

Ced. 1502/0181

F.C. 09/09/2002

**EL DESARROLLO DE LA**  
**AUDITORÍA EN LA**  
**ADMINISTRACIÓN PÚBLICA**

**POR EL LIC. HUGO MIGUEL DONDI**

# ÍNDICE

|   | Pág       |
|---|-----------|
| <b>INTRODUCCIÓN</b>   | <b>2</b>  |
| Introducción  | 3         |
| <b>DESARROLLO</b>   | <b>4</b>  |
| 1. Características básicas  | 5         |
| 2. Examen de la Contabilidad Financiera   | 6         |
| 3. Revisión de la Administración en los Organismos Públicos   | 7         |
| 4. La Auditoría en el Ámbito de la Administración del Estado  | 9         |
| 4.1. Niveles de Auditoría   | 9         |
| 5. La Auditoría como técnica  | 10        |
| 5.1. Delimitación   | 12        |
| 5.2. Importancia de la Auditoría de Cumplimiento en el Sector Público                                   | 12        |
| 5.3. Clases de Auditoría de Cumplimiento  | 13        |
| 5.4. Relaciones con la Fiscalización Previa   | 13        |
| 5.5. Objetivos de la Auditoría Operativa  | 15        |
| 6. Metodología  | 17        |
| 6.1. Planificación  | 17        |
| 6.1.1. Necesidad  | 17        |
| 6.1.2. Concepto de Planificación  | 18        |
| 6.1.3. Contenido de la Planificación  | 18        |
| 6.1.4. Control Interno: Técnicas de evaluación  | 19        |
| 6.1.5. Programación   | 20        |
| 6.1.6. La Memoria de Planificación: Contenido y estructura  | 21        |
| 6.1.7. Conclusión   | 21        |
| 7. Ejecución de la Auditoría: Papeles de trabajo  | 22        |
| 8. Informe de Auditoría   | 23        |
| 8.1. Condicionantes   | 23        |
| 8.2. Características  | 23        |
| 8.3. Contenido  | 24        |
| 9. Utilidad de la Auditoría en los Organismos Autónomos: Relación con la contabilidad y el presupuesto. | 26        |
| <b>CONCLUSIONES</b>   | <b>27</b> |
| Conclusiones  | 28        |
| <b>SÍNTESIS</b>   | <b>29</b> |
| síntesis  | 30        |
| Bibliografía  | 33        |

# **INTRODUCCIÓN**

Cuando como tema de discusión, se elige el de “La Auditoría del Sector Público”, puede llegar a pensarse que ya se ha dicho todo sobre el mismo. Sin embargo, esto no es totalmente cierto. En un sentido amplio, podemos decir que el papel que ha de cumplir la auditoría pública, es el de contribuir, en la mejora del funcionamiento de la Administración Pública.

Para realizar este objetivo, se han de tener en cuenta la gran variedad de problemas que experimenta el Sector Público, adecuando los métodos de auditoría a dichas circunstancias.

La auditoría de la actividad económica de la mayoría de los Organismos Públicos hay que entenderla como la comparación de realizaciones con previsiones.

La auditoría debe analizar las causas de posibles desviaciones, sugerir las correcciones necesarias y determinar las responsabilidades a que haya lugar.

Ninguna Organización Pública debería funcionar sin un adecuado planeamiento que sirva como referencia para que el auditor pueda determinar a priori:

- Que debe hacerse.
- Como debe hacerse.
- Quien debe hacerlo.
- Cuando debe hacerse.

La actividad económica, en la Administración Pública, es un conjunto de actividades de planificación, acción y control.

La auditoría juega un rol, en la práctica, de verificación de los procedimientos realizados y de los resultados alcanzados por los funcionarios públicos responsables de ejecutar la gestión administrativa en el Sector Público.

# **DESARROLLO**

## 1. CARACTERÍSTICAS BÁSICAS.

Las características fundamentales que han de cumplir la auditoría externa e interna, son básicamente las de independencia y objetividad.

Para, que una auditoría tenga carácter de independiente, se requiere, en primer lugar, que aquella se realice por agentes externos, en relación con la actividad objeto de examen. El organismo auditor no debe tener ninguna responsabilidad por la función o actividad que es objeto de verificación. Ésta es la diferencia fundamental entre la actividad del organismo auditor y la del ente auditado. Para su implantación en la práctica, esto supone que la auditoría debe realizarse por una organización distinta de aquella que es responsable de la actividad / función auditada.

El carácter de independencia, reviste también otro requisito respecto a la persona que decide la realización de la auditoría. En muchas administraciones públicas, dicha persona es el Congreso o el Gobierno, o en algunos países, los órganos decisores de los Estados municipales.

En este sentido, la independencia significa que el citado órgano, solamente establece las normas generales y los principales objetivos de la auditoría.

Todos los resultados de la auditoría constituyen un conjunto de factores que serán objeto de análisis, y de ellos se derivarán una serie de decisiones adoptadas por la persona u órgano a quién compete. Podríamos añadir, respecto al requisito de independencia, que un órgano de auditoría no debe, en ningún caso, tomar decisiones sobre la actividad auditada. Esto es una condición previa para que el requisito de independencia se siga dando en los exámenes futuros de dicha actividad.

Lo dicho anteriormente, conduce al segundo requisito que ha de cumplirse en toda auditoría: La objetividad (o imparcialidad).

En muchos países, la objetividad de los órganos públicos de auditoría, se garantiza mediante el establecimiento de reglas de gobierno, por regulaciones, así como por normas que condicionan la toma de decisiones a aplicar por los funcionarios responsables, en su intento por cumplir una gestión exitosa que pueda ser mensurable por sus resultados.

En última instancia, la imparcialidad es un deber a cumplir tanto por los funcionarios como por los auditores, los cuales deben llevar a cabo su actividad sin prejuicios.

## **2. EXÁMEN DE LA CONTABILIDAD FINANCIERA**

Todo lo dicho hasta ahora se refiere a los requisitos que han de cumplirse en el ejercicio de la función auditora, de exámen de diferentes actividades. Un aspecto diferente a lo anterior, es determinar el objeto de la auditoría, es decir, qué es aquello que va a ser objeto de exámen por los auditores. A este respecto, la auditoría puede y debe ser desarrollada en varios aspectos a la vez.

La auditoría, tradicionalmente, se ha asociado al exámen y comprobación de las registraciones contables. Esto ha sido históricamente, la tarea central de la auditoría. Su fin es averiguar si la contabilidad de los Organismos Públicos es completa y correcta, en el sentido de que sea acorde con la regulación contable legal. La auditoría financiera, en concordancia con los principios contables generalmente aceptados, no puede ser implementada con éxito, si no existe una contabilidad exclusiva para el Sector Público. En esencia esto puede ser realizado mediante una legislación básica sobre contabilidad en dicho Sector.

### 3. REVISIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN DE LOS ORGANISMOS PÚBLICOS.

La contabilidad financiera aporta información limitada, sobre la manera en que los titulares de las actividades públicas llevan a cabo sus objetivos. Esto es cierto, sobre todo, en aquellas actividades que se financian con asignaciones presupuestarias, cuyos productos no van al mercado, y consecuentemente, no obtienen ingresos mediante los cuales se pueden obtener indicadores sobre los resultados de la actividad de que se trate.

Esta es la razón por la que en las últimas décadas, la auditoría pública se haya extendido, para incluir dentro de ella, no sólo el análisis de la contabilidad financiera, sino también el análisis de la administración del órgano de que se trate. Este análisis proporciona información sobre cómo las autoridades públicas han planificado y presupuestados sus actividades, cómo han controlado lo realizado, analizando sus resultados y sus efectos sobre la actividad.

Podemos decir, en síntesis, que la auditoría examina cual ha sido la organización administrativa de los órganos públicos. La finalidad de esta auditoría es que las autoridades – individual o conjuntamente – tengan una visión sobre lo que hacen, relacionado con lo que quieren, calculando cual es el costo que dicha realización supone y, si se consiguen los resultados que se planearon. El objetivo último, es ampliar la información financiera de las autoridades, con el fin de que se obtengan los mejores resultados posibles, con los mismos o menores recursos. A este tipo de auditoría se le ha dado el nombre de “Auditoría de eficacia”.

Las premisas básicas y los procedimientos de trabajo, están aquí menos formalizados que en la auditoría financiera.

Cada autoridad administrativa debe desarrollar sistemas de planificación, presupuestación y ejecución de objetivos. Cada uno de estos sistemas deben ser diseñados y juzgados caso por caso, teniendo en cuenta el carácter y ámbito de la actividad de que se trate.

A pesar de que los sistemas de planificación, deben adaptarse, como requisito previo, a la actividad de cada órgano en particular, es posible dar algunos puntos de referencia generales, para los trabajos de auditoría de las funciones organizativas de las auditorías públicas.

Un principio general, lo constituye la interconexión que debe existir entre planificación, presupuestación, ejecución de objetivos y análisis de resultados de la organización determinada. De todo ello, lo básico para la planificación continuada, es el análisis de resultados.

**El análisis de metas** es un exámen de cómo el organismo interpreta y expresa en términos operativos, las metas u objetivos que los políticos han establecido, que han de llevarse a cabo por su actividad. Este exámen se extiende sobre la planificación del



Organismo a largo plazo, así como el seguimiento de los efectos externos de su actividad. Los auditores deben evaluar las realizaciones del organismo en estos aspectos, y examinar en qué medida los efectos, cuantitativa y cualitativamente medidos, coinciden con los objetivos propuestos.

**La auditoría de sistemas** se dirige al examen de los sistemas de control e información del organismo auditado, a su organización u otras funciones subsidiarias. Se incluye bajo este título, las auditorías de planificación presupuestaria a corto y medio plazo, y el examen de los mecanismos de medición, de costos, resultados y efectos.

**La auditoría de operaciones** abarca la auditoría de la producción anual, incluyendo, además de otras cosas, el análisis sobre el modo en que los órganos utilizan sus recursos y el examen del desarrollo de la productividad de sus actividades.

## **4. LA AUDITORÍA EN EL ÁMBITO DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO.**

### **4.1. Niveles de Auditoría:**

Hemos preferido usar la palabra “niveles” en lugar de la de “Tipos de Auditoría”, por entender que existe una importante interrelación entre los diversos procedimientos que son utilizados y entre los diversos fines que se pretende alcanzar.

De tal forma que el ámbito del Sector Público, en el cual nos desenvolvemos, es poco operativo, o al menos, no es útil la tipificación de una auditoría en concreto. En este sentido, la auditoría que se practique en esta esfera, participa de todos los objetivos de la denominada “Auditoría Integral”.

Se distinguen cuatro niveles de auditoría:

#### **a) Financiera:**

Pretende determinar si la información presentada por el Ente auditado representa adecuadamente su situación económica-financiera, de acuerdo a los principios contables que le son aplicables.

#### **b) Auditoría de cumplimiento:**

Emite opinión en cuanto al cumplimiento de la legalidad, aplicable al organismo o servicio público.

#### **c) Auditoría de eficiencia:**

Su finalidad consiste en determinar si la gestión de los recursos públicos se ha efectuado de forma eficiente y económica.

#### **d) Auditoría de eficacia:**

Su fin último es si han logrado los objetivos previstos o en qué grado han sido cumplidos.

## 5. LA AUDITORÍA COMO TÉCNICA

Por todos es conocido, que cualquiera de las auditorías que han de ser practicadas en un Ente Público, requiere como mínimo, la existencia de unos sistemas y procedimientos que permitan ser auditados.

Es necesario que quede claro que la auditoría no es un fin en sí misma, sino que es una técnica o instrumento que permite al usuario aplicar las medidas correctoras sobre hechos o actuaciones inadecuadas que la auditoría ha detectado.

Es evidente que se pueden aplicar técnicas de auditoría para verificar el conjunto de operaciones realizadas, pero nunca se podrá hablar de la realización de una auditoría financiera, puesto que ello implica la existencia de unos Estados Financieros o cualquier otro documento que pueda recoger la situación económica-financiera del Ente auditado.

Así, la inexistencia de sistemas y procesos de gestión definidos, y de una contabilidad analítica, son carencias importantes que impiden hablar de la realización de una auditoría operativa, entendida en un amplio sentido de eficiencia y eficacia.

Hay quien piensa que los problemas del Ente auditado se resuelven con la práctica de auditoría. Los que piensan en esta línea desconocen la utilización y el fin último de esta técnica.

El auditor analiza, revisa, comprueba y, por último y más importante, diagnostica una situación. Pero, para que pueda diagnosticar es necesario que la situación exista. Es igual a estos efectos, que se trate de unos estados financieros, o sea al proceso de gestión de ingresos, o de alcanzar la construcción de cinco mil viviendas.

Con ello pretendemos dejar claro, que el auditor no pretende reconstruir una contabilidad inexistente, ni implantar los sistemas de gestión necesarios, ni, en ningún modo, opinar sobre cuáles serían los objetivos que debería cumplir el Ente auditado.

¿Qué hace, por tanto, el auditor? En una primera apreciación, parece como si se situara en una postura cómoda y pasiva, criticando la labor del resto de los funcionarios que estén colaborando activamente en el desempeño de su trabajo.

Nada más lejano a la realidad, el auditor público, es un elemento activo más, en el funcionamiento de la Administración, y recae sobre él, entre otras cosas, la responsabilidad de determinar las causas que han originado la carencia de una contabilidad o de un sistema o proceso de gestión.

Debemos, por tanto, distinguir entre organismos públicos, administrativa y económicamente organizados, con fines u objetivos cuantificados, de aquellos que no cumplen en todo o en parte, las características descriptas.

En el ámbito del Sector Público a que nos referimos, es muy difícil encontrar un Servicio u Organismo público, según la experiencia recogida, que disponga de una contabilidad adecuada a todos los fines que a la misma se le asigne y que posea unos procedimientos y sistemas de gestión definidos, y lo que es más difícil, que puedan ser cuantificables, o al menos conocidos, los objetivos que pretenden.

En este amplio campo, podremos hallar Entes públicos que cumplen con uno, varios o ninguno de los atributos descriptos, dejando dicho, desde ahora, que todos dispondrían de, al menos, una contabilidad presupuestaria susceptible de ser auditada y unos procesos de gestión, mejores o peores, para aplicar los recursos que estén generando o aquellos que les sean subvencionados.

Esta situación, es precisamente la más importante limitación del trabajo del auditor en su sentido estricto, de revisor y diagnosticador de hechos.

Es evidente desde el ámbito de auditoría financiera, se podrá emitir opinión sobre la fiabilidad del documento de ejecución del presupuesto, que será el que, con carácter general, poseen todos los servicios y organismos públicos. Sin embargo, el mismo se refiere únicamente, a las obligaciones y derechos generados durante el ejercicio de referencia. Por lo tanto, se está dictaminando sobre los fondos generados y el uso de los mismos para un año concreto y, en absoluto, no se está opinando sobre el reflejo de la situación económica-financiera del servicio u organismo en cuestión.

Esta importante limitación será previsiblemente solventada con la aplicación, para todo el Sector Público que analizamos, del Plan General de Contabilidad, cuyo producto más inmediato será la implantación de la partida doble y en consecuencia, los Estados Financieros constituidos por Balances de Situación, Cuentas de Resultados y Estado de Origen y Aplicación de Fondos (medios de financiamiento).

No obstante lo expuesto, el que el auditor dictamine favorablemente sobre la razonabilidad de la ejecución presupuestaria, quiere decir que el Organismo o Servicio Público ha aplicado los recursos, al menos, presupuestariamente, a los conceptos que deberían haber sido destinados.

Se nos plantean, entonces, tres cuestiones:

¿Se han efectuado de acuerdo con la normativa vigente?

¿Se han utilizado eficientemente?

¿Se han satisfecho los objetivos previstos?

La primera respuesta constituye el objetivo de la denominada auditoría “de cumplimiento” o regularidad, a la que vamos a referirnos a continuación.

### **5.1. Delimitación**

Para delimitar el ámbito de la auditoría de cumplimiento, se estima que el término “legalidad” ha de ser tomado en su más amplio sentido, debiendo abarcar todos los tipos de normas que afecten al Ente auditado, cualquiera que sea su rango jurídico, incluso debe extenderse a la normativa interna que le sea aplicable, en virtud de los acuerdos adoptados por los Organos Directivos a los que se haya encomendado su gestión.

Por otra parte, este nivel de control ha de limitarse a poner de manifiesto el grado de la observancia de la legalidad vigente, sin extenderse en ofrecer una valoración sobre su adecuación o inadecuación a los objetivos de una determinada Entidad

### **5.2. Importancia de la auditoría de cumplimiento en el Sector Público.**

La importancia de la auditoría de cumplimiento en el Sector Público, deriva del hecho de que la característica esencial de los Entes Públicos es la aplicación a los mismos de una normativa más numerosa y bastante más estricta que aquella exigible al Sector Privado. Pero además, dichas reglas les vienen impuestas desde fuera con carácter general, es decir, le son de aplicación por el simple hecho de pertenecer al Sector Público o por estar incluidos dentro de unas determinadas categorías, como es el caso de la legislación sobre Organismos Autónomos. En ello también radica una diferencia, ya que muchas de las normas cuyo cumplimiento habrá que verificar en el curso de una auditoría que se practica acerca de estos últimos, serán internas y aplicables exclusivamente, a una determinada empresa pública, por lo que, en definitiva, el alejamiento de las normas, en estos casos, no tiene la misma relevancia, sobre todo si se ha producido previo conocimiento de sus órganos directivos, que han sido los que, por decirlo de algún modo, se han impuesto a sí mismos una determinada forma de actuación, razón por la cual, tienen también competencia para modificarla.

De lo anterior se deduce la relevancia que para los Entes encuadrados en el Sector Público tiene este nivel de control, debido principalmente a los tres motivos expuestos:

- a) Normas más numerosas.
- b) Normas más estrictas.
- c) Normas cuya modificación está en manos del Ente auditado.

Pero además, de todo ello no se puede perder de vista que el hecho de encontrarnos en un Estado de Derecho exige al Sector Público que sea el primer y más fiel cumplidor de la legislación vigente, dado que sus posibles infracciones a las normas, resultarían un pernicioso ejemplo para el sector privado.

### **5.3. Clases de Auditoría de cumplimiento.**

Centrándose en las distintas formas en que actualmente se lleva a cabo el control del gasto público, se pueden distinguir dos tipos de auditoría de cumplimiento:

- a) Completa.
- b) Limitada a determinadas operaciones

La primera abarca a todas las actividades que se llevan a cabo en un determinado Ente u Organismo y constituye una parte más de las auditorías integrales que se realizan en el Sector Público.

Las técnicas y procedimientos a utilizar en unas u otras son fundamentalmente los mismos. La diferencia entre ambas estriba además de su extensión, en el hecho de que las completas requieren una planificación previa dentro de la cual, las pruebas del cumplimiento de la legalidad serán sólo una parte, ya que en general, se realizará conjuntamente con otros niveles de auditoría y además, porque exigen al auditor una tarea adicional y previa de familiarización con las actividades que realiza el Organismo y con su legislación específica.

### **5.4. Relaciones con la fiscalización previa.**

Es bien sabido, que en las empresas, tanto privadas como públicas, de unas determinadas dimensiones, es frecuente encontrar departamentos de auditoría interna; ello no es óbice para que periódicamente se practiquen auditorías externas, sin que se considere que se está produciendo una duplicación de controles, sino que ambos se estiman convenientes y complementarios.

Ahora bien, el caso no es totalmente trasladable a la Administración del Estado y sus Organismos Autónomos, puesto que en ellos, los auditores designados ejercen controles internos al Ejecutivo y externos al Organismo.

La posible duplicación de controles del mismo tipo, sólo se plantearía respecto al caso específico de la auditoría de cumplimiento y no en relación con las de eficiencia, economía y resultados, puesto que estos últimos controles no son practicados a través de la fiscalización previa.

Centrándonos pues, en el caso concreto de la auditoría de cumplimiento, a practicar en la Administración del Estado, se nos plantean dos alternativas posibles:

- a) No practicar este tipo de auditoría, en el caso de que en el Ente existiera unidad de auditoría interna.
- b) Realizar a pesar de ello, auditoría de cumplimiento, aunque con alcances de las pruebas mucho menor, que el que se fije para aquellos entes que no estén sometidos a fiscalización previa.

Somos conscientes de que ambos tipos de controles tienen sus ventajas e inconvenientes. A favor de la labor interventora, se podría argumentar, entre otros, que el auditor interno es el mejor conocedor del Ente y que fiscaliza las operaciones una a una, sin aplicar técnicas de muestreo. A favor de la auditoría externa, habría que decir, asimismo, que precisamente por centrarse en un menor número de operaciones y realizarse "a posteriori", sin la presión que puede suponer, en ocasiones, la necesidad de fiscalizar un expediente a una determinada fecha, permite realizar el control de una forma más detenida. Por otra parte, determinados incumplimientos es posible detectarlos más fácilmente "a posteriori" al examinar conjuntamente todo el circuito seguido por una determinada transacción, y al obtener información de personas y entidades ajenas al Organismo, como resultado de los procedimientos aplicables en auditoría.

Si se admiten las ventajas e inconvenientes de ambos controles, parece lógico concluir que ambos pueden complementarse por los distintos procedimientos que emplean, independientemente de que sean competencia del mismo órgano.

Volviendo a las restantes cuestiones planteadas respecto a la aplicación de los recursos en la mayoría de los Organismos o Servicios Públicos, podemos afirmar que las mismas constituyen los objetivos propios de la auditoría de eficiencia y eficacia.

Es, por consiguiente, la auditoría operativa, aquella que trata de alcanzar los objetivos propios de la auditoría de Economía y Eficiencia, y de la auditoría de Resultados de Programas.

Los objetivos perseguidos por éstas, suponen un nivel superior en el proceso evolutivo de las técnicas de auditoría al de la auditoría financiera y auditoría de cumplimiento. Sin embargo, es importante señalar, que se realizará con menor dificultad una auditoría operativa, si previamente se ha realizado una auditoría de cumplimiento, ya que sin duda, la metodología y técnicas de auditoría financiera tan perfeccionadas y desarrolladas, pueden permitir un conocimiento tan profundo y completo de la Entidad a auditar, que ayudan enormemente en la realización posterior de un estudio operativo de la Entidad.

Además hay que tener en cuenta que la auditoría operativa, no admite tan fácilmente la utilización de técnicas y métodos normalizados, tales como las listas de comprobación y los programas de trabajo, y que es necesario adoptar por parte del auditor, una actitud creadora y en la que es necesario desarrollar la inteligencia y el ingenio. Por consiguiente, y dado que este tipo de auditoría está en sus

comienzos, hasta tanto no desarrolle una metodología propia, necesitará del apoyo de los procedimientos y técnicas de la auditoría financiera.

### **5.5. Objetivos de la auditoría operativa.**

Es necesario tratar de definir los términos de economía, eficiencia y eficacia, que no siempre han sido utilizados de forma homogénea, y que pueden inducir a confusión si no se matizan claramente las diferencias que existen entre ellos.

A continuación se intenta profundizar en el significado de los mismos:

#### **a) Economía:**

Es un término referido a las condiciones en que se adquieren los medios personales y materiales.

Puede decirse que una operación se efectúa económicamente, cuando los medios o recursos necesarios se adquieren en la cuantía precisa y con la calidad deseada, al precio más barato posible y en el momento oportuno.

Por consiguiente, una auditoría económica, deberá tener en cuenta si se han definido cuáles son las necesidades de recursos para cumplir los objetivos, si la cantidad y calidad de los mismos se han establecido de forma apropiada, si se han efectuados estudios de comparación de costos, para estudiar las diversas alternativas, y por último, si después de haberse respetado las condiciones anteriores, se han adquirido los recursos necesarios al mínimo costo y en el momento oportuno.

#### **b) Eficiencia:**

Este término hace referencia a las relaciones entre los bienes y servicios producidos y los medios utilizados para conseguirlos.

Una actividad u operación es eficiente si los recursos materiales y humanos utilizados para obtener los bienes y servicios previstos son bien utilizados. Es decir, una actividad es eficiente cuando se obtiene el rendimiento máximo a los recursos de que se dispone, o bien cuando se alcanzan los objetivos previstos con un costo mínimo.

El auditor que efectúe una auditoría de eficiencia deberá estudiar, si los sistemas de control de gestión utilizados son suficientes, si son fiables los sistemas que miden e informan sobre la actuación del Ente auditado, cuál es el nivel de eficiencia actual y si el Ente auditado realiza esfuerzos para mejorar su eficiencia.



La eficiencia en el uso de recursos públicos, es de muy difícil diagnóstico si el Organismo o Servicio Público carece de una contabilidad analítica que permita conocer el costo real o estimado de la función o servicio que desempeña.

Aún sin existir esta contabilidad, el auditor intenta detectar las ineficiencias que puedan producirse en el logro de los objetivos y, en este punto, es necesario destacar que los mismos no son “descubiertos” por el auditor sino que son, precisamente, los funcionarios del Ente auditado quienes los ponen de manifiesto, ya que son quienes los están padeciendo. Lo que sí hace el auditor, una vez conocido integralmente el Organismo, es evaluar estas deficiencias y detectar las causas que la originan para diagnosticar una situación y, en consecuencia, recomendar que medidas deben adoptarse. Insistimos que lo que se evalúa es un sistema preestablecido, nunca el auditor describe el sistema o procedimiento que debe aplicarse. En este sentido, podrá aconsejar los puntos o directrices mínimos que habrá que cumplir.

**c) Eficacia.**

Por último el término eficacia sirve para relacionar las operaciones o programas con los objetivos de los mismos.

Se entiende que un programa o actividad es eficaz cuando alcanzan los objetivos o fines previstos.

La auditoría de resultados de programas tiene como misión verificar el buen funcionamiento de los sistemas de gestión que evalúan el grado de realización de los fines y objetivos previstos por los programas.

A pesar de los avances que en esta materia se vienen produciendo todos los años, aún no puede pensarse que el proceso de elaboración y determinación de objetivos de los presupuestos por programas sea tan perfecto que permita la realización de auditorías de resultados por programas en todos los Organismos Autónomos en el momento presente. Por consiguiente, en la actualidad gran parte de las auditorías operativas que se realicen en estos Organismos se limitarán en muchos casos a ser una auditoría de economía y eficiencia.

## **6. METODOLOGÍA**

En este punto hay que aclarar que dicha metodología no es exclusiva a la auditoría de la Administración del Estado, sino que las normas, principios y procedimientos a analizar son aplicables a todo el Sector Público y se han venido inspirando, en las técnicas utilizadas en el Sector Privado:

### **6.1. Planificación:**

Como paso previo a una planificación se deberán definir los objetivos del trabajo, el alcance de la revisión y la fecha límite para la presentación final del informe.

Este conocimiento de los objetivos de la auditoría y por tanto de las necesidades e información que requiere la autoridad que ordena la ejecución de la auditoría, determinará el poder efectuar una buena planificación.

#### **6.1.1. Necesidad:**

Si la planificación es conveniente para cualquier actividad que pretende realizarse con criterios de racionalidad, puede afirmarse, sin duda, que en el trabajo de auditoría constituye una necesidad, tanto por su misma naturaleza como por razones de coherencia. En efecto, por una parte, la auditoría de cada Ente es una actividad específica e independiente, en la que la improvisación comporta un gran costo en tiempo y en eficacia; y por otra no es lógico, ni incluso ético, controlar la eficiencia ajena descuidando la propia.

Con una adecuada planificación se conseguiría:

- a) Una mayor eficiencia en el trabajo.
- b) La posibilidad del control y supervisión de las tareas de ejecución de la auditoría.
- c) La racionalidad de las actuaciones por lo que respecta a objetivos y procedimientos.
- d) La evaluación de la eficacia y eficiencia de la propia actividad auditora.
- e) Compromiso por parte del equipo auditor de terminar las tareas en las fechas previstas o explicar, en su caso, las desviaciones.

### **6.1.2. Concepto de planificación:**

La planificación de una auditoría consiste en el establecimiento de los objetivos a alcanzar en función del mandato recibido y de la naturaleza del Organismo, de los medios necesarios para su consecución y de la valorización de estos en términos de tiempo y dinero.

Así pues, implicará toda planificación:

#### **a) Identificación de los objetivos:**

Los de carácter general, que llamaremos de “definición de auditoría”. Los específicos, que podrían denominarse “de auditoría”, deben establecerse en función de los generales y de las características concretas del Ente auditado.

#### **b) Determinación de medios:**

Para la consecución de los objetivos perseguidos, habrá que determinar qué medios son necesarios. Estos pueden ser de dos tipos:

- Instrumentales: Personal necesario por categorías, material, etc.
- Procedimentales: Procedimientos y pruebas de auditoría.
- Valorización de medios: Los medios personales se valorizarán por tiempo (por ejemplo: días por persona, según las distintas categorías) y estos y los materiales en términos económicos para poder señalar el costo de la auditoría.

### **6.1.3. Contenido de la planificación:**

Cada Organismo constituye una unidad de gestión que si ya es distinta a las demás “de jure”, lo es más todavía “de facto”. De ahí que una buena planificación de auditoría tiene que partir necesariamente del conocimiento suficiente del ente objeto del examen.

Sin pretender ser exhaustivos, los aspectos generales cuyo conocimiento sería necesario poseer con carácter previo a la labor de planificación serían los siguientes:

- a) Actividad de la entidad y entorno en que ésta opera, así como sus objetivos y programas.
- b) Normativa legal, procedimientos y principios contables aplicables a la entidad.

- c) Organización administrativa y contable.
- d) Medios personales, materiales y tecnología disponible.
- e) Sistema de control interno.

Este conocimiento se adquiere a través de entrevistas y mediante cualquier otro medio complementario o alternativo.

La finalidad de estas actuaciones previas no es solamente la de servir para definir con conocimiento de causa los objetivos de auditoría sino también para determinar los condicionantes que se van a encontrar en la ejecución de las tareas, valorar provisionalmente la calidad del control interno, detectar las áreas de riesgo, y, en consecuencia, establecer las normas más adecuadas.

#### **6.1.4. Control interno, técnicas de evaluación:**

El conocimiento del organismo al nivel expresado anteriormente suele ser suficiente para realizar una valoración provisional de la confianza que merecen los procedimientos internos de control, que posteriormente, y ya dentro de la fase de ejecución de auditoría, habrá que confirmar mediante la aplicación de las llamadas pruebas de cumplimiento. No obstante, tal evaluación provisional, es muy importante ya que determinará los riesgos globales de las áreas, los controles considerados como claves y el alcance de las pruebas para verificar su cumplimiento.

En los tratados de auditoría se define el control interno como el plan de organización y todos los métodos y medidas relacionadas con el mismo que son adoptados por una empresa para salvaguardar su activo, comprobar la exactitud y la fiabilidad de sus datos contables, promover su eficiencia y coadyuvar al cumplimiento de las directrices de gestión prescriptas.

Como técnicas para esta evaluación suelen utilizarse las entrevistas, cuestionarios y flujogramas.

Cada una de estas técnicas ofrecen una serie de ventajas e inconvenientes. Y así, la técnica de flujograma, presenta como ventajas fundamentales con relación a los cuestionarios y entrevistas:

- a) Requerir menor tiempo para comprenderlos que las descripciones narrativas.
- b) Representa más fácilmente el flujo de las transacciones, y
- c) Ser más fáciles de actualizar por cambios en los sistemas.

Ofrece, sin embargo, un muy importante inconveniente cual es el tiempo que requiere su realización, lo que deriva en un mayor costo de la auditoría.

#### **6.1.5. Programación.**

La programación es la parte de la planificación en que de una forma concreta y pormenorizada se establecen:

- a) las áreas en que se dividirá el trabajo
- b) los objetivos específicos por áreas
- c) los procedimientos de control interno relacionados con dichos objetivos
- d) las pruebas de auditoría a realizar para comprobar o verificar los procedimientos.

La programación parte de una división por áreas de los estados contables a auditar. Es importante que esta clasificación se efectúe de una forma rigurosa y exhaustiva, de tal manera que, por una parte, agrupe cuentas interrelacionadas desde el punto de vista de las comprobaciones ulteriores y por otra, no quedar cuentas sin incluir en algún área.

Una vez realizada esta clasificación se identifican los objetivos específicos por áreas, relacionándolos con los procedimientos de control, con las pruebas de auditorías correspondientes y con la evaluación del riesgo de auditoría.

Asimismo, en hoja aparte, se describen los procedimientos de control internos que a juicio del auditor se consideren fundamentales (controles claves), y cuyo cumplimiento o incumplimiento determine su confianza o desconfianza, respectivamente, en la bondad del sistema, determinando en consecuencia el alcance relativo que deberá dar a las pruebas de auditoría.

Finalmente, en una tercera hoja, se describen las pruebas de auditoría que deberán realizarse identificando el control clave u otro objetivo a que sirven y el alcance de las pruebas.

Así pues, la programación constituye un ensamblaje de objetivos, controles internos y pruebas, interrelacionadas entre sí que, independientemente de su finalidad intrínseca sirve como base del sistema de referencias.

La extensión de los programas de auditoría será variable según las circunstancias de cada caso, pudiendo ser breve o amplio y detallado, en función de los resultados obtenidos en la evaluación del control interno, del tamaño y naturaleza de la entidad y de la finalidad y amplitud de la auditoría determinada por el mandato oficial.

La programación debe ser fiable y abierta para admitir las oportunas modificaciones según se va avanzando en los trabajos y se va obteniendo un mejor conocimiento de los procedimientos, de las áreas de riesgo, de las dificultades derivadas de los soportes documentales y de la confiabilidad o no de los procedimientos de control interno.

#### **6.1.6. La memoria de planificación: contenido y estructura.**

La planificación debe plasmarse por escrito en un documento, que formará parte de los archivos, denominado Memoria o Memorandum de Planificación. Consta de dos partes perfectamente diferenciadas: la Memoria de Planificación propiamente dicha y la Programación por Areas.

#### **6.1.7. Conclusión.**

Podemos concluir expresando que la planificación como técnica de auditoría es necesaria por razones de eficacia en el trabajo, de coherencia interna y por exigencias normativas.

Una adecuada planificación debe contemplar todos los aspectos relacionados con la actividad auditora a desarrollar: objetivos, medios, procedimientos, etc.; con ello se conseguirá no sólo un menor costo del trabajo, sino una mejora y un ejemplo de que quienes controlan la eficiencia y economía de los demás en la administración de los recursos públicos, tratan de alcanzarlas en sus propias actuaciones.

## **7. EJECUCIÓN DE LA AUDITORÍA: Papeles de trabajo.**

En la ejecución del trabajo de auditoría, es necesario dejar constancia por escrito del cumplimiento de las normas de auditoría del trabajo realizado. Esto se efectúa mediante la utilización de los papeles de trabajo.

La necesidad de los papeles de trabajo deriva del hecho de que el auditor trabaja sobre documentos propiedad de la entidad pública auditada y en consecuencia quedarán archivadas en aquélla una vez finalizado el trabajo de auditoría.

Los papeles de trabajo constituyen así los registros mantenidos por el auditor independientemente de los procedimientos por él seguidos, de las comprobaciones parciales que realizó, de la información obtenida y de las conclusiones a las que llegó en relación con su examen.

Las normas de auditoría del Sector Público expresan que los papeles de trabajo deberán ser completos, exactos, claros, comprensibles, detallados y relevantes.

## **8. INFORME DE AUDITORÍA.**

Todo el proceso de auditoría desemboca en un informe en el cual se pondrán de manifiesto los trabajos realizados y las evidencias obtenidas que darán lugar a la emisión de un juicio u opinión acerca de aquellos aspectos que fueron considerados en el encargo de auditoría.

Aún cuando la redacción del informe es el último tramo de una auditoría, es el producto final del trabajo, su significado es de tal importancia en el resultado de la misma que habrá de ser comprendido desde el inicio de la auditoría y por todo el personal que en ella intervenga. Es sólo así como podrán establecerse con acierto los procedimientos adecuados a llevar a cabo y la finalidad de los mismos.

Es tan íntima la relación que guarda una buena planificación y ejecución de auditoría con el informe que es una frase común la de “una buena planificación de auditoría dará como resultado un buen informe y una mala planificación puede dar como resultado un mal informe”. Por eso, esta planificación será más o menos acertada en la medida en que sea apreciada la dimensión del informe.

### **8.1. Condicionantes:**

Los factores que condicionan el resultado de toda auditoría que se plasma en el informe son los siguientes:

- a) La información disponible por parte del auditor
- b) La forma en que se ha ejecutado la auditoría.
- c) La manera en que se haya elaborado el informe.

Respecto a estos tres apartados el cumplimiento de las normas de auditoría debe garantizar el mínimo de calidad exigible a la auditoría. La indefinición de objetivos o la inexistencia de programas, así como la ausencia de cualquier otra información que un sistema de control de gestión presupone, limitan las posibilidades que el informe de auditoría tiene en el Sector Público.

### **8.2. Características:**

Dados los distintos tipos de auditoría en el Sector Público, es difícil establecer de manera uniforme unas características comunes a todas ellas.

La primera discrepancia surge en lo que se refiere a la posición crítica que debe adoptarse en los informes. La Organización de Naciones Unidas recomienda “poner



énfasis primario en los logros conseguidos en lugar de ponerlo en la censura al pasado”.

Otro punto es el de si deben limitarse a expresar una opinión o si por el contrario deben incluir juicios, conclusiones y recomendaciones del auditor.

Nuestro punto de vista es que en todo caso los informes deben ser constructivos e incluir recomendaciones.

Asimismo y dentro de las múltiples características que deben tener los informes es preciso resaltar que éstos han de ser útiles, por lo que su contenido debe responder a las necesidades de los potenciales usuarios del informe y oportunos, pues la información no tendrá utilidad si se recibe demasiado tarde impidiendo la adopción inmediata de las acciones correctoras.

### **8.3. Contenido:**

En el informe de las auditorías al nivel de regularidad, entendiendo como tal la auditoría financiera y de cumplimiento, debe figurar de forma expresa, tal como indican las Normas de Auditoría del Sector Público:

- Opinión sobre si los Estados Financieros representan adecuadamente la realidad.
- La información complementaria precisa para un mejor conocimiento del Ente.
- La normativa legal que ha sido incumplida expresando si se ha efectuado sistemáticamente u ocasionalmente.
- Mención expresa sobre aplicación uniforme de los principios contables con respecto a ejercicios anteriores.

Los informes de auditoría financiera suelen hallarse normalizados, surgiendo las dificultades en las auditorías relativas a los niveles de eficiencia y eficacia, en las cuales la normalización, en sus aspectos específicos está menos desarrollada.

No obstante tal como se expresa la Organización de Naciones Unidas, “el proceso de formulación de las comprobaciones de intervención de cuentas es idéntico en las intervenciones operativa y financiera”.

Finalmente, en cuanto a la publicidad y difusión que han de tener los informes de auditoría, las Naciones Unidas indican que se debe distribuir el informe “a la entidad auditada y demás usuarios establecidos legalmente”, aunque señala la conveniencia de distribuirlo a otras organizaciones con problemas de administración análogos que podrían aprovechar las recomendaciones.

En resumen, en aquellos países donde la auditoría alcanza los niveles de eficiencia y eficacia, la publicidad de los informes es importante.

## 9. UTILIDAD DE LA AUDITORÍA EN LOS ORGANISMOS AUTÓNOMOS: Relación con la Contabilidad y el Presupuesto.

Por último nos referimos al papel importante que puede tener la auditoría en los Organismos Autónomos en su relación con el presupuesto y la contabilidad, elementos ligados íntimamente en el proceso de control.

Los Organismos Autónomos por sus especiales características, conocidas por todos, resultan especialmente aptos para la introducción de reformas en los métodos presupuestarios con la implantación de los presupuestos por programas y de dirección por objetivos y resultados, así como la mejora de su sistema de información contable a través de una contabilidad analítica de costos.

En este nuevo enfoque presupuestario y contable, la auditoría jugará un doble papel en los Organismos Autónomos.

- **A nivel microeconómico:** Ayudará a los órganos de gestión del propio Organismo permitiéndoles conocer el grado de fiabilidad del sistema de información que sirve de base a la toma de decisiones en el nuevo modelo presupuestario.
- **A nivel macroeconómico:** Es útil no sólo al Ministerio de Economía sino también al ministerio del cual dependa el área auditada, ya que los ayuda en el proceso de asignación de los recursos públicos, al tener un nivel mayor de información fiable.

# **CONCLUSIONES**

La finalidad de toda actividad de control del Sector Público, habrá de ser la consecución de una mayor racionalidad o eficiencia de la actividad de dicho sector. La gran utopía del Sector Público, es poner en marcha un control eficiente y eficaz.

Hay que evitar caer en la paradoja del control, o sea el afán desmedido de controlarlo todo, creando grandes burocracias de control cuyos costos sean superiores a los beneficios que el mismo reporta.

El control o fiscalización del Sector Público habrá de tener siempre carácter selectivo.

También debe haber coordinación entre las distintas Instituciones Públicas de Control, para evitar duplicaciones y repeticiones innecesarias, teniendo en cuenta el aprovechamiento más eficiente de los recursos humanos, materiales y tecnológicos.

Finalmente en los países con regímenes democráticos, el control se facilita considerablemente. Es decir, la función de control brota de las bases del mismo sistema.

Es la resultante de la crítica que deriva de la libertad de expresión y la existencia de poderes compensadores que interactúan y se complementan.

# SÍNTESIS

El objetivo de esta tesina pretende mejorar las condiciones en que se realizan las Auditorías Administrativas Contables en el ámbito estatal, para generar un mejor control de gestión y no limitarse solamente a la verificación del cumplimiento de la normativa vigente.

Esto implica necesariamente contar con un diagnóstico de las condiciones actuales en las que se desarrollan las Auditorías, establecer procedimientos que empleen las mismas y proponer estrategias para que en algún momento se produzcan mejoras en el sistema.

A lo largo del trabajo se tomó como base la situación actual, se explica la problemática de la cuestión y se establece un diagnóstico que permita fijar para el futuro un objetivo claro cual es la utopía de una Auditoría Integral.

Se tomó en cuenta un tipo de investigación histórica y de la experiencia personal del autor avalada por más de treinta años en el ejercicio de la función pública.

Este trabajo tiene como limitación no tocar conceptos de la Auditoría de Sistemas, que por su complejidad, merecería ser objeto de otro desarrollo similar, no obstante, contiene recomendaciones que pueden resultar útiles a los lectores.

Como dijimos, el marco de referencia es el Estado y se recolectó información de fuentes primarias y secundarias, utilizando la técnica de la encuesta cuando fue necesaria y los aportes de Internet con experiencias a nivel internacional.

Se ordenaron los datos obtenidos tratando de desechar aquellos que tornasen la lectura tediosa y reiterativa.

La formación recogida en el curso sobre Auditoría , así como los apuntes recibidos, contribuyó en gran parte para cumplir el objetivo que se pretende en la elaboración de la tesina.

La presente intenta ser una monografía contemporánea y de rigurosidad científica

El enfoque que se le quiso dar es solamente destacar que una Auditoría bien hecha, debe producir resultados que van más allá de recomendaciones y de llenado de formularios que indiquen si se ha cumplido o no con las normas reglamentarias, sino, que, además de ello abarca la gestión del auditado, mide su eficiencia, y llega a permitir descubrir algún ilícito o fraude que pueda haberse cometido en la Organización. Desde este punto de vista, se considera que tiene un valor político positivo.

En otro orden de cosas se cuidó que la redacción pueda ser leída por cualquier persona que no conozca el tema y sea entendida.

A la vez, la mayoría de los conceptos vertidos están focalizados para ser aplicados en la función pública pero tienen, muchos de ellos, aplicación en la actividad privada.

Fueron de gran ayuda, los escritos del Dr. Cayetano Licciardo, por su simpleza y claridad en sus definiciones y conceptos, especialmente los principios de transparencia fiscal.

Como podrá verse, a lo largo del índice, se hace un examen y revisión de las características de la administración en los organismos públicos y luego se aborda las técnicas de auditoría y sus diferentes clases.

En otra parte del estudio, se analiza la fiscalización previa, se conceptualiza la auditoría operativa y su metodología, la necesidad de planificar y programar contenidos y estructuras del control interno dentro de una jurisdicción y conclusiones parciales sobre estos temas.

Finalmente, se habla sobre la ejecución de la auditoría propiamente dicha, sus papeles de trabajo, informes, contenido de los mismos y la relación entre la contabilidad y el presupuesto.

En síntesis, el trabajo está acotado al Sector Público, con aplicación de los conocimientos adquiridos durante el curso, la ayuda del tutor y la amplia bibliografía al respecto. Esperamos que sirva para aportar un grano de arena más al mejoramiento de los procedimientos y de alguna manera optimizar los servicios de auditoría para



que cumplan una labor más eficiente en beneficio de una función pública transparente.

## BIBLIOGRAFIA

- Ministerio de Economía y Hacienda – Intervención general a la Administración del Estado - Capítulo V.
- XIV Seminario Nacional de Presupuesto Público del 12 al 16 de junio de 2000 - Auditoría General de la Nación.
- El Control en la Administración Pública – Dr. Cayetano Licciardo - La Plata - Mayo de 1992.
- Auditoria de Eficiencia – Oficina del Auditor General de Canadá – Octubre 1995
- La Moderna Auditoría – Andrés S. Suarez. Serie Mc Graw – Hill de Management – Capítulo II y III
- Contabilidad y Auditoría en el Sector Público - Antonio López Díaz - Seminario de Actualización - Salta - del 19 al 23 de octubre de 1998
- El Sistema de Control en Países Americanos y España - Dr. Héctor Agustín.
- Normas de control interno – SIGEN.
- Diseño de la Institución Rectora de Control Interno de un Estado Argentino - Contadora Lea C. Cortés de Trejo - Noviembre de 2001 (trabajo monográfico).
- Políticas y Normas de Auditoría - Tribunal de Cuentas Europeas - Jan O. Karisson – Luxemburgo - 19 de junio de 2000.
- El Control Externo Gubernamental - El caso Argentino. Emilia Lerner - Capítulo 8 - Junio 1996.
- La evaluación del rendimiento operativo - Como establecer un auditoría integral - Price Waterhouse - Buenos Aires 1993.
- Organismos de Control y Transparencia de la Gestión de Gobierno - Emilia R. Lerner - Julio 1999.
- Costos Para la Gestión y Control en el Sector Público - Dra. Lea Cristina Cortés de Trejo - (Seminario Regional Interamericano de Contabilidad).
- Sistema de Control de la Administración Financiera del Sector Público - Contador Gustavo E. Wierna - XXII Conferencia Interamericana de Contabilidad - 8 al 11 de septiembre de 1997 – Salta - Argentina.