16/06/2016	no	16/08/2016	si	11/11/2016	si	09/02/2017	si	09/05/2017	si
<i>Gral. Alvear</i>	02/07/2016	no	19/09/2016	no	15/11/2016	si	15/03/2017	no	17/05/2017	si
<i>Gral Urquiza</i>	21/09/2016	no	21/09/2016	no			21/04/2017	no	15/06/2017	si
<i>Gdor Lopez</i>	16/05/2016	si	12/08/2016	si	14/11/2016	si	13/02/2017	si	14/03/2017	si
<i>Gdor Roca</i>	13/05/2016	si	12/08/2016	si	11/11/2016	si	10/02/2017	si	12/05/2017	si
<i>Guarani</i>	13/05/2016	si	11/08/2016	si	15/11/2016	si	15/02/2017	si	30/05/2017	si
<i>Hipolito Irigoyen</i>	13/05/2016	si	12/08/2016	si	11/11/2016	si	13/02/2017	si	30/05/2017	si
<i>Itacaruaré</i>	16/05/2016	si	12/08/2016	si	14/11/2016	si	13/02/2017	si	17/04/2016	si
<i>Loreto</i>	23/09/2016	no	03/11/2016	no	06/02/2017	no	12/04/2017	no	23/05/2017	si
<i>Los Helechos</i>	12/10/2016	no	30/03/2017	no	26/05/2017	no	30/05/2017	no	31/05/2017	si
<i>Martires</i>	01/07/2017	no	26/01/2017	no	04/09/2017	no				
<i>Mojón Grande</i>	16/05/2016	si	12/08/2016	si	14/11/2016	si	13/02/2017	si	15/05/2017	si
<i>O.V.Andrade</i>	01/06/2016	no	26/08/2016	no	06/12/2016	no	08/05/2017	no	12/06/2017	no
<i>Panambi</i>										





<i>Municipios de 2 ° Categoría Rendición año 2016</i>										
<i>Periodo</i>	<i>1° Trim.</i>		<i>2° Trim.</i>		<i>3° Trimestre</i>		<i>4° Trimestre</i>		<i>Anual</i>	
<i>Fech. Vto.</i>	<i>16/05/16</i>		<i>15/08/16</i>		<i>15/11/16</i>		<i>15/02/17</i>		<i>31/05/17</i>	
<i>Municipio</i>	<i>Presentación</i>	<i>En término</i>	<i>Presentación</i>	<i>En término</i>	<i>Presentación</i>	<i>En término</i>	<i>Presentación</i>	<i>En término</i>	<i>Presentación</i>	<i>En término</i>
<i>Profundidad</i>	<i>07/07/2016</i>	<i>no</i>	<i>04/10/2016</i>	<i>no</i>	<i>02/02/2017</i>	<i>no</i>	<i>23/02/2017</i>	<i>no</i>	<i>30/05/2017</i>	<i>si</i>
<i>Puerto Leoni</i>	<i>19/10/2016</i>	<i>no</i>	<i>23/11/2016</i>	<i>no</i>	<i>10/02/2017</i>	<i>no</i>	<i>16/03/2017</i>	<i>no</i>	<i>22/05/2017</i>	<i>si</i>
<i>Puerto Libertad</i>	<i>02/08/2016</i>	<i>no</i>	<i>13/02/2017</i>	<i>no</i>	<i>07/03/2017</i>	<i>no</i>	<i>06/04/2017</i>	<i>no</i>	<i>06/04/2017</i>	<i>si</i>
<i>Puerto Piray</i>	<i>13/05/2016</i>	<i>si</i>	<i>22/08/2016</i>	<i>no</i>	<i>15/11/2016</i>	<i>si</i>	<i>17/02/2017</i>	<i>si</i>	<i>01/06/2017</i>	<i>si</i>
<i>Ruiz de Montoya</i>	<i>12/05/2016</i>	<i>si</i>	<i>12/08/2016</i>	<i>si</i>	<i>14/11/2016</i>	<i>si</i>	<i>15/02/2017</i>	<i>si</i>	<i>19/05/2017</i>	<i>si</i>
<i>San Antonio</i>	<i>24/08/2016</i>	<i>no</i>	<i>04/11/2016</i>	<i>no</i>	<i>13/02/2017</i>	<i>no</i>	<i>24/07/2017</i>	<i>no</i>	<i>11/08/2017</i>	<i>no</i>
<i>San Jose</i>	<i>14/06/2016</i>	<i>no</i>	<i>04/10/2016</i>	<i>no</i>	<i>21/12/2016</i>	<i>no</i>	<i>23/03/2017</i>	<i>no</i>	<i>30/05/2017</i>	<i>si</i>
<i>San Martin</i>	<i>28/07/2017</i>	<i>no</i>	<i>18/08/2017</i>	<i>no</i>	<i>18/08/2017</i>	<i>no</i>	<i>18/08/2017</i>	<i>no</i>	<i>05/07/2017</i>	<i>no</i>
<i>Santa Ana</i>	<i>17/05/2016</i>	<i>si</i>	<i>16/08/2016</i>	<i>si</i>	<i>16/11/2016</i>	<i>si</i>	<i>15/02/2017</i>	<i>si</i>	<i>11/04/2017</i>	<i>si</i>
<i>Santa Maria</i>	<i>28/07/2017</i>	<i>no</i>								
<i>Santiago de Linier</i>	<i>02/08/2016</i>	<i>no</i>	<i>10/04/2017</i>	<i>no</i>	<i>12/05/2017</i>	<i>no</i>	<i>30/05/2017</i>	<i>no</i>	<i>30/05/2017</i>	<i>si</i>
<i>Santo Pipo</i>	<i>16/05/2016</i>	<i>si</i>	<i>16/08/2016</i>	<i>si</i>	<i>16/11/2016</i>	<i>si</i>	<i>16/02/2017</i>	<i>si</i>	<i>10/05/2017</i>	<i>si</i>
<i>Tres Capones</i>	<i>03/05/2016</i>	<i>si</i>	<i>12/08/2016</i>	<i>si</i>	<i>10/11/2016</i>	<i>si</i>	<i>13/02/2017</i>	<i>si</i>	<i>24/02/2017</i>	<i>si</i>
<i>9 de Julio</i>										

Fuente: Recopilación de datos de distintas áreas del Tribunal Cuentas y los municipios. Elaboración propia datos al 31/08/17.

**ANEXO II – Cuadro de Procesamiento de datos obtenidos de las actas confeccionadas en los municipios de 2° categoría de la Provincia de Misiones en el 1° Semestre 2017**

Municipio	Instrumento normativo			Personal		Recaud.	Patrimonio				Ingresos	Registro y archivo de resoluciones	Egresos
	Régimen de personal	Escala salarial	Escala de Viáticos	Respons. de personal	Legajos actualiz.	Responsable asignado por Resolución	Encarg. Patrim.	Subrespons.	Identific. de los bienes	Inventario actualiz.	Padrones actualiz.		Documentación actualizada y completa
Azara	si	si	si	si	si	si	si	no	no	no	no	si	si
Almafuerte	si	si	si	no	si	no	no	no	no	no	si	no	si
Alba Posse	si	si	si	si	si	si	no	no	no	no	si	si	si
Arroyo del Medio	si	si	si	no	si	no	no	no	si	si	no	si	si
Bonpland	no	si	si	no	si	si	si	no	no	no	si	si	si
Caa Yari	si	si	si	no	si	si	no	no	no	si	si	si	si
Capioví	si	si	si	no	si	si	si	no	no	no	si	si	si
Caraguatay	si	si	no	no	si	no	no	no	no	no	si	no	si
Colonia Polana	no	si	no	no	si	si	si	no	no	no	si	no	si
Colonia Alberdi	si	si	si	no	si	si	si	no	si	si	si	si	si
Colonia Aurora	si	si	si	no	si	si	no	no	no	si	si	si	si
Corpus	si	si	si	si	si	si	si	no	no	no	si	si	si
Concep.de la Sierra	si	si	no	no	si	si	no	no	no	no	si	si	si
Cerro Cora	si	si	si	no	si	si	no	no	si	no	si	si	si
Colonia Victoria	no	si	si	no	no	si	no	no	no	no	no	no	si
Colonia Delicia	si	si	si	no	si	si	no	no	no	no	si	si	si



Municipio	Instrumento normativo			Personal		Recaud.	Patrimonio				Ingresos	Registro y archivo de resoluciones	Egresos
	Régimen de personal	Escala salarial	Escala de Viáticos	Respons. de personal	Legajos actualiz.	Responsable asignado por Resolución	Encarg. Patrim.	Subrespons.	Identific. de los bienes	Inventario actualiz.	Padrones actualiz.		Documentación actualizada y completa
Cerro Azul	no	si	si	no	si	si	si	no	no	si	si	no	no
Dos Arroyos	no	si	si	no	si	si	si	no	no	no	si	si	si
El Alcazar	si	si	si	si	si	no	si	no	si	no	si	si	si
Fachinal	si	si	si	no	si	no	si	no	no	no	si	no	si
Florentino Ameguíno	no	si	si	no	no	no	no	no	no	no	si	no	si
Garuhapé	si	si	si	no	si	si	si	no	si	no	si	si	si
General Alvear	no	si	si	no	si	no	no	no	no	no	si	si	no
General Urquiza	si	si	no	no	si	no	si	no	no	no	no	no	si
Gobernador López	no	si	si	si	si	no	si	si	si	no	si	si	si
Gobernador Roca	si	si	si	no	si	si	si	no	si	si	si	si	si
Guaraní	si	si	si	no	si	si	no	no	no	si	si	si	si
Hipólito Irigoyen	si	si	si	no	si	si	si	no	si	si	si	si	si
Itacaruaré	si	si	si	no	si	si	si	si	si	no	si	si	no
Los Helechos	si	si	si	si	si	si	no	no	si	no	no	no	no
Loreto	no	si	si	no	si	si	si	no	no	no	si	si	si
Mártires	si	si	no	no	si	si	si	no	no	no	no	si	no
Mojón Grande	si	si	si	no	si	si	si	no	si	si	si	si	si
9 de Julio	no	si	si	no	no	no	no	no	no	no	no	si	no

Municipio	Instrumento normativo			Personal		Recaud.	Patrimonio				Ingresos	Registro y archivo de resoluciones	Egresos
	Régimen de personal	Escala salarial	Escala de Viáticos	Respons. de personal	Legajos actualiz.	Responsable asignado por Resolución	Encarg. Patrim.	Subrespons.	Identific. de los bienes	Inventario actualiz.	Padrones actualiz.		Documentación actualizada y completa
Olegario V. Andrade	si	si	si	no	si	si	si	no	no	no	si	si	si
Panambí	si	si	si	si	si	si	si	no	no	no	si	si	si
Profundidad	si	si	si	no	no	si	no	no	no	no	si	si	si
Puerto Leoni	no	si	si	no	si	no	no	no	no	si	si	si	si
Puerto Libertad	si	si	si	si	si	si	si	no	si	no	si	si	si
Puerto Piray	si	si	si	si	si	si	si	si	no	no	si	si	si
Ruiz de Montoya	no	si	si	no	no	si	si	no	si	si	si	si	si
San José	si	si	si	no	si	no	no	no	no	no	si	si	si
San Martín	si	si	si	no	si	si	no	no	si	si	si	si	si
San Antonio	no	si	si	si	si	no	si	no	no	no	no	si	no
Santa María	si	si	si	no	si	no	no	no	no	no	no	no	no
Santo Pipo	no	si	si	no	si	si	si	si	si	si	si	si	si
Santa Ana	no	si	no	no	si	si	si	no	no	si	no	no	si
Santiago de Linier	si	si	si	no	no	si	si	no	no	no	si	no	no
Tres Capones	si	si	si	no	si	no	no	no	si	si	si	si	si
<b>Si</b>	34	49	43	10	43	34	28	4	16	15	39	37	40
<b>No</b>	15	0	6	39	6	15	21	45	33	34	10	12	9
<b>Total</b>	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49	49



	Instrumento normativo			Personal		Recaud.	Patrimonio			Ingresos	Registro y archivo de resoluciones	Egresos
	Régimen de personal	Escala salarial	Escala de Viáticos	Respons. de personal	Legajos actualiz.	Responsable asignado por Resolución	Encarg. Patrim.	Subrespons.	Identific. de los bienes	Inventario actualiz.		Padrones actualiz.
Municipio												

**Porcentajes**

<b>Si</b>	<b>69%</b>	<b>100%</b>	<b>88%</b>	<b>20%</b>	<b>88%</b>	<b>69%</b>	<b>57%</b>	<b>8%</b>	<b>33%</b>	<b>31%</b>	<b>80%</b>	<b>76%</b>	<b>82%</b>
<b>No</b>	<b>31%</b>	<b>0%</b>	<b>12%</b>	<b>80%</b>	<b>12%</b>	<b>31%</b>	<b>43%</b>	<b>92%</b>	<b>67%</b>	<b>69%</b>	<b>20%</b>	<b>24%</b>	<b>18%</b>

**Fuente:** Datos del trabajo de Del Bello, Paprocki y Ramírez en función del procesamiento de las actas de la segunda gira del TC a Municipios de segunda categoría de la Provincia de Misiones.