

**UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE POSGRADO**

**ESPECIALIZACION EN ADMINISTRACION FINANCIERA DEL
SECTOR PÚBLICO**

**EL CONTROL INTERNO DE LA PROVINCIA DE
TIERRA DEL FUEGO**

A mi hijo Máximo Nehuen

A un colaborador en este trabajo por su apoyo incondicional Rubén Gómez

PROLOGO

En todo el lapso de tiempo que estuve planteándome el tema de tesis para el posgrado en Administración Financiera en el Sector Público, empecé por centrarme en el génesis de la decisión de haberme inscripto en el mismo, si bien encontré muchas razones, una de ellas fue adquirir mayor conocimiento respecto al área donde actualmente me desempeño laboralmente, siendo esta la Auditoría Interna – órgano de control interno - dependiente de la Contaduría General de la Provincia de Tierra del Fuego.

El estado es un ente exorbitante que tiene varias facetas propias, y que con los estudios de grado adquiridos en la Universidad, me atrevo a manifestar que resultan insuficientes para la comprensión de cuestiones que surgen a diario, en la administración pública. Para lograr un desempeño eficiente en las funciones como agente del mismo, es necesario capacitarse constantemente.

Estamos atravesando un periodo de grandes desafíos y cambios vertiginosos en el que es decisivo mejorar el rendimiento del estado y su respuesta institucional a las necesidades de la sociedad. Para que ello, sea posible se requiere de un desempeño eficiente y comprometido por parte de los administradores y constante participación por parte de los ciudadanos, provocando de este modo, transformaciones en las organizaciones del estado.

Personalmente, hace aproximadamente cuatro años que estoy trabajando en esta área de control interno, en este lapso, surgieron muchos temas propios de la actividad del estado, que requieren que la persona que realiza esta labor debe estar capacitada en muchas cuestiones, tales como, contrataciones, presupuesto, temas de economía social, financieros, nuevas formas de contratación que innovaron en estos últimos tiempos, como el fideicomisos, leasing, así también las formas de relacionarse con la tecnología incorporándola en los procesos de gestión y control.

En todos estos procesos de innovación comercial, participa el estado como sujeto de derecho y obligaciones y consecuentemente el control interno como parte del sector público debe ir de la mano en cuanto a actualizaciones y cambios de paradigmas, de administración burocrática a una administración eficiente.

Por lo antes expuesto, la tarea de control debe ser oportuna, en un marco de actualidad y con un constante desafío en mejorar la gestión pública. Consecuentemente se requiere que todos los involucrados reciban capacitación, actualización a fin de aprender a emplear nuevas herramientas de trabajo. Además es imprescindible, el compromiso con nuestra labor diaria, para lograr las transformaciones necesarias para con nuestra sociedad futura.

Tabla de contenido

CAPITULO I	5
Introducción	5
Marco Legal del Control Interno de la Provincia de Tierra del Fuego.....	7
Análisis de la Ley Provincial Nº 495 y su reglamentación	8
Evolución de la Estructura Política-Orgánica del Control Interno Provincial	17
CAPITULO II	18
Sistema de Control Interno	18
Control Interno.....	19
Auditoría Interna.....	20
Diferencias entre Control Interno y Auditoría Interna	21
Ambiente / Entorno de Control	22
Riesgo de Control	23
Independencia de Criterio	23
CAPITULO III	26
Normas, Técnicas de Control Interno en otras Provincias	26
Sistema Administración Nacional como marco general	26
Ley Sindicatura General de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires	27
Ley Sindicatura General de la Provincia de Salta	29
Ley Contaduría General de la Provincia de Mendoza	32
CAPITULO IV	34
Control Interno	
Independencia y Objetividad	34
Cumplimientos normas éticas y técnicas.....	36
Conocimiento, Pericias y Experiencias	36
Capacitación Continua	37
Debido cuidado Profesional	37
Secreto Profesional	38
CONCLUSION	40
ANEXOS	42
BIBLIOGRAFIAS	46

INTRODUCCION

En este escrito, presentamos la hipótesis: *“Las funciones y la operatividad prevista para el Control Interno de la Provincia de Tierra del Fuego, según su ley de creación, fueron o no fueron aplicadas en su totalidad, si se incursionó en varios aspectos de la misma, y si se cumplió con el fin último del objetivo de la ley”*.

Específicamente, se tratará todo lo referido a la realidad operativa es decir, a las tareas, métodos, estructuras, funciones y atribuciones del control interno que se ejerce mediante la Auditoría Interna, según datos recopilados al respecto, tales como las estructuras, normativas y demás datos secundarios.

Mediante el desarrollo de las cuestiones planteadas anteriormente, intentaremos investigar si tal conceptualización en cuanto a sus atribuciones, funciones, su independencia, y todo lo referido a la operatividad cumplen con los objetivos de la Ley N° 495 de Administración Financiera y Sistema de Control del Sector Público Provincial¹, en sus artículos 3, 7 y 93 a 107, en lo referente al sistema de control, donde la Contaduría General de la Provincia es el órgano rector del Sistemas de Control Interno.

Inicialmente haremos una breve referencia del modo en que la Auditoría Interna de la Provincia, aborda el cumplimiento de su función, según las normativas legales; luego se analizará la estructura actual en cuanto a la dependencia de su órgano rector (Contaduría General de la Provincia), inmediatamente si las acciones u operaciones que desarrolla, resultan ser importantes para dar mayor transparencia y asegurar la independencia de los auditores y como fin último de alcanzar el objetivo de la ley.

Posteriormente, también se realizará algunas observaciones sobre la necesidad de profesionalización y formar grupos multidisciplinarios, jerarquizar la labor, proponiendo evaluación de desempeño de los integrantes del órgano de control².

El objetivo de este trabajo es determinar si es necesario un cambio de operatividad del sistema de control interno y/o si también se requiere nuevas modificaciones legales, a fin de cumplir con el fin último que tiene el sistema de control en un marco gubernamental. Considerando las pautas que son necesarias para realizar un control acorde a las nuevas exigencias, para tratar de lograr eficiencia y eficacia en la gestión de los fondos y poder mantener informada a la comunidad sobre el destino de los fondos públicos, contribuyendo

1 Ley sancionada el 26/10/2000, promulgada el 08/11/2000 – B.O.P. del 10/11/2000.

2 Temas y conceptos (profesionalización, equipos multidisciplinarios, jerarquizar la labor; etc.) a desarrollar en el capitulo IV del presente trabajo.

a los cambios que exige la sociedad, cambio que es parte de la dinámica misma que la caracteriza.

Está de más, recordar que cada gestión de la administración pública, de cada provincia tienen sus propias particularidades, y estos dependen de sus características geográficas, demográficas, culturales y sociales, ect., que definen sus objetivos o prioridades y que todo ello, determina la estructura orgánica del ente a controlar y del control a aplicar en sí mismo. Para concebir tal concepto se realizara una comparación con otro organismo de control de otra provincia.

En la Argentina los cambios de principios de gestión administrativa fueron incluidos a partir de la Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nº 24.156/92. En el año 1999 se sanciona la Ley Nº 25.152 que instituye el programa de evaluación de calidad de gastos con el objeto de incrementar la calidad de los servicios a cargo del estado, mejorar el desempeño gerencial de los funcionarios y aumentar la eficiencia de los organismos públicos.

A este respecto, es fundamental citar al siguiente autor y en esto se coincide con Alejandro PARRÉS GARCÍA, quien fue integrante del Cuerpo Superior de Administradores de la Comunidad Autónoma de Canarias; tener en cuenta que *“Para poner en marcha el proceso de modernización, o cambio, sus promotores, las personas que ejercen el liderazgo organizacional, deben haber sido conscientes de la necesidad de cambiar, de que la cultura imperante en la organización no es la ideal, al obstaculizar la consecución de los fines previstos y en consecuencia, comprometerse con el cambio.....para realzar la legitimación de la existencia del sector público y a la percepción de una gestión pública útil y altamente profesionalizada.....desterrando los efectos perniciosos de la cultura burocrática tradicional.....de manera que el cambio se produzca focalizándolo en las personas....no basta con entregar servicios públicos para cubrir las expectativas y exigencias sociales propias del Estado del Bienestar, es preciso que los usuarios “perciban” que la expectativa o necesidad que les lleva a relacionar con una Administración Pública, es cubierta de una manera satisfactoria, con eficiencia, eficacia, economía y calidad...”*³.

Finalmente buscamos promover el cambio de modelo básico o paradigmas de acuerdo a los cambios propuestos por la nueva gerencia pública⁴, con un sistema de control interno formando parte de los responsables de los procesos de gestión. Con una finalidad, entre otros objetivos, de:

- Contribuir a la adopción de enfoques de gestión orientados a resultados y de administración basada en procesos;
- Contribuir a despertar en los responsables de la gestión, interés en el control como ayuda para mejorar el desempeño y lograr los objetivos de la organización, que en este escrito es el objetivo del bien común que persigue el estado, tanto provincial como nacional como objetivo supremo.

3 “El reto de la nueva gestión pública, a través de un cambio basado en las personas”, bajo el título general de “Auditoría y Gestión de los Fondos Públicos”, publicado en Auditoría Pública Nº 37 de 2005 – Pág 57/63.

4 El término paradigma significa «ejemplo» o «modelo». En este trabajo, el término paradigma lo entendimos y lo utilizaremos para indicar el concepto de esquema formal de organización de la administración pública, es decir un modelo formal de organización. Conceptos expuestos en los módulos del profesor Cermello.

MARCO LEGAL DEL CONTROL INTERNO DE LA PROVINCIA DE TIERRA DEL FUEGO

El actual sistema de control interno de la Provincia de Tierra del Fuego, está previsto en la Ley Provincial N° 495⁵ de Administración Financiera y Sistemas de Control del Sector Público Provincial, que se reglamenta mediante el Decreto Provincial N° 1122/02.

Si revisamos un poco los antecedentes del actual sistema de control establecido en la Provincia, tenemos como primera norma específica dictada en el ámbito Provincial, sobre el tema que nos incumbe, la Ley N° 338⁶ “Estado Provincial – Sistema de Gestión y Administración Financiera del Sector Público: creación” (hoy derogada) que sólo se refería al tema que nos ocupa, en el inciso l de su artículo 98, al exponer que *“Será objeto del sistema de Contabilidad : ...” realizar el control interno económico - financiero y de legalidad de la gestión administrativa de las jurisdicciones que integran el Poder Ejecutivo Provincial. A tales efectos la contaduría, poseía acceso directo a todo tipo de documentación y registros referidos al ámbito de su competencia en uso de las funciones que tiene establecidas y de las técnicas usuales de control...”* El artículo 107 al referirse a la competencia de la Contaduría General, en su inciso a) último párrafo versaba *“ ...Implantará un sistema para controlar el cumplimiento de los requisitos normativos para la aprobación de las órdenes de pago;”* y el inciso g) *“preparar anualmente en forma analítica y detallada la rendición de cuentas a la Legislatura Provincial”*.

Posteriormente se intentó mejorar los contenidos de la Ley Provincial 338, a razón de las recomendaciones realizadas por el Tribunal de Cuentas de la Provincia en reiterados informes⁷, fue sancionada la Ley Provincial N° 469⁸ “Estado Provincial – Sistema de gestión y Administración Financiera del Sector Público: modificación” (hoy derogada) por medio de la cual se creaba la *Auditoría Interna* como órgano de control interno del Poder Ejecutivo provincial, dependiente directamente del Poder Ejecutivo provincial⁹.

La ley antes citada tuvo corta vigencia, ya que en el año 2.000 se sanciona y promulga la Ley hoy vigente, Ley N° 495¹⁰ de Administración Financiera y Sistemas de Control del Sector Público Provincial, que se reglamenta recién en el año 2.002, por Decreto Provincial N° 1122/02; norma que derogó a las anteriores.

5 Sancionada el 26/10/2000, promulgada el 08/11/2000 – B.O.P. del 10/11/2000.

6 Sancionada el 30/11/1996, promulgada por insistencia legislativa el 04/12/1996 – B.O.P. del 13/12/1996.

7 Resoluciones plenarios del Tribunal de Cuentas N° 97/2004; 141/2005; 56/2006; 89/2007 y 78/2008. (Archivos del TCP Provincia de Tierra del Fuego.) Acuerdos plenarios N° 001659 del 17/09/2008 y 001757 del 30/04/2009. y 3691/2004.(Archivos del TCP Provincia del Tierra del Fuego.)

8 Sancionada el 24/11/1999 y Promulgada de hecho el 29/12/1999 – B.O.P. del 07/01/2000.

9 La Ley 469 incorporaba como capítulo VI de la Ley 338 el sistema de control interno en base a la Auditoría Interna dependiente del PEP.

10 Sancionada el 26/10/2000, promulgada el 08/11/2000 – B.O.P. del 10/11/2000.

Todas estas evoluciones normativas surgen en el marco de que es un Estado Provincial joven, la Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, es tal, desde 1990¹¹, jurando su Constitución en 1991¹² y gozando de autonomía real, desde que asumiera su primer gobernador, electo por el voto popular, acontecimiento ocurrido el 10 de Enero de 1.992. Con anterioridad, constituía un Territorio Nacional, con autoridades designadas desde el gobierno nacional, y con un orden legal también de la nación.

11 Ley de Provincialización de Tierra del Fuego, Nº 23.775 del 26/04/1990 – B.O. del 15/05/1990. ARTICULO 1º.- Declárese provincia conforme a lo dispuesto en los artículos 13 y 67 inciso 14 de la Constitución Nacional, al actual territorio nacional de la Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur. ARTICULO 2º.- En lo que se refiere a la Antártida, Malvinas, Georgias del Sur, Sandwich del Sur y demás islas subantárticas, la nueva provincia queda sujeta a los tratados con potencias extranjeras que celebre el gobierno federal, para cuya ratificación no será necesario consultar al gobierno provincial.

12 Jura efectuada el 1º de Junio de 1991, en la Escuela Nº 1 de Ushuaia, Capital de la nueva Provincia.

ANÁLISIS DE LA LEY PROVINCIAL Nº 495 Y SU REGLAMENTACION

El análisis que realizaremos es al sistema de control interno estipulado en la Ley Provincial Nº 495, denominada de “Administración Financiera y Sistemas de Control del Sector Público Provincial”, en sus aspectos legales y estructurales, desde su promulgación, el 08 de Noviembre del año 2000, hasta la fecha teniendo en cuenta como dato adicional su operatividad y modificaciones sufridas.

La Ley Provincial Nº 495, se sanciona y promulga en un contexto general, político y social influenciado por las tendencias reformistas de los Estados y el rol a cumplir por los mismos. En dicho contexto¹³ rigen, dos corrientes de pensamiento, respecto a la administración gubernamental; una “latina”, de naturaleza formal y procedimental apegada a las normas, que tiene como objetivo central, la conducta ética de los funcionarios, y una segunda corriente, “anglosajona” que se enfocaba más, en la medición de resultados, donde su concepto clave, era la *accountability*¹⁴ control de legalidad más el de regularidad y el de resultados -.

Existiendo asimismo, una corriente o escuela integradora, y así, si bien siguen siendo importantes los principios de las 3 E – economía, eficacia y eficiencia -, concepto de “responsabilidad” legalista de la corriente “latina”, que prima en la Ley Nacional Nº 24.156¹⁵; el mismo se amplía llevando las 3-E, a 5 E o Excelencia, pues la corriente contempla “Ejecutoriedad” – gastar en forma oportuna – y “Efectividad” – gastar satisfactoriamente conforme medida de los propios usuarios.

La Ley Provincial Nº 495 de Administración Financiera y Sistemas de Control del Sector Público Provincial, toma no sólo la denominación, sino literalmente el texto de la Ley Nacional Nº 24.156, adaptando los sistemas administrativos y de control de la norma nacional, al ámbito de la Provincia; se determina un sistema de control interno centrado en la Contaduría General. El texto legal dedica el Título VI: Del Sistema de Control Interno, entre los artículos 93 y 107, que analizaremos a continuación, si bien no se transcribe textualmente lo establecido en los artículos, lo que se pretende es ir señalando la operatividad de la normativa según lo estipulado en cada artículo:

Artículo 93.- La Contaduría General de la Provincia será el órgano de control interno de la aplicación de la Ley. Actualmente operativo, según lo indicado.

Artículo 94.- La Ley regula el sistema de control interno, desde la esfera del Poder Ejecutivo de la Provincia, organismos centralizados o descentralizados, autónomos o no, como las empresas y sociedades del Estado que dependan del mismo, no de todo el sector público provincial, ya que no hay norma legal que regule el tema en los poderes Legislativo y Judicial.

13 Las Heras, José María, “El Estado eficiente” - Ob. Cit. Pág 9 -.

14 Control como instrumento rutinario de la gestión pública, quizás la “responsabilidad/accountability” del funcionario público sea el ingrediente necesario para la transparencia de los actos de gobierno. Tesis: Maestría Gubernamental – UNSAM – Stella Maris Grilli – 2008. Pág.6

15 Ley 24.156 promulgada el 26/10/92, vigente desde el 1/01/93

Artículo 95.- La estructura legal del sistema, se conforma por “la Contaduría General de la Provincia, órgano normativo, de supervisión y coordinación, y por las Unidades de Auditoría Interna” que a juicio de la primera deban crearse en el ámbito en que posee competencia de control interno. Aspecto no cumplido por cuanto las auditorías internas, o denominaciones similares que cada organismo le denomino, no fueron creadas conforme a la norma, sino por decisión de cada autoridad de los entes descentralizados, más aún, existen organismos descentralizados que no poseen estructura en tal sentido. En estos dos últimos años se optaron por reconocer esas designaciones de auditores en dichos órganos, pese a que no exista la supervisión y coordinación con dichas áreas.

Con relación a la supervisión y coordinación se concreta exclusivamente en el ámbito de la Administración Central, no aplicando lo normado respecto a los organismos descentralizados.

Artículo 96.- En estrecha relación con lo anterior, y su reglamentación, exponen que los auditores internos de las UAI (Unidad de Auditoría Interna) deben ser nombrados por Decreto del Gobernador de la Provincia, a propuesta de la Contaduría General de la Provincia, que conforme párrafo anterior, no se plasma en los hechos, por cuanto las designaciones la realiza el área sin injerencia del Poder Ejecutivo ni de la Contaduría General de la Provincia, pese a que en estos últimos años esa falencia se está tratando de corregir, haciendo participar en los concursos como jurado a los funcionarios jerárquicos de la Contaduría.

Teniendo en cuenta lo estipulado en el párrafo anterior se señala como ejemplos de falta a la forma estipulada para nombrar auditores internos¹⁶, a los organismos como el Instituto de Previsión Social, Instituto Fuegoينو de Turismo, Dirección Provincial de Puertos e Instituto de la Vivienda, conformaron un sistema interno de Auditoría, siendo los responsables de los mismos, nombrados por el funcionario que presidía al organismo, al momento de su nombramiento.

Posteriormente con intención de subsanar estas falencias, se emanaron las siguientes Resoluciones¹⁷ de la Contaduría General a fin de aprobar como responsables de las unidades de de Auditorías Internas de los siguientes organismos.

- Resolución C.G. Nº 05/13 (02/07/13) Aprobar al C.P. Fabián Alberto Campos como responsable de la unidad de de Auditoría Interna de la Dirección Provincial de Puertos.
- Resolución C.G. Nº 06/13. (02/07/13) Aprobar a la C.P. Alicia Inés Bauer como responsable de la unidad de de Auditoría Interna del Instituto Provincial de Regulación de Apuestas.
- Resolución C.G. Nº 07/13 (02/07/13). Aprobar al C.P. Martín Angiorama como responsable de la unidad de de Auditoría Interna del Instituto Fuegoينو de Turismo.

16 La Ley Nº 495 art. 97 y su Decreto Reglamentario Nº 1122/02 art. 97 punto 2, determinan que, los Auditores Internos deben ser propuestos por el Contador General y nombrados por el Poder Ejecutivo a través de un Decreto.

17 Para la presente investigación se utilizaron fuentes secundarias: Documentos Oficiales.

- Resolución C.G. Nº 08/13 (02/07/13). Aprobar al C.P. Guillermo José Echazú como responsable de la unidad de de Auditoría Interna del Instituto Provincial Autárquico Unificado de la Seguridad Social.
- Resolución C.G. Nº 10/13 (15/07/13). Aprobar al C.P. Ricardo José Catini como responsable de la unidad de de Auditoría Interna del Poder Judicial de la Provincia.
- Resolución C.G. Nº 11/13. Aprobar al C.P. Humberto Rubio como responsable de la unidad de de Auditoría Interna del Poder Legislativo de la Provincia.

La Contaduría General de la Provincia deberá aprobar el plan de organización, reglamentos y manuales de procedimientos; lo que en la realidad no se cumple ya que cada organismo actúa de acuerdo a lineamientos propios. Y casi subsidiariamente se recorre a las normativas emanadas por la Contaduría General que se refieren a procedimientos de aplicación de fondo y no de plan, ni manuales de procedimientos de auditoría.

Respecto a la aprobación de plan de organización, reglamentos y manuales de procedimientos tampoco existe en la actual organización de la auditoría interna, no obstante, que la Contaduría General dicto la Resolución Nº 02/02 con fecha 25 de julio de 2002, donde aprueba el cuerpo de “Normas de Auditoria Internas del Sector Publico Provincial” con aplicación para todo el sector publico provincial no financiero. A continuación se presenta un resumen de los anexos de las normas de auditorías establecidas, aclarece que estas normas nunca tuvieron operatividad, pese a que recién mediante Resolución Contaduría General Nº 13/13 de fecha 13 de agosto de 2013 deja sin efecto la misma.

- Anexo I: Definición de perfil del auditor interno.
- Anexo II: Sistema de Control Interno.
- Anexo III: Procedimiento de Auditoría Interna.
- Anexo IV: Planeamiento de la Auditoría Interna.

Artículo 97.- Define que “La auditoría Interna es un servicio a toda la organización y consiste en un examen previo, concomitante y posterior de las actividades financieras y administrativas de las entidades a que hace referencia la Ley, realizada por los auditores integrantes de las Unidades de Auditoría Interna”. Además puntualiza que las funciones y actividades de los auditores internos deberán mantenerse desligadas de las operaciones sujetas a su examen.

El concepto amplio que se considera en la conclusión de este trabajo, esta relacionando con esta aspecto de amplitud en cuanto al momento del examen y de las actividades o áreas a controlar del sector público, que se refiere el artículo siguiente.

Artículo 98.- Establece el modelo de control a aplicar que “deberá ser integral e integrado, abarcar los aspectos presupuestarios, económicos, financieros, patrimoniales, normativos y de gestión, la evaluación de programas, proyectos y operaciones y estar fundado en criterios de economía, eficiencia y eficacia”.

Artículo 99.- Con relación a las funciones de control interno, que corresponden a la Contaduría General de la Provincia, se determinan en este artículo de la Ley en los siguientes apartados:

- a) *Dictar y aplicar normas de control interno, las que deberán ser coordinadas con el Tribunal de Cuentas de la Provincia;*
- b) *emitir y supervisar la aplicación, por parte de las unidades correspondientes, de las normas de auditoría interna;*
- c) *realizar auditorías financieras, de legalidad y de gestión, investigaciones especiales, pericias de carácter financiero y de otro tipo, así como orientar la evaluación de programas, proyectos y operaciones;*
- d) *vigilar el cumplimiento de las normas contables, emanadas de la propia Contaduría General de la Provincia;*
- e) *supervisar el adecuado funcionamiento del Sistema de Control Interno, facilitando el desarrollo de las actividades del Tribunal de Cuentas de la Provincia;*
- f) *establecer requisitos de calidad técnica para el personal de las unidades de auditoría interna;*
- g) *aprobar los planes anuales de trabajo de las unidades de auditoría interna, orientar y supervisar su ejecución y resultado;*
- h) *comprobar la puesta en práctica, por los organismos controlados, de las observaciones y recomendaciones efectuadas por las unidades de auditorías internas y acordadas con los respectivos responsables;*
- i) *atender los pedidos de asesoría que le formulen el Poder Ejecutivo provincial, los organismos centralizados o descentralizados, sean esos autárquicos o no, y las autoridades de sus jurisdicciones y entidades en materia de control y auditoría;*
- j) *formular directamente a los organismos comprendidos en el ámbito de su competencia, recomendaciones tendientes a asegurar el adecuado cumplimiento normativo, la correcta aplicación de las reglas de auditoría interna y de los criterios de economía, eficiencia y eficacia;*
- k) *poner en conocimiento del Ministerio de Economía, Obras y Servicios Públicos los actos que hubiesen acarreado o estime puedan acarrear significativos perjuicios para el patrimonio público;*
- l) *mantener un registro central de auditores a efectos de utilizar sus servicios;*
- ll) *designar los auditores internos para cada uno de los organismos que componen el sector público;*
- m) *ejercer sus funciones interviniendo en materia de privatizaciones.*

Estas funciones se cumplen parcialmente, conforme lo expuesto anteriormente, respecto a la Administración Central; en tanto no para los organismos descentralizados dependientes del Poder Ejecutivo, siendo particularmente las carencias notables en los siguientes temas:

- No haber dictado las normas de control interno.
- No haber dictado las normas de auditoría interna.
- No establecer un plan de organización, reglamentos y manuales de procedimientos;

- No organizar conforme a la Ley el funcionamiento del Sistema de Control Interno.
- No establecer los requisitos de calidad técnica para el personal de las auditorías internas.
- No designar a los auditores internos.

De dichas falencias se deducen otras que hacen a la supervisión que debería ejercer la Contaduría General de la Provincia sobre los planes y acciones que deberían reportar las auditorías internas, de haberse concretado lo que un sistema presupone respecto a la coordinación entre sus componentes.

Artículo 100.- La Contaduría General de la Provincia queda facultada para contratar estudios de consultoría y auditoría cuando lo estime necesario para la mejor consecución de sus fines.

Artículo 101.- La Contaduría General de la Provincia podrá requerir de los organismos comprendidos en el ámbito de su competencia, la información que sea necesaria, para el cumplimiento de sus funciones de control interno. Para ello todos los agentes y/o autoridades del sector público provincial prestarán su colaboración, considerándose la conducta adversa como falta grave.

Artículo 102.- La Ley llama a la relación que debería existir entre la Contaduría General de la Provincia y el Tribunal de Cuentas, respecto a la gestión cumplida por los entes bajo su fiscalización; mandato de cumplimiento prácticamente imposible por lo ya analizado en función al artículo 99.

En los **artículos 103 y 104** se expone la factibilidad de que el Contador General de la Provincia sea asistido por Auditores Generales Adjuntos; situación actual que posee dos auditores (legal y contable) y solo se concreta dentro de la esfera del Poder Ejecutivo de la Provincia, aunque a la fecha no posea una estructura definida en coherencia con la intención de la ley, ya que la misma sufre constante modificaciones en base a las conveniencias políticas y de favorecimiento para el personal que integran estos órganos. Para mayor ilustración se expone en los anexos¹⁸ las últimas modificaciones de la estructura.

Artículo 105.- Establece las atribuciones y responsabilidades del Contador General de la Provincia en función de organismo rector de control interno.

Artículo 106.- Se refiere a las empresas y sociedades del Estado, no siendo de aplicación en el presente, al no contarse ni con empresas ni con sociedades en dicha situación.

Artículo 107.- Expone “La Contaduría General de la Provincia convendrá con las jurisdicciones y entidades que en virtud de lo dispuesto en esta Ley queden alcanzadas por su ámbito de competencia, la oportunidad y modalidades de la puesta en práctica del Sistema incluido en esta Ley”.

El Decreto Provincial 1122/02¹⁹ Reglamentario de la Ley Provincial N° 495 y respecto al tema que desarrollamos, solo reglamenta el artículo 95, 96, 97 y 99.

¹⁸ Para la presente investigación se utilizaron fuentes secundarias: Documentos Oficiales. Ver Anexos I, II y III

¹⁹ Decreto firmado el 14/06/2002 y publicado en B.O.P. del 07/08/2002 dos años posterior a la creación de la Ley.

El artículo 96 se refiere a los reglamentos y manuales de procedimientos de cada jurisdicción o entidad del Poder Ejecutivo deberán ser presentados para aprobación de la Contaduría General dentro de los 90 días de firmado el Decreto Reglamentario; así mismo deberá requerir opinión previa si hubiere una modificación futura.

En lo que hace al artículo 97 de la Ley, el Decreto reglamenta que las Unidades de Auditoría Interna (UAI) realizarán todos los exámenes integrales e integrados de las actividades, procesos y resultados donde sean creadas, que los auditores internos serán nombrados por el Poder Ejecutivo a propuesta de la Contaduría General y que los superiores de las mismas deberán preservar que los mismos se aboquen a sus actividades específicas de auditoría.

La reglamentación del artículo 99 de la Ley, otorga la facultad a la Contaduría General de dictar normas de control interno a las que se deberán ajustar las jurisdicciones y entidades; como también las normas de auditoría a aplicar en el sistema.

Asimismo la Contaduría General tiene por dicha reglamentación, la atribución de fijar los requisitos para integrar las UAI, como también la calidad técnica y especialidad profesional de los auditores, de manera de adecuarlas a cada actividad de las jurisdicciones y entidades.

Por último cabe hacer notar la atribución de aprobar los planes anuales de las auditorías internas, para lo cual deberá contar con ellos, antes del 30 de Octubre de cada año anterior a su vigencia. A este respecto como se menciono anteriormente no es operativo este mandato de ley.

Resulta fundamental destacar la importancia que los legisladores otorgaron al Sistema de Control interno de la Provincia de Tierra del Fuego, sea con intensiones y proyecciones y/o que exista muchas similitudes a la Ley 24.156 de Administración Financiera. Poniendo atención a los conceptos fundamentales que incorporó, para lo cual es necesario resaltar:

- Las **atribuciones** que le confiere a su órgano rector,
- La **conformación del sistema** (*Contaduría General de la Provincia, órgano normativo, de supervisión y coordinación, y por las unidades de auditoría interna*),
- La **responsabilidad impuesta** a las máximas autoridades de los entes (*art.96: ... La autoridad superior de cada jurisdicción o entidad ..., serán responsables de proveer los medios financieros o físicos necesarios*),
- La **amplitud** del control interno (*art.98: ... El modelo de control, abarca los aspectos presupuestarios, económicos, financieros, patrimoniales, normativos y de gestión, la evaluación de programas, proyectos y operaciones...*),
- La posibilidad de recurrir a la **contratación de estudios** (*art. 100: La Contaduría General de la Provincia queda facultada para contratar estudios de consultoría y auditoría*),
- La **calificación de la conducta** de los funcionarios (*art. 101 todos los agentes y/o autoridades del sector público provincial prestarán su colaboración, considerándose la conducta adversa como falta grave*),

- La **obligación de informar** (art.102: La Contaduría General de la Provincia deberá informar ... a) Al Ministerio de Economía, Obras y Servicios Públicos ...b) al Tribunal de Cuentas de la Provincia),
- La posibilidad de asistencia de **auditores generales adjuntos** (art. 103 El Contador General de la Provincia podrá ser asistido por auditores generales adjuntos).
- La responsabilidad en el **control fundado en criterios de economía, eficiencia y eficacia**²⁰ (art. 98 "in fine" de la Ley 495).

Estas atribuciones legales, no fueron operativas y aun siguen sin ánimos de sacarle provecho, pese a que consideramos que la misma merece un cambio, tanto en la dependencia como en las tareas y atribuciones sin ejecutar.

Lo expuesto parecería corroborar los dichos del doctor Jaime I. WOLINSKY, respecto a que "En la Argentina se avanzó en concretar mecanismos de control, dictar normas y capacitar a personal al efecto; pero el resultado se contradice con lo pretendido, por falta de toma de conciencia, por parte de las autoridades superiores, en cuanto a la responsabilidad legal y moral de concretar el desarrollo real de esos mecanismos, más allá del "dibujo" organizacional formal"²¹.

La Contaduría General de la Provincia, no dictó hasta la fecha normas para la concreción de Auditorías, ni normas de Control Interno, no obstante de la norma legal que los permite actuar como sistema de control interno.

Los actuales informes de Auditoría Interna de la Administración Central, se refieren exclusivamente al cumplimiento normativo de los procedimientos para aplicar fondos del Estado, conforme al tipo de contratación de que se trate. Concurrentemente con una normativa de procedimientos de contrataciones desactualizada establecido en la Ley de Contabilidad Nº 6, sección II, Título III – Contrataciones (Art. 25 a 34), siendo esta una ley del año 1971²².

La Contaduría General, no cuenta con Unidades de Auditoría Interna que dependan de las jurisdicciones y organismos de la Administración Central, conforme a la Ley Nº 495; ya que como se expuso con anterioridad, las existentes, en los Entes Descentralizados, se conformaron con esa denominación u otra similar, por resolución de las autoridades máximas de los mismos.

En estos últimos intentos de modificación en la Auditoría Interna, solo tuvo énfasis en organizar las tareas de control de legalidad y para ello se recurrieron a designaciones de auditores que se desempeñan exclusivamente al análisis de expedientes que genera cada ministerio integrante de los organismos de la Administración Central. Lo expuesto se puede apreciar en la estructura orgánica vigente adjunta en los anexos²³.

20 El remarcado me pertenece.

21 Dr Jaime I. Wolinsky - "El control y la corrupción vs la corrupción y el control" <http://www.revistaprobidad.info/014/art17.html>

[Accedido el 06/12/13]

22 Ley Nº 6 Contabilidad – Sanción y promulgación 11/11/1971. Publicada en el Boletín Oficial el 22/11/71.

23 Anexo III de estructuras de cargos según ministerios, información secundaria de documentación oficial de designación.

Desde el inicio de la vigencia de la Ley, nos encontramos con incumplimientos a la normativa, pues a pesar del artículo 131 de la Ley²⁴, respecto al plazo para su reglamentación, esta recién se concretó por Decreto Provincial Nº 1122/02, firmado el 14 de Junio de 2002 y publicado en B.O. del 7 de Agosto de 2002, vale decir 20 meses de espirado el plazo legal.

El plazo para la reglamentación de la Ley señalado en el párrafo anterior, la actividad específica de control interno, en nuestra humilde apreciación fue prácticamente nula, concretándose la misma, a través de un Contador Público contratado, que cumplía las funciones de Auditor Adjunto a la Contaduría General, quién se abocó a concretar la reglamentación de la Ley; y formalizar una estructura de control interno, a fin de cumplir las funciones pertinentes, exclusivamente respecto a la Administración Central, estructura que operaba en forma centralizada, es decir sin crearse UAI dependientes de la misma, en los distintos Ministerios del Ejecutivo Provincial.

Sin embargo, la situación actual del sistema de control interno, en lo operativo sufrió pocas modificaciones. Se continuó con una reducida Auditoría Adjunta a la Contaduría General, y no se crearon UAI ni en las jurisdicciones, ni en los organismos dependientes del Ejecutivo Provincial, pese a la evolución de la estructura política-orgánica que se desarrollara en el tema siguiente "Evolución de la Estructura política-orgánica de la Auditoría Interna".

Entendemos por ello, que las funciones como las de control y auditoría interna, que requieren de un marco normativo y organizacional adecuado, e independencia funcional, desarrollen sus actividades en las condiciones en que se estipula en el espíritu de la ley, junto a las doctrina básica y constante evolución tanto normativa como organizacional, con el fin de lograr eficiencia y eficacia respecto a sus objetivos.

24 El artículo 131 de la Ley Provincial Nº 495 reza "El Poder Ejecutivo provincial reglamentará la presente Ley en un plazo de treinta (30) días a partir de la fecha de su promulgación", lo que ocurrió el 08/11/2000.

EVOLUCION DE LA ESTRUCTURA POLITICA – ORGANICA DE LA AUDITORIA INTERNA

Presentamos la estructura política-orgánica del sistema de control interno, denominada como Auditoría Interna, dependiente de la Contaduría General y esta, última del Ministerio de Economía de la Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Isla del Atlántico Sur, y a estos efectos solo se tendrá en cuenta las estructuras políticas-orgánicas aprobadas por decretos, en el periodo comprendido 2009-2013, esto condicionado a la información secundaria disponible (archivos de documentaciones oficiales), pese que desde el periodo 2000 a 2009 no tuvo variaciones, por cuanto se mantenía una estructura centralizada. Estas modificaciones están impactando de manera positiva a un cambio, pero entendemos que es menester un cambio más profundo más allá de estructura funcional.

Respecto a la estructura funcional operativa en función a las calificaciones de los integrantes o recursos humanos que la integran a la actual Auditoría Interna, cuenta con profesionales en Ciencias Económicas, auxiliares abogados y no profesionales. La estructura se conforma con cuatro (4) personal de gabinetes o funcionarios y trece (13) de planta permanente. La dirección general se encuentra conformado por funcionarios, característica que influye, en el desarrollo y avance del Sistema de Control Interno, por cuanto se ve vulnerado, sesgado según gestiones e ideologías políticas y cambios de gobiernos.

El organigrama expuesto como anexo I, representa la estructura política-orgánica según Decreto Provincial Nº 2448/08 – Anexo I y II ²⁵ vigente a partir de la publicación en el boletín oficial de fecha 24 de noviembre de 2008.

Posteriormente hubo modificaciones de la estructura persiguiendo diferentes fines, entre ellos la creación de cargos a fin de incentivar económicamente al personal en función a la tarea de control que se realiza, de jerarquizar la labor en cuanto al nivel de estructura y el nivel de responsabilidad que asume un auditor²⁶, además de organizar las tareas de la Auditoría Interna, extralimitándose a estudios de fortaleza, oportunidades, debilidades y amenazas del control interno como sistema integrante del Estado Provincial, Tal como surge del Decreto Nº 164/10 Anexo I y II²⁷, que para mayor ilustración se describe la estructura en los anexos del presente trabajo.

Finalmente la última modificación de la estructura tuvo como finalidad la organización de la tarea de revisión de expediente generado por las áreas, ya que jerárquicamente cada auditor depende del Auditor General y este ultimo de auditor general adjunto, conformando la estructura de la Auditoría Interna y esta dependiente de la Contaduría y no del organismo que audita, según datos que surgen del Decreto Nº 1214/13 Anexo I y II²⁸, se plasma estructura en los anexos.

25 Boletín Oficial Provincia de Tierra del Fuego Nº 2506 Publicado con fecha 24/11/2008.

26 Tema tratado en el capítulo IV de este escrito.

27 Boletín Oficial Provincia de Tierra del Fuego Nº 2675. Publicado con fecha 29/01/2010.

28 Boletín Oficial Provincia de Tierra del Fuego Nº 3176. Publicado con fecha 14/07/2013.

EL SISTEMA DE CONTROL INTERNO

En el presente trabajo, se mencionan conceptos que se encuentran plenamente ligados, a lo que se define como control; por lo cual se conceptualizarán los mismos para dar al lector un panorama de los conceptos y diferencias de temas que están estrechamente ligados, ello con referencia a: Control Interno; Auditoría Interna; diferencias entre ambos; ambiente de control; riesgos de control; independencia del auditor; tales conceptos ameritan ser definidos adecuadamente, a fin de clarificar y unificar lo desarrollado en la investigación; para lo cual se recurrirá a reconocidos autores, organismos técnicos, y prácticas profesionales.

En el Manual de Auditoria Gubernamental de José Ariel Núñez²⁹, expresa “Los controles internos no deben considerarse sistemas independientes y especializados dentro de una entidad. Por el contrario, deben reconocerse como parte integrante del sistema que utiliza la Administración para regular aquellas operaciones. Es esencial el buen control para lograr conducir adecuadamente las actividades gubernamentales con plena responsabilidad sobre los recursos disponibles”.

Entendemos menester aclarar los términos que se utilizaran con frecuencia en este trabajo, se tomará algunas definiciones tanto de autores, como por organismos e integrantes de la administración pública; dejando establecido que la definición más acertada proviene de lo expresado por el Informe Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)³⁰.

En su obra José Alberto Schuster³¹, anterior al Informe COSO, exponía “El sistema de control interno comprende el plan de organización y todos los métodos coordinados y medidas adoptadas dentro de una empresa, con el fin de salvaguardar sus activos, verificar la confiabilidad y corrección de los datos contables, promover la eficiencia operativa y fomentar la adhesión a las políticas administrativas prescriptas”.

Conforme a la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI)³², “Es un proceso integral efectuado por la gerencia y el personal, y está diseñado

29 José Ariel Núñez “Manual de Auditoria Gubernamental” Pag. 63.

30 Informe COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission), ha establecido un modelo común de control interno contra el cual las empresas y organizaciones pueden evaluar sus sistemas de control. Diversas organizaciones profesionales (American Institute of Certified Public Accountants, American Accounting Association, The Institute of Internal Auditors, Institute of Management Accountants, Financial Executives Institute), conformaron el Comité de Organizaciones Patrocinadoras (Committee of Sponsoring Organizations), de cuyo nombre proviene la sigla de este enfoque.

31 Schuster, José A. “Control Interno” – pág. 2 – Ed Macchi – Bs. As. – 1992 – Pág. 7.

32 <http://www.intosai.org> – “Control interno: brindando las bases para la rendición de cuentas en el gobierno”

para enfrentarse a los riesgos y para dar una seguridad razonable de que en la consecución de la misión de la entidad, se alcanzarán los siguientes objetivos gerenciales:

- Ejecución ordenada, ética, económica, eficiente y efectiva de las operaciones.
- Cumplimiento de las obligaciones de responsabilidad.
- Cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables.
- Salvaguarda de los recursos para evitar pérdidas, mal uso y daño.

I) El Control Interno:

La INTOSAI³³, sostiene que el control interno debe entenderse y reconocerse como una parte integrante de cada sistema de una organización, y no como un sistema separado y especializado dentro de la misma. De tal forma, lo entiende como un proceso integral dinámico, que se debe adaptar a las cambiantes situaciones que enfrenta la organización, contextualizando en el ámbito de gobierno, lo que se requiere es que los funcionarios y agentes estén involucrados en dicho proceso, para superar los riesgos, y lograr una seguridad razonable para lograr las metas y objetivos propuestos por la organización y/o gobierno.

El Informe COSO³⁴, se refiere a las interpretaciones de la definición de control interno, a fin de esclarecer la misma y evitar la percepción equívoca de lo que él representa. Así, presenta la visión del control interno de las direcciones, para las cuales, tiene un sentido amplio, que incluye a toda la organización, con la misión de lograr los objetivos del ente superior, o sea la organización, abarcando áreas tales como: las políticas, los procedimientos y la totalidad de acciones internas o no, que le permitan dirigir y supervisar las acciones y estar en conocimiento de la globalidad de los hechos, para tener capacidad de reacción contra lo que pueda afectar o poner en riesgo, el alcance de los objetivos superiores, como también estar en condiciones de aprovechar oportunidades.

Los conceptos respecto al control interno, tanto de COSO, como de la INTOSAI, son absolutamente coincidentes, con sólo sutiles diferencias en cuanto a la denominación de los componentes del mismo.

En definitiva para el Informe COSO el control interno es: “Un proceso integrado a los procesos, efectuado por el Consejo de Administración, la dirección y el resto del personal de una entidad, diseñado para proporcionar seguridad razonable, en cuanto a la consecución de objetivos, conforme las siguientes categorías:

- Eficacia y eficiencia de las operaciones.
- Fiabilidad de la información financiera.
- Cumplimiento de las leyes, y normas que sean aplicables.

Definición que entendemos que representa el concepto que hoy se sustenta sobre el tema.

33 INTOSAI, guía para las normas de control interno del sector público. Punto 1, Control interno. Ob. Cit. Pág. 18.

34 Informe COSO, Tercer anexo del cap. II - Ob.cit. Pág. 18.

Los componentes del control interno, expresados por el Informe COSO y por la INTOSAI, son coincidentes, permitiendo como se verá a continuación, sutiles diferencias en su denominación:

- El entorno de control (INTOSAI) - ambiente de control (COSO);
- evaluación de riesgos;
- actividades de control;
- Información y comunicación; y
- seguimiento (INTOSAI), monitoreo (COSO).

La INTOSAI sostiene que “El control no representa una finalidad en sí mismo, sino una parte imprescindible de un mecanismo regulador, que debe señalar oportunamente las desviaciones normativas y las infracciones a los principios de legalidad, rentabilidad, utilidad y racionalidad de las operaciones financieras, de tal modo que puedan adoptarse las medidas correctivas, determinarse responsabilidades, exigirse las indemnizaciones, y adoptarse las medidas que restrinjan posibilidad de repetir en el futuro tales infracciones”³⁵.

Con lo expuesto en el párrafo anterior se pretende puntualizar o concientizar, que mediante la nueva Administración Financiera, manteniendo y potenciando el valor de los sistemas de control; para obtener una gestión transparente, reconocida por todos los niveles de la Administración Pública, y trascendiendo principalmente a la propia sociedad, como verdadera propietaria de la cosa pública, sería el camino a recorrer para estos nuevos desafíos de progreso social.

El sistema a instrumentar, tiene como base principal a la obligación republicana de rendir cuentas³⁶, por parte de los encargados de manejar fondos públicos, bajo los principios de las 3 E: eficacia, eficiencia y economía; teniendo presente, que la doctrina anglosajona, contempla 5 E para arribar a la excelencia, pues anexa, la ejecutoriedad y la efectividad; demostrando capacidad, honestidad, razonabilidad y apego a las normas legales, en el ejercicio de su actuación; ello corroborado por las evaluaciones de las Auditorías internas y externas, es ahí donde se admite un sistema de control como parte de un todo.

Así, ese tipo de Administración Financiera, requiere de sistemas de control integrales e integrados basados en los planes de organización de los elementos que componen al Estado, evaluando permanentemente sus operatorias a fin de asegurar su transparencia y legalidad.

Paradójicamente la Ley N° 495 en su artículo 98, establece que el modelo que aplique y coordine la Contaduría General de la Provincia de Tierra del Fuego *“deberá ser integral e integrado, abarcar los aspectos presupuestarios, económicos, financieros, patrimoniales, normativos y de gestión, la evaluación de programas, proyectos y operaciones y estar fundado en criterios de economía y eficacia”*.

35 INTOSAI, Organización de Entidades Fiscalizadoras Superiores de distintos países agrupadas bajo tal denominación, que fijan posturas y lineamientos sobre el tema control. Lo expuesto proviene de la “Declaración sobre líneas básicas de la fiscalización”.

36 Dr. Moreno, Sergio – Tesis Maestría en Auditoría Gubernamental – Universidad Nacional de San Martín – 2008. “El Estado maneja fondos que pertenecen a la sociedad, y que tiene la potestad de recaudarlos y administrarlos, y por ende, tiene también la obligación de informar sobre el uso que le ha dado a esos dineros públicos. Es allí donde surge el control como un mecanismo tendiente a garantizar a la sociedad, que esos recursos han sido utilizados conforme a las normas vigentes y con la mayor efectividad posible”.

Otra de las ideas predominantes, impulsada por el Informe COSO, es presentar un sistema eficiente de información sobre la gestión del sector público, útil para la toma de decisiones en tiempo y forma y que favorezca al ambiente de control.

II) Auditoría Interna:

Según Carlos Slosse³⁷ y colaboradores, en su libro “Auditoría”, se puede expresar que la Auditoría Interna es una herramienta de gestión, que apoya a la dirección mediante exámenes independientes, que contribuyen a la continua efectividad del sistema de control interno; a través de evaluaciones y recomendaciones, que tienden a cooperar en la obtención de los objetivos y metas establecidas.

La auditoría interna es una actividad independiente del objeto controlado. Depende y reporta a los más altos niveles de la organización. Debe servir de base para el mejoramiento administrativo del ente auditado, a partir de la evaluación y mediación que efectúe sobre los controles establecidos en el sistema.

Los exámenes se concretan por medio de comprobaciones que tienen la finalidad, de calificar y evaluar el grado con que los principios de economía, eficiencia y eficacia, son respetados en las operaciones que presuponen la aplicación de los recursos públicos; como también respecto al cumplimiento de las normas legales; y los planes de acción y políticas que hacen al logro de los propósitos organizacionales.

En definitiva la auditoría que nos ocupa, fundamentalmente debe tender a detectar oportunamente errores, desviaciones y/o irregularidades, de manera de adoptar las medidas correctivas pertinentes. (remarcado en negrita me pertenece)

La tarea descrita debe ser realizada a través de los auditores internos, quienes deben examinar y contribuir a la continua efectividad del sistema de control interno, por medio de sus evaluaciones y recomendaciones, respetando en su quehacer los principios de integridad, objetividad, confidencialidad y competencia³⁸. Sus funciones incluyen:

- 1) Revisión de operaciones, a fin de corroborar autenticidad, exactitud y concordancia con las políticas y procedimientos establecidos;
- 2) Control de los activos, tanto a través de registros contables, como por medio de control de inventarios en forma física;
- 3) Revisión de políticas y procedimientos, en lo que hace a su efectividad;
- 4) Verificación de la aplicación de las normas contables vigentes.

III) Diferencias entre control y auditoría interna

El control interno es un proceso que concierne a toda la organización, con la finalidad de transmitir una razonable confianza, respecto a la legalidad, eficacia, eficiencia y economía, en síntesis transparencia, en las operaciones concretadas, en los registros

³⁷ Slosse, Carlos A., Gordicz, Juan C., y Gamondés, Santiago F. - “Auditoría”- Ed. La Ley - Buenos Aires -2006 - Pág 8.

³⁸ Tema desarrollado en el capítulo IV.

contables y en la protección de los activos de una organización. Su responsabilidad recae sobre la alta conducción de la misma.

La auditoría interna, es un servicio independiente, que mediante comprobaciones, verifica y evalúa la concreción efectiva de los controles internos; el ambiente de control; la filosofía de la organización y sus valores éticos. Su fin último es el asesoramiento a la máxima autoridad de la organización, a fin de enmendar las falencias detectadas, que pudieran atentar contra el logro de los objetivos fijados³⁹.

Esquematisando las diferencias, se puede señalar:

La auditoría es:

- Un examen, evaluación, estudio, revisión o investigación.
- Es sistemática y planificada.
- Es una tarea especializada y está a cargo de un Contador Público.
- Es objetiva e independiente.
- Se busca una conclusión sobre la confiabilidad de lo examinado.
- Es un examen posterior a la transacción, y permite medir el logro de las metas programadas, y si fueron obtenidas en base a los principios que las rigen.

El control es:

- Un plan de organización, que suministra una división conveniente de la responsabilidad funcional de la organización.
- En si es un sistema, de autorizaciones y procedimientos adecuados, para brindar razonable seguridad sobre los activos, pasivos, ingresos y egresos.
- Depende de la autoridad de la organización.
- Tiene elementos subjetivos y depende de cada organización.
- Es poner en práctica medidas de desempeño de funciones de cada sector de la organización.
- Es concomitante con las transacciones, funciona en base a un sistema que es específico, y que hace efectiva la administración de la organización.

IV) Ambiente/Entorno de control⁴⁰

El ambiente o entorno de control, hace al conjunto de medidas que adoptan los organismos, para aplicar en su accionar, a fin de hacer realidad e internalizar como conducta de sus integrantes.

Los principales factores del ambiente de control son:

- La competencia del personal.
- La estructura organizacional, los reglamentos y los manuales de procedimiento.

39 <http://www.ele-ve.com.ar/slip.php?article5735> – Qué diferencias existe entre los conceptos de « Control interno » y « Auditoría interna » por Alcaraz, Eulogio.

40 Informe COSO y la INTOSAI - Denominaciones dadas por los documentos a un mismo componente del control interno. Ob. Cit. Pág. 18.

- La integridad personal y profesional, y los valores éticos de todos los niveles humanos que componen la organización.
- Las políticas y prácticas de recursos humanos.
- El grado de apoyo hacia el control interno.

El ambiente de control reinante será tan bueno, regular o malo como lo sean los factores que lo determinan. El mayor o menor grado de desarrollo y excelencia de éstos hará, en ese mismo orden, a la fortaleza o debilidad del ambiente que generan y consecuentemente al tono de la organización⁴¹.

V) Riesgo de control⁴²

Son los factores internos y/o externos que pueden llegar a impedir el logro de los objetivos. El desempeño de una organización puede estar en riesgo debido a dichos factores, tanto a nivel sectorial, como institucional, por ello debe estar en condiciones de gestionarlos.

Es necesario identificar y valorizar el riesgo de control, en forma permanente, para lo cual se debe estar atento a los cambios en el entorno económico y regulatorio; redefinición de la política institucional; reestructuraciones internas y/o la introducción de objetivos nuevos o modificaciones a los ya existentes; ingreso de nuevo personal; nuevas funciones. El riesgo en sí, es no detectar y valorizar esos factores, en tiempo y forma a lo expuesto.

Los riesgos deben ser volcados en una matriz, donde se deberán ponderar, respecto a su probabilidad de ocurrencia y en su impacto. Las máximas autoridades de una organización y la auditoría interna, deben prestar especial atención a ello.

VI) Independencia de criterio

Concepto imperativo en auditoría⁴³, que se debe presentar, tanto en el pensamiento, como en el accionar, siendo el cimiento filosófico que lleva a que personas con distintos intereses sobre lo auditado, confíen en el juicio dado por un auditor.

Se basa en la actitud de actuar con integridad y objetividad. Integridad como elemento del carácter, fundamental para otorgar la confianza al juicio dado por el auditor. Asimismo es íntegro aquello al que no le falta parte alguna de su todo. La objetividad, se refiere a la aptitud del auditor, de mantener una actitud imparcial, ante cada circunstancia que le corresponda evaluar, para lo cual, debe abstenerse de formar su criterio, con injerencia de terceros, dando debida consistencia a los principios enunciados, que deben caracterizar el accionar profesional de esta tarea⁴⁴.

41 Informe COSO y la INTOSAI. Ob. Cit. Pág. 11 y pág. 18.

42 Slosse, Carlos A., Gordicz, Juan C., y Gamondés, Santiago F, "Auditoría" - Ob. Cit. Pág. 26 e Informe COSO, Ob. Cit. Pág. 11.

43 Schuster, José A. "Control Interno" - Ob Cit. Pág 22 - .

44 Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas – Res. Téc. N° 7 – Normas de auditoría – Segunda parte – II. A. Condición básica para el ejercicio de la Auditoría.

Son condiciones básicas de todo auditor, respecto a las operaciones del ente bajo observación. Como se dijo, son fundamento respecto a la confianza y credibilidad del juicio emitido sobre su accionar.

La independencia debe analizarse y determinarse, a la luz de todas las circunstancias del caso considerado, no se cuenta con una regla común para determinarla o enjuiciarla; no obstante existen circunstancias que a priori, amenazan a la misma, y en un auditor interno, entre otras, se pueden citar:

- Poseer relaciones comerciales con la organización auditada.
- Relaciones de familia o personales de asociación o vinculación estrecha.
- Prestar otros servicios a la organización.
- Ejercer actividades relacionadas con las operaciones a auditar.

En definitiva, la independencia de criterio, consiste en una actuación fundada en la realidad de los hechos y circunstancias que rodean a los mismos, de manera de sostener, sobre bases sólidas sus juicios y opiniones, sin deformarlos por subordinación a condiciones particulares. Es una actitud mental, que lleva al auditor, a la luz de los conceptos precedentes, a considerar si existen injerencias o impedimentos internos o externos, que afecten su actitud y convicción para operar con objetividad, integridad e imparcialidad; actitud caracterizada por el sentido ético, manifestada por una conducta, que respeta la expresión de la verdad y que es consciente de la responsabilidad ante la comunidad que presupone la tarea de control gubernamental⁴⁵.

Expuestas las aclaraciones conceptuales y volviendo a la presente investigación, cuyo objetivo último, conforme lo enunciado, es cubrir, mediante una propuesta, la reformulación del sistema de control interno, de modo de convertirlo en operable y eficiente; respetando las características propias de la Provincia; y de manera que contribuya a lograr transparencia en la gestión, respetando los criterios *up supra* enunciados.

Teniendo presente el objetivo y metodología expuesta, se analizará la situación actual del sistema de control interno vigente y a posteriori, se expondrá una propuesta de reformulación estructural y funcional del sistema de control interno, para la administración central de la Provincia de Tierra del Fuego, en cuanto a la relación directa entre una adecuada organización y funcionamiento del sistema de control interno y la transparencia de la gestión gubernamental.

El sistema de Control Interno de la Provincia se basa en realizar auditorías que se asientan en exámenes y revisiones de los procedimientos de aplicación de los fondos públicos. No existe planificación ni tampoco se mide los logros o alcance de metas programadas, mas allá, de que el macro sistema "Administración del Estado Provincial"⁴⁶ del cual forma parte no fija metas anuales de gestión.

45 Normas de Auditoría Interna Gubernamental – Condiciones para el ejercicio de la Auditoría, 1.

46 Información primaria del modulo Teoría de Sistema dictado por el Dr. Alfredo Le Pera; "Los sistema componentes del la Administración financiera y macro sistema de Gestión.

Respecto al control interno no existe un plan de organización general, ni procedimientos a seguir a fin de resguardar activos, pasivos, ingresos y egresos, si bien pueden existir organizaciones sectoriales dictada por la Ley N° 495, no surgieron planes de organización, consecuentemente no es factible el desempeño de funciones de los sectores.

Con lo expuesto anteriormente el ambiente de control es débil, por cuanto las estructuras de la organización no son funcionales, no hay reglamentos ni manuales de procedimientos ni generales ni específicos para cada área. Las políticas y prácticas respecto a los recursos humanos son inexistentes.

El análisis de riesgo de control es hipotético en este contexto, dado que no están dadas las demás premisas que hacen a un sistema de control. Finalmente con la independencia de criterio, entendemos que no es posible acotar al respecto por cuanto hay una relación directa de dependencia. No obstante, a ello se tratara en el ultimo capítulo de este trabajo.

NORMAS Y TECNICAS DE CONTROL INTERNO EN OTRAS PROVINCIAS

Siguiendo un lineamiento a la hipótesis planteada, entendemos que los marcos normativos son importantes, además de las técnicas, culturas y demás cuestiones de ambientes de control que definen la viabilidad y operatividad de un sistema de control. Se analizará el sistema de control interno de la Administración Nacional como marco general y como referencia a las estructuras y operabilidad de las jurisdicciones provinciales se toma como parámetros a la Provincia de Buenos Aires, Salta y Mendoza.

Núñez ⁴⁷enuncia que: “Las normas de control interno definen el nivel mínimo de calidad aceptable para los sistemas de control interno en operación y constituyen los criterios con los que deben evaluarse dichos sistemas. Estas normas de control interno se aplican en todas las operaciones y funciones administrativas, pero su propósito no es limitar o interferir con la autoridad debidamente otorgada, el establecimiento de la reglamentación, o las demás prácticas de formulación de las políticas de acción dentro de una entidad”.

En este sentido se citan las normas mínimas que deberían tener los controles internos, y estos parámetros se analizaran en los controles internos de las diferentes provincias a desarrollar, específicamente a las normas generales que se pueden extraer del espíritu de ley que las crea.

- ✓ Normas Generales: Garantía razonable.
 - Actitud de respaldo
 - Personal Competente
 - Objetivos de Control
 - Técnicas de control
- ✓ Normas específicas: Documentación
 - Registro de transacciones y eventos
 - Separación de deberes
 - Supervisión
 - Acceso y responsabilidad de los recursos
- ✓ Normas de resolución de Auditorías: Resolución de los hallazgos
 - Aplicación de las normas generales
 - Garantía razonable

La Ley Nº 24.156 de Administración Financiera y Sistemas de Control del Sector Público Nacional, Título VI “Del sistema de control interno”, artículos 96 a 115 del texto legal y su reglamentación por Anexo I al Decreto Nacional Nº 253/93, del Reglamento parcial Nº 2 de la Ley Nº 24.156, de fecha 18 de Febrero de 1993.

⁴⁷ José Ariel Núñez “Manual de Auditoría Gubernamental”

En los artículos mencionados anteriormente, crea el órgano de control interno del Poder Ejecutivo Nacional, Organismos Descentralizados, Empresas y Sociedades que dependan del mismo, con facultad para determinar sus métodos y procedimientos de trabajo, normas orientativas y estructura orgánica, al que denomina Sindicatura General de la Nación (SIGEN), entidad con personería jurídica, con autarquía administrativa y financiera; con un patrimonio y con un presupuesto propio, y dependiente del Titular del Poder Ejecutivo.

La SIGEN, estará a cargo de un funcionario con rango de Secretario de la Presidencia de la Nación, denominado Síndico General de la Nación, que será nombrado por el Poder Ejecutivo, dependiendo directamente del Presidente de la Nación, dicho funcionario deberá ser profesional de las Ciencias Económicas y poseer una experiencia no inferior a 8 años en administración financiera y auditoría. El mismo será asistido por tres Síndicos Generales Adjuntos, que lo podrán suplir en caso de ausencia, licencia o impedimento personal conforme a una prelación que establecerá el propio Síndico General de la Nación, estos últimos serán nombrados por el Poder Ejecutivo a propuesta del Síndico, y deben reunir experiencia similar a este.

El artículo 100 de la Ley se refiere al sistema de control interno, exponiendo que el mismo estará conformado por la Sindicatura como órgano normativo, de supervisión y coordinación, y por las Unidades de Auditoría Interna (UAI) que funcionen en cada organismo y entidades dependientes del Poder Ejecutivo Nacional.

Las UAIs dependen jerárquicamente de la autoridad máxima del organismo donde se creen y son técnicamente coordinadas por la SIGEN, para lo cual y conforme al Reglamento del artículo 100, las UAI deberán informar en forma urgente a esta, de los incumplimientos a las normas que rigen el sistema de control interno y/o administración financiera. El artículo 101 de la ley y su reglamentación, pone en la cabeza de las jurisdicciones y entidades donde opere una UAI, la responsabilidad de generar el plan de organización, los reglamentos y manuales de procedimientos, con instrumentos hábiles para el ejercicio de los controles previo y posterior. Aclarando que dicha documentación requerirá para su puesta en funcionamiento, del acuerdo previo de la SIGEN.

En cuanto a la auditoría interna, la Ley explicita que es un servicio a toda la organización, que se concreta mediante un examen integral e integrado, posterior a las operaciones, procesos y resultados financieros y administrativos. Dicha evaluación se concreta por medio de los Auditores Internos, independientes de las actividades del organismo o entidad en que revistan. En cuanto a su nombramiento, el mismo corresponde al ministro del área o autoridad superior del organismo de la UAI que se trate; en los hechos se requiere, aunque no en forma vinculante, que el Auditor a nombrar cuente con opinión favorable de la SIGEN.

El control expresado precedentemente será aplicado y coordinado por la SIGEN, en lo que respecta a la cualidad de integral e integrado, significa que se debe tomar a la jurisdicción o entidad como un todo, con capacidad para cumplir funciones, procesos, y obtener resultados, bajo los principios de economía, eficiencia y eficacia.

También se establece una coordinación con la Auditoría General de la Nación (AGN), con respecto a las normas que dicte en virtud de su competencia respecto al control y auditoría interna; pudiendo disponer que se lleven adelante auditorías financieras, de legalidad y de gestión, como estudios referidos a la regularidad jurídica de investigaciones especiales, pericias y consultorías sobre evaluación de programas y operaciones. Asimismo y cuando se le requiera podrá efectuar auditorías externas de acuerdo con la Auditoría General de la Nación, pudiendo recurrir a contratar servicios profesionales independientes, si la magnitud de la tarea lo requiriera.

La SIGEN pone en conocimiento al Poder Ejecutivo de los actos que ocasionen o puedan ocasionar perjuicios fiscales, también sobre la gestión financiera y operativa de los elementos controlados. (Resolución 59/94 del 5 de Mayo de 1994 – por la que la SIGEN reglamentó y comunicó a las jurisdicciones y entidades el procedimiento en caso de faltante de bienes y/o fondos, como también Resolución N° 67/94 del 23 del mismo mes y año, por el que se establecen los criterios y procedimientos a adoptar por las jurisdicciones y entidades en caso de detectar tales circunstancias).

Corresponde verificar el resarcimiento de los daños patrimoniales causados por responsables de las jurisdicciones o entidades; realizando un permanente seguimiento de las causas. Vigilar el cumplimiento de las normas contables emanadas de la Contaduría General, ello en virtud de la facultad que posee la misma para dictarlas, conforme al artículo 91 de la Ley N° 24.156, mediante la cual se controla el destino y eficiencia con que las Provincias aplican los fondos con afectación específica que se le asignan anualmente mediante la Ley de Presupuesto; excluidos los fondos correspondientes a cooperativación – Ley N° 23.548 así como los Aportes del Tesoro Nacional.

Otro aspecto considerado de interés para este trabajo, es lo determinado por el Artículo 107 en su apartado c) que obliga a la SIGEN a informar periódicamente de su gestión a la opinión pública.

I. Ley de la Sindicatura General de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

La Ley N° 70, de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires⁴⁸, cumple con el mandato Constitucional de establecer un modelo de control interno integral e integrado conforme los principios de economía, eficacia y eficiencia y está asentado en la obligación de los funcionarios de rendir cuentas, otorgando un arco de racionalidad a la gestión de los entes públicos, proponiéndose:

- Lograr que la gestión del área se realice con economía, eficacia y eficiencia.
- Generar información confiable y oportuna para la toma de decisiones.
- Interrelacionar los sistemas de administración financiera, con los de control interno y externo, a fin de facilitar su eficacia.
- Realizar la gestión de los recursos públicos en un marco de absoluta transparencia.
- Instalar una nueva cultura de control y buena gestión.

48. Ley 70 de "Gestión, Administración Financiera y Control del Sector Público" para la Ciudad de Buenos Aires - B.O.C.B.A.N°539.

La Sindicatura General depende del Jefe de Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires, está a cargo de un Síndico General que es designado por aquel, ostentando rango ministerial, integrando el gabinete pertinente. La Sindicatura General posee personería jurídica y autarquía administrativa y financiera; en su organización y funcionamiento.

Con facultades de llevar a delante el control interno, presupuestario, contable, financiero, económico, patrimonial, legal y de gestión, así como el dictamen sobre los estados contables y financieros de la Administración Pública en todas sus jurisdicciones que componen la administración central y descentralizada, siendo asimismo órgano rector de las normas de control interno y supervisor de los procedimientos en materia de su competencia, ejerciendo la fiscalización del cumplimiento y aplicación de las mismas. Tiene también acceso a la información relacionada con los actos sujetos a su examen, en forma previa al dictado de los mismos, en los casos que lo considere oportuno y conveniente.

La Ley Nº 70 expone que “El control interno comprende el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada adopta el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires en todas las jurisdicciones que componen la administración central y descentralizada, cualquiera fuera su modalidad”. El sistema de control interno, está integrado por las UAI de cada jurisdicción y Entes que dependen del Poder Ejecutivo, siendo la Sindicatura General su órgano rector, de supervisión y coordinación.

La ley antes mencionada tiene como antecedentes a la Ley Nacional Nº 24.156, al Informe COSO, y a las normas INTOSAI, ello conforme a su definición de control interno, sus objetivos, componentes.

La Sindicatura General de la Ciudad de Buenos Aires dictó, en tres documentos, el “Manual de Control Interno” (Res. Nº 31 – SGCBA - 2002), las “Normas de Auditoría Interna (Anexo a la Res. Nº 160 – SGCBA – 2006) y el “Manual de Auditoría Interna” (Res. Nº 25 – SGCBA - 2007), documentos que mantienen los principios y conceptos expuestos en las normas técnicas y legales que en el párrafo anterior, se indicaron como antecedentes, no obstante cabe señalar que los textos, desarrollan los conceptos, actividades, procedimientos e informes a realizar, hasta el menor detalle, con modelos de cada uno de ellos, lo que lleva a que los manuales, sean elementos útiles de consulta, por el grado de desarrollo alcanzado.

II. Ley de Sindicatura General de la Provincia de Salta.

La Provincia de Salta, no posee una norma específica de Administración Financiera; el texto de la Ley Nº 7.103 “Sistema, función y principios del control no jurisdiccional de la gestión de la Hacienda Pública”; crea la Sindicatura General de la Provincia, como órgano de control interno de la Administración Central de la Provincia, la norma reconoce como antecedentes y respeta, los criterios y principios de la Ley Nacional Nº 24.156, de la norma de la Sindicatura General de la Nación; del “Informe COSO”, y de las Normas de Control Interno de la INTOSAI.

La Ley define al control interno, como integral e integrado y abarcativo de “los aspectos contables, presupuestarios, económicos, financieros, patrimoniales, normativos y

de gestión, la evaluación de programas, proyectos, y operaciones, que deberán fundarse en criterios de legalidad, economía, eficacia y eficiencia”.

El control interno representa, conforme las normas específicas aprobadas en la Provincia, “el plan de organización, y el conjunto de planes, métodos, procedimientos y otras medidas de una institución, tendientes a ofrecer una garantía razonable que se cumplan los objetivos principales: operacionales, financieros y de cumplimiento”.

El órgano rector del sistema, es la Sindicatura General de la Provincia, dependiente del Gobernador; la misma goza de autonomía funcional, administrativa y financiera; y a los fines de ejercer su competencia, posee potestad de auditoría y fiscalización interna.

Conforme al espíritu del mandato constitucional, la Sindicatura General de la Provincia evalúa mediante un control interno integral e integrado, las actividades y programas a ejecutarse en la Provincia con aplicación de caudales públicos.

La competencia del Organismo es sobre la Hacienda Pública provincial, centralizada y descentralizada, entidades autárquicas, entes reguladores, empresas públicas, municipios que adhieran a la Ley Nº 7.103, y todo ente en que el Estado Provincial o sus organismos tengan participación.

Las funciones atinentes al órgano rector, son detalladas en el artículo 19 de la Ley Nº 7.103, siendo las mismas de control, asesoramiento, normativas y otras. Se detallan a continuación las funciones de control:

- Supervisar la aplicación por parte de los organismos bajo su competencia, de las normas de control interno, de auditoría interna y de evaluación de programas, como las emanadas de la Contaduría General de la Provincia, y observar su cumplimiento. Las normas deberán respetar en cuanto sean aplicables, las de uso y aceptación nacional e internacional para órganos de Auditoría Interna del Estado.
- Realizar auditorías, exámenes especiales y las misiones que le encomiende el Poder Ejecutivo, por sí o por estudios profesionales de auditores independientes – Para lo cual está facultada a contratarlos.
- Aprobar los planes Anuales de Trabajo de las Unidades de Sindicatura Interna, orientar y supervisar su ejecución y resultados.
- Analizar y seguir los informes de Auditoría Interna que deberá recibir de las Unidades de Sindicatura Interna.
- Verificar el cumplimiento por parte de los organismos controlados, de las observaciones y recomendaciones que se le efectuaran por la Sindicatura y/o las Unidades de Sindicatura Interna.
- Formular directamente a los órganos de su competencia, recomendaciones tendientes a asegurar el cumplimiento adecuado de la normativa, la correcta aplicación de las directrices de auditoría interna y los criterios de economía, eficiencia y eficacia.
- Poner en conocimiento del Poder Ejecutivo y del Fiscal de Estado, los actos detectados en el ejercicio de sus funciones que hubiesen acarreado, o estime puedan acarrear, perjuicios significativos para el patrimonio público.

La estructura orgánica de la Sindicatura General de la Provincia, presupone contar con⁴⁹:

- Síndico General de la Provincia.
- Gerente General.
- Gerentes coordinadores, en los siguientes rubros. Auditoría Social, Auditoría de Inversiones en Infraestructura, de Administración Gubernamental y de Seguridad, de Auditoría Económica-Financiera, de Auditoría Legal y Normativa, de Administración.
- Auditores.
- Capacitadores.
- Asesores en materia Jurídica, Normativa y en Informática.
- Personal de Ejecución (Personal de planta permanente administrativa).
- Unidades de Sindicatura Interna (USI) (Donde el Poder Ejecutivo lo determine).

Las características de los Auditores, tanto que se desempeñen dentro de la Sindicatura, como en las USI, son: poseer título de Abogado, Contador, o graduado en otras ramas de la ciencia con especialización en finanzas y/o control; los que se desempeñen en las USI tendrán el grado máximo de nivel jerárquico funcional que se registre en el organismo de actuación; estos dependerán directamente de la máxima autoridad del organismo; serán nombrados por el Poder Ejecutivo a propuesta conjunta de la autoridad del organismo y de la Sindicatura General de la Provincia, deberán declarar bajo formalidad de declaración jurada ser independientes y no estar afectados por impedimentos personales, externos u organizacionales, del Ente a fiscalizar, ello conforme a los criterios que regulan la temática a nivel nacional y provincial.

Los criterios rectores de Control Interno, básicamente responden a las Leyes e Informes que sirvieron de guía a la Ley Nº 7.103, vale decir Economía, eficiencia y eficacia, con la incorporación del criterio de "legalidad", que se considera apropiado y no redundante, pues aporta un aspecto que hace más valederas y firmes las acciones implementadas para cumplir con los tres restantes. Normas de Control Interno y Auditoría Interna dictadas por la Sindicatura General de Salta.

Las Normas de Auditoría Interna Gubernamental (NAIG) abarcan cuatro áreas, cuyo contenido se puede sintetizar expresando su título:

1. Normas relativas a las cualidades del Auditor y a la calidad de su trabajo.
2. Normas relativas a la planificación de la Auditoría Gubernamental.
3. Normas relativas a la ejecución de la Auditoría Gubernamental.
4. Normas relativas al informe de Auditoría Gubernamental.

Las Normas de Control Interno tienen los siguientes títulos de sus componentes, hacen referencia a su origen – Informe COSO e INTOSAI -, y cuyos contenidos definen el mínimo de calidad a exigir en las operaciones; forma parte de la misma, un glosario de conceptos básicos de control interno. Las Normas expuestas, constituyen el sensor contra el que deben evaluarse los sistemas de control interno que se implementen:

49 Ver Anexo IV de Glosario.

- ❖ Ambiente de control.
- ❖ Valoración de riesgos.
- ❖ Actividades de control.
- ❖ Información y comunicación.
- ❖ Supervisión.

Respecto al manual normativo de las Unidades de Sindicatura Interna (USI), conforme lo determinan los artículos 24 al 27 de la Ley N° 7.103, explicita el accionar a que deberán ajustar sus tareas las USI.

En relación a los Informes del Auditor, las NAIG establecen los criterios técnicos de su contenido, elaboración, y presentación, estas normas aclaran que serán también válidos los preceptos que al respecto enuncian las Normas de Auditoría Generalmente aceptadas (NAGA) y las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Los informes pueden tener carácter de preliminar, definitivo o especial. Las NAIG también determinan el contenido y estructura del "Informe del Auditor".

Analizando puntualmente, al destinatario del "Informe del Auditor", si se concretan por la Sindicatura General de la Provincia serán remitidos a las autoridades superiores del Gobierno y/o titulares de los organismos, según corresponda. Los emanados en las USI, en todos los casos se dirigirán a la autoridad del Ente auditado, con copia a la Sindicatura General de la Provincia.

La Sindicatura General de la Provincia está facultada para dar intervención a la Fiscalía de Estado en casos en que se evidencien indicios suficientes y razonables que presupongan un perjuicio fiscal significativo.

Los tipos de auditoría gubernamental según sus objetivos, pueden ser:

- Auditoría Financiera.
- Auditoría de Gestión o desempeño.
- Auditoría especial.
- También considera las Auditorías internas y externas de Control

Interno.

III. Ley de Contaduría General de la Provincia de Mendoza.

Al igual que la Provincia de Salta, Mendoza no posee una Ley de Administración Financiera y Sistemas de Control; el control interno se determina en el artículo 20 y 60 de la Ley Provincial N° 3.799 de Contabilidad Pública, del 13 de Marzo de 1.972, con modificaciones y texto actualizado al 17 de Septiembre de 2.008, complementado ello con el artículo 6 de la Ley 5.806 de Servicios Administrativos y de Gestión del Presupuesto, del 26 de Diciembre de 1.991, texto ordenado al 12 de Enero de 2008, que determina la designación de Delegados de la Contaduría General de la Provincia en la Administración Central, para el cumplimiento de lo dispuesto en la Ley N° 3.799.

La presente ley tiene competencia dentro de la Administración Central de Mendoza, no obstante su artículo 75 explicita que “En el caso de las Municipalidades y Organismos descentralizados, las misiones y funciones asignadas por esta Ley al Poder Ejecutivo, Contador General y Tesorero General, serán ejercidas por los respectivos Intendentes o autoridades superiores, Contadores y Tesoreros de esas Entidades, conforme a las disposiciones de las respectivas leyes orgánicas”.

El texto legal no define al Sistema de Control Interno, sino que determina la competencia de la Contaduría General para concretar el mismo (Arts. 20 y 60 Ley 3.799), en el primer artículo se determina que cabe a la Contaduría General el control preventivo de los trámites que comprometan recursos, en tanto el artículo 60 otorga a dicha Contaduría General, el control interno de la gestión económica-financiera de la Administración Central y Entidades descentralizadas.

En tanto la Ley N° 5.806, en su Capítulo I “De los Servicios Administrativos”, artículo 2º (ítem h) otorga a los Servicios Administrativos que operen en la Administración Central, Entes descentralizados, Cuentas Especiales y otras entidades “que formen parte del Presupuesto General de la Provincia”; la función de organizar el control interno tendiente a asegurar la regularidad de su a la gestión; sin evitar ello el pertinente control que por Ley 3.799, en tal sentido le cabe a la Contaduría General – Art. 5º -.

La misma norma legal, en su Capítulo II “De las Delegaciones de la Contaduría General de la Provincia”, artículo 6º, concreta lo ya adelantado respecto a la intervención directa de la Contaduría General en el registro de la afectación preventiva, compromiso, devengado y liquidado a través de delegados, accionar regulado por el artículo 8º. Asimismo la Contaduría General, conforme al artículo 10º de la Ley 5.806, concretará la tarea de sus delegados, controles periódicos a los servicios administrativos.

En la estructura de la Contaduría General de la Provincia, aparecen dos Subdirecciones de Auditoría, una externa y una interna; en realidad las dos cumplen misiones de Auditoría Interna, sólo que la primera de las Subdirecciones mencionadas se relaciona con el cumplimiento de control interno que sobre la Administración Central le asigna la ley N° 3.799 en su artículo 60º a la Contaduría General de la Provincia; en tanto la interna se refiere al control interno en el organismo Contaduría General de la Provincia.

Respecto a las funciones que deben cumplir las Subdirecciones de Auditoría Interna y Externa, se determinan en el Manual de Misiones y Funciones de la Contaduría General de la Provincia, donde para ambas se expone que en lo general, les cabrá “La realización de auditorías, verificaciones, constataciones, mediante la aplicación de normas y procedimientos aprobados por las Resoluciones Técnicas de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, a fin de coadyuvar a cumplir las metas y objetivos de la Contaduría General”.

No obstante de lo breve y escasa norma legal y normas complementarias, la Contaduría General de la Provincia de Mendoza posee certificación de calidad ISSO 9001.

CAPITULO IV

“La capacitación produce profesionalismo, y el profesionalismo produce independencia”.
Emilia Lerner

Entendemos que es de vital importancia desarrollar algunos principios, respecto a la independencia y profesionalización de los órganos de control. Tal como lo explica el Dr. Norberto Bruno en su ponencia⁵⁰, “La instauración de responsabilización se torna prioritaria ante realidades y escenarios en los que las necesidades y demandas organizadas dirigidas hacia el estado no cesan de expresarse y acumularse, y los recursos para atenderlas permanecen congelados. En este contexto, la puesta en práctica de programas correctamente evaluados y la obtención de resultados esperados, certificada por un organismo de control independiente, son elementos de responsabilización que sirven a la relegitimación social del Estado y de la actividad política.”

Debido a la finalidad de ayudar a constituir una administración orientada hacia los ciudadanos, los controladores de este tipo de responsabilización necesitan poseer algunas competencias inherentes a la evaluación de resultados que son diferentes a las de relativas al mero control a priori (procedimental) y al cumplimiento de las normas.

Las Normas de Auditoría Interna Gubernamental (Res. 152/02 SGN) establecen las condiciones que se debe reunir para el ejercicio de la Auditoría y que a continuación se enuncian. Estas condiciones son casi similares a las cualidades del auditor establecidas en las Normas de Auditorías Internas Gubernamental de la Provincia de Salta (NAIG – Res. SIGEP Nº 11/2001).

1. Independencia y objetividad
2. Cumplimiento de normas éticas y de conducta
3. Conocimiento, pericia y experiencia
4. Capacitación continúa
5. Debido cuidado profesional
6. Secreto Profesional

Entendemos que es de vital importancia tener presente este aspecto de las cualidades de los recursos humanos, más aun cuando las tareas a cumplir es el control. Por ello, se desarrolla a continuación las condiciones según las Normas de Auditoría Interna Gubernamental.

I) Independencia y objetividad

La actividad del auditor debe ejecutarse manteniendo independencia de criterio respecto del auditado, desarrollando su trabajo con objetividad e imparcialidad en la formulación de los juicios incluidos en sus planes e informes.

50 “El control Público en la Argentina” Jornadas 2002 - 1º ed. Buenos Aires – Auditoría General de la Nación -2003.

La objetividad del auditor debe consistir en una actuación fundada en la realidad de los hechos y demás circunstancias vinculadas a los mismos (actos, situaciones, evidencias), que le permitan mantener sobre bases sólidas sus juicios y opiniones, sin deformaciones por subordinación a condiciones particulares.

Resulta indispensable que el auditor mantenga y demuestre una actitud objetiva e independiente respecto de los auditados, y que a su vez así sea considerado por los terceros. Tal independencia de criterio es una actitud mental caracterizada por la existencia de un elevado sentido ético, manifestado por una conducta respetuosa hacia la expresión de la verdad y consciente de la responsabilidad hacia la comunidad que entraña la tarea del control gubernamental.

El auditor deberá considerar si existen injerencias o impedimentos, internos o externos, que afecten su actitud y convicción para proceder a la ejecución de su labor en forma objetiva e imparcial, sin dar lugar a cuestionamientos de su juicio independiente en el cumplimiento de sus funciones.

Se citan como impedimentos internos o personales, que pueden determinar prejuicios o conflictos de intereses reales o potenciales, los siguientes:

- a) Parentesco cercano, por consanguinidad o afinidad, con las personas cuya información o actividad debe evaluar.
- b) Amistad íntima o enemistad pública o notoria con aquéllos cuya actividad examina o evalúa.
- c) Intereses económico-financieros relevantes con el ente en el cual actúa.
- d) Relaciones oficiales profesionales o personales directas o indirectas con los auditados.
- e) Prejuicios, favoritismos u hostilidades sobre decisiones u actos, impulsados por razones políticas o ideológicas.
- f) Intervención en tareas de auditoría en un área o sector donde el auditor se hubiere desempeñado recientemente como decisor u operador.
- g) Asignación de tareas de línea, operativas o de control previo. El auditor no debe asumir responsabilidades operativas o de gestión.

Se deberá comunicar a las autoridades competentes cuando se verifiquen situaciones que afectan su objetividad. Debe señalarse que la objetividad del auditor no se ve afectada al recomendar determinados métodos de control, o en las actividades de revisión del diseño de procedimientos a ser implantados. Lo que sí la afecta es su participación en el diseño, implantación y operación de aquéllos.

El responsable jerárquico de las actividades de auditoría debe estar atento y además debe ser informado por su personal cuando pueda verse afectada su objetividad o imparcialidad, y proceder anticipadamente, a fin de evitar cualquier posible conflicto de intereses u otros obstáculos.

Cuando ello afecte al responsable máximo de la auditoría, éste lo pondrá en conocimiento de las autoridades competentes. Se considerará que existen obstáculos graves a la tarea de la Unidad de Auditoría Interna cuando las autoridades de la jurisdicción o

entidad coarten o intenten coartar la independencia de criterio o las actividades del Auditor Interno

II) Cumplimiento de normas éticas y de conducta

El auditor debe poseer principios éticos para el cumplimiento de su función. Ello implica que en su desempeño debe mostrar las necesarias cualidades de honestidad y vocación por el servicio público, y atender el debido cumplimiento de las normas legales y profesionales aplicables.

III) Conocimiento, pericia y experiencia

Las capacidades técnicas y las cualidades personales del auditor deberán ser tales que aseguren la apropiada conducción y ejecución de los trabajos de auditoría.

El auditor debe poseer los conocimientos, pericia y experiencia esenciales para desempeñar sus tareas conforme a la naturaleza, importancia y complejidad del cometido asignado.

Las cualidades exigidas suponen que, al momento de su incorporación, se deben establecer criterios de apreciación sobre los antecedentes académicos y experiencia de los postulantes, complementados con la posterior orientación en el trabajo y la vigilancia de las inquietudes hacia el continuo perfeccionamiento.

El conocimiento y la pericia profesional, individual y de conjunto, deberá extenderse no sólo a las tareas de auditoría, sino que abarcará actividades tales como: gerencia, economía, organización, finanzas públicas, presupuesto, contabilidad, derecho, sistemas computarizados de información, y otras materias que tengan relación con el producto que genera el organismo al que sirve.

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

Los integrantes del equipo multidisciplinario deben desarrollar las capacidades, habilidades y destrezas necesarias con el objeto de lograr la mayor calidad y efectividad en la ejecución de auditorías. Por ello deben ser capacitados en las siguientes áreas como mínimo:

- ✓ Planificación estratégica: visión, misión, objetivos, metas, análisis sistémico de la gestión.
- ✓ Toma de decisiones, negociación y trabajo en grupo.
- ✓ Técnicas de programación de auditorías.
- ✓ Aplicación práctica de la metodología de la auditoría de gestión.
- ✓ Definición y manejo de variables (indicadores)
- ✓ Dominio conceptual de control interno.
- ✓ Técnicas de auditoría.
- ✓ Técnicas de entrevistas.

- ✓ Técnicas para la elaboración de encuestas.
- ✓ Elaboración de informes.
- ✓ Elaboración de papeles de trabajo.

Asimismo, el auditor debe contar con aptitudes que le permitan mantener una buena relación y comunicación con los restantes miembros de la organización y aquéllos que son ajenos a ella. Esta habilidad de comunicación alcanza a la oral y escrita, de forma que puedan transmitirse con claridad los propósitos, requerimientos, conclusiones y recomendaciones surgidas de la auditoría.

IV) Capacitación continúa

El auditor debe preocuparse por mantener su competencia técnica en permanente actualidad. Esta actualización se refiere preferentemente a los avances en normas, procedimientos y técnicas de auditoría, en general, y de la auditoría interna, en particular.

Es necesario proveer su asistencia a conferencias, seminarios, cursos y programas de capacitación, dentro de un proceso de educación continua.

La sociedad demanda un Estado que sea capaz de adaptarse a un contexto de cambio permanente; exige una administración evitando procesos burocráticos y con recursos humanos capacitados y aptos para el trabajo en equipo. Abordar los Recursos Humanos como parte de la planificación estratégica es clave para lograr la transformación del Estado.

El objetivo está ligado a la eficiencia del desempeño. El cumplimiento de pautas y sugerencias para la capacitación del personal traerá como beneficio directo que las tareas de control se centrarán directamente en los resultados obtenidos, y así apuntar a la eficiencia, eficacia y economicidad de la gestión de los recursos del Estado.

El Plan de Capacitación debe confeccionarse en función de los requerimientos técnicos necesarios para que cada agente manifieste un razonable nivel de desempeño en los distintos puestos que ejerce y ejercerá en el futuro. El Plan de Capacitación se complementa con; una adecuada puesta en conocimiento del personal de dichos planes, sus pautas y requisitos de cumplimiento obligatorio y optativo; el control de asistencia a los cursos, que debiera contemplar necesariamente una evaluación sobre los conocimientos adquiridos y mecanismos de evaluación de desempeño del personal.

Complementariamente a la instrumentación del Plan de carrera administrativa, la evaluación periódica de desempeño del personal resulta importante a efectos de verificar si se cumplen las pautas originalmente establecidas para cada empleado. Este mecanismo deberá actualizar la información, de manera que permita corroborar las expectativas puestas en el Plan de Carrera con el efectivo desempeño de los agentes.

V) Debido cuidado profesional

El auditor efectuará sus auditorías con el debido cuidado profesional. Esto supone que actuará aplicando la cautela, reflexión y debida atención a las normas.

El referido cuidado incluye el propósito de hacer conocer la auténtica exposición de su pensamiento y la convicción personal de que ella traduce la verdad, tal como el auditor la percibe, sin inducir a otros a interpretaciones distorsionadas.

Su labor se realizará prestando en su ejecución toda la atención y concentración necesaria para su acabada conclusión, sin desmedro de la diligencia y celeridad necesaria para dicho fin.

El auditor debe estar atento a las deficiencias en el control, a las insuficiencias en los registros y en la contabilidad, a las operaciones erróneas e irregulares, y a los resultados o situaciones que pueden ser indicativos de aplicaciones inadecuadas o ilícitos, operaciones no autorizadas, despilfarro, ineficiencia o falta de probidad en el ejercicio de las actividades.

El debido cuidado profesional requiere que el auditor realice su trabajo considerando especialmente:

- El cumplimiento de las normas vigentes.
- La importancia relativa y la significatividad de los asuntos que aborda.
- El alcance y los procedimientos de la auditoría, que definirá en función a sus objetivos y riesgos organizacionales apreciados.
- El uso y aplicación de las especialidades técnicas apropiadas a la complejidad de cada auditoría
- Los riesgos de auditoría, que puedan derivar en una opinión incorrecta por no haber detectado errores o irregularidades significativas.
- El análisis de la suficiencia, competencia y relevancia de las evidencias recogidas en el examen.
- La pertinencia y aplicabilidad de sus recomendaciones y conclusiones, evitando formulaciones de carácter general.
- El costo de la auditoría con relación a sus probables beneficios.

La responsabilidad por la prevención y detección de ilícitos y errores descansa en la autoridad superior de un organismo, a través de un adecuado diseño, implantación y operación de su Sistema de Control Interno.

Un control interno razonablemente eficaz reduce la probabilidad de ilícitos y errores; no obstante, siempre existirá el riesgo de que tales controles no operen según lo diseñado o bien puedan no ser efectivos con relación a eventuales ilícitos cometidos por un nivel superior o que se origine por colusión entre los empleados.

Debido a las características propias de la realización de una auditoría, existe el riesgo de que algún ilícito pueda no descubrirse y, en menor medida, algún error no sea detectado. El descubrimiento subsecuente de éstos no significa en sí mismo fallas del auditor, si es que en su tarea ha aplicado principios y procedimientos profesionales aceptables y ajustados a las circunstancias en las que se desarrolló la auditoría.

1) Secreto profesional

El auditor deberá obrar con absoluta reserva, manteniendo y garantizando la confidencialidad acerca de la información obtenida durante sus tareas, con la amplitud y restricciones establecidas en la normativa vigente.

Esta norma determina que no debe divulgarse o ponerse en conocimiento de otras personas, que no sean las competentes, la información lograda por el auditor como consecuencia de su desempeño profesional en una entidad gubernamental. Ello incluye comentarios orales o por escrito de aquello que debe mantenerse en reserva, hasta el momento de su debida exposición.

Además se deberá mantener cuidado en la custodia y en el acceso a la documentación propia del auditor y del ente.

CONCLUSION

Conforme al marco legal, Ley Provincial N° 495, respecto al sistema de control interno, se interpreta que tuvo una dimensión amplia en todo sentido, tanto como para sus estructuras como para las funciones que se le atribuyen al sistema, mediante la misma ley.

Si bien cuenta con una Ley que estatuye y regula el sistema de control interno de la Administración Pública de la Provincia, a la fecha no se ha logrado instrumentarlo en toda sus dimensiones, tales como; en lo estructural, en sus normas complementarias, que lo hubieran viabilizado y reforzado; en la creación de las UIA en aquellas jurisdicciones y organismos centralizados, descentralizados y/o en lo que ameritaran, tampoco se concretaron los manuales y normas que permitieran el funcionamiento sistémico de la estructura de control.

De acuerdo a lo expuesto anteriormente y en mi humilde entender, sin perjuicio de destacar la bondad del presente sistema, queda como demostrado que el vigente sistema de control interno, imperante en la Administración Pública de Tierra del Fuego, no es operativo en todas sus dimensiones legales y no contribuye al cumplimiento de los objetivos o espíritu de la norma de: transparencia en la gestión gubernamental; rendición de cuentas, y cumplimiento constitucional de presentar adecuadamente la cuenta de inversión de los ejercicios fiscales, todo ello bajo los principios de economía eficaz y eficiencia.

A mi criterio personal, es preciso un *“cambio de paradigma”*⁵¹ para poder apreciar un cambio en cuanto a la metodología de trabajo, de estructura y lo más importante se requiere una evolución en la gestión de los recursos humanos, ya que las competencias inherentes a realizar la intervención, se requiere que se realice desde la óptica de la evaluación por resultados que son diferentes a las de relativas al mero control procedimental o legalista y para ello se requiere de recursos humanos calificados para lograr objetivos señalados en el párrafo anterior.

Considero desde mi punto de vista como integrante ciudadana, que es vital para la sociedad en su conjunto, tener la posibilidad de una percepción diferente respecto a los *“empleados públicos”*, y siendo el control interno – Auditoría Interna en este caso puntual de la Provincia de Tierra del Fuego – un área importante respecto a las herramientas que tiene para dar transparencia a las gestiones del estado, por cuanto tiene diferentes tipos de auditorías para realizar sea de gestión, financieras, de control interno y/o especiales, de utilizar estas herramientas como publicación de los informes y seguimiento de las recomendaciones, estos tipos de actos, intuyo que tendrían un impacto positivo en la sociedad *“entenderá”* que los Organismos Públicos cumplen con su deber, generando así un *“espiral de confianza”*, cambiando las percepciones que se tiene del trabajo público.

Concluyendo el presente trabajo, me atrevo a afirmar que es necesario un cambio en las actividades actuales del sistema de control interno de la Provincia, empezando por

⁵¹ El término paradigma significa «ejemplo» o «modelo». En este trabajo, el término paradigma lo entendí y lo utilizó para indicar el concepto de un modelo formal de organización de la administración pública.

proporcionar procedimientos, cuestionarios y guías de trabajo para la ejecución de las auditorías internas, aceptar que las auditorías legales de procedimientos que se realizan por el análisis de un expediente es obsoleto, debiendo incursionar en auditorías integrales y de gestión, de control interno, financieras y especiales entre otras, con el objeto de evaluar, la suficiencia, la eficacia, la eficiencia y la efectividad del sistema de control interno de las diferentes áreas y/o programas, además de asegurar el cumplimiento de las normativas vigentes.

La Provincia de Tierra del Fuego esta adherida al sistema de gestión transparente Es imprescindible la utilización de sistemas integrales de información, dentro del marco de "*gestión transparente*", en incentivar la cultura de la responsabilidad en la gestión pública que permitirá cumplir con la obligación de informar sobre el destino de los recursos públicos, y que mejor que tal información sea suministrada por un área de control.

Actualmente se promueve la participación de la comunidad en la evaluación de la gestión de las organizaciones públicas, a través de sistemas de captura de quejas y reclamos, relevamiento de encuestas, etc., dentro del actual portal de internet del gobierno, www.gobiernodetierradelfuego.gov.ar, pero es necesario dar un paso más eficiente respecto a la transparencia de las gestiones de gobierno.

Respecto al capítulo VI es necesario fortalecer la sistematización del trabajo del auditor, mediante un manual, es imprescindible desarrollar un mecanismo de capacitación para el personal del área, fomentar la calidad de las auditorías que se practiquen, cuyo logro depende principalmente de los siguientes factores:

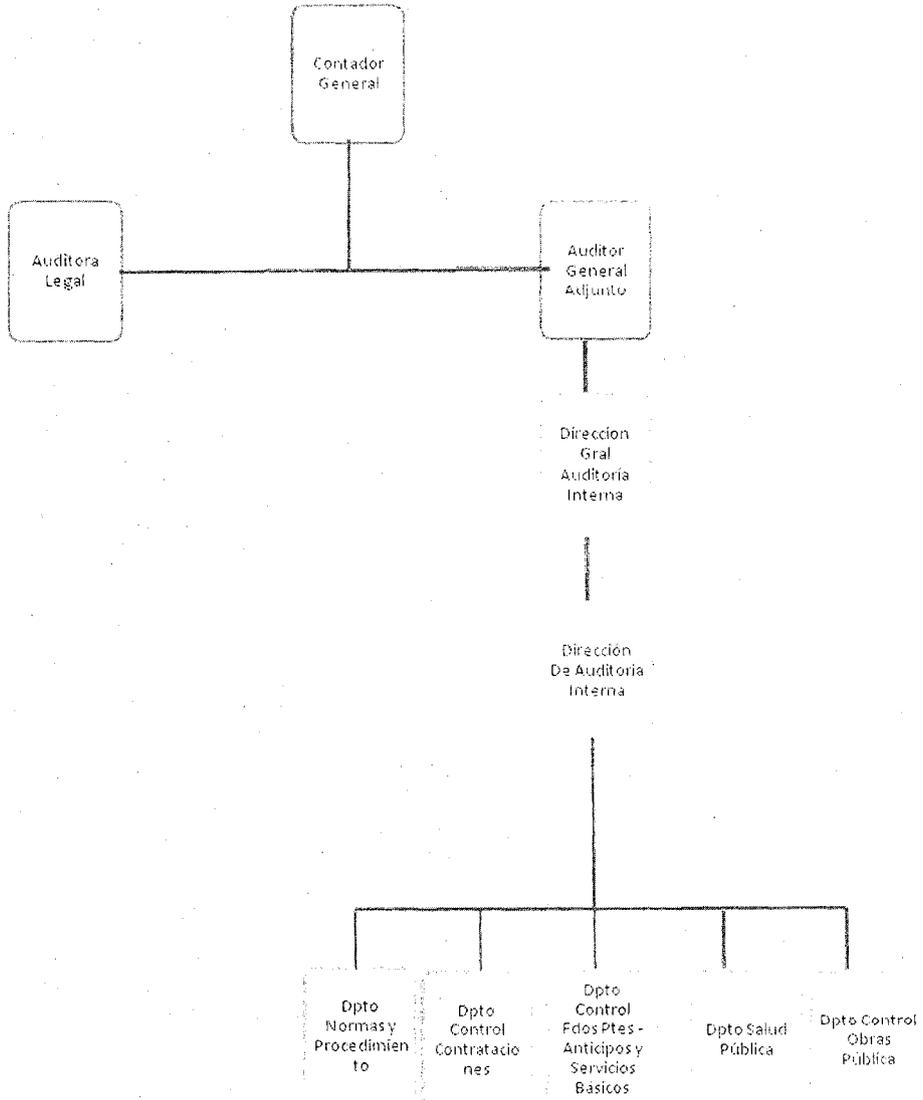
- ✓ Definición, comprensión y manejo de los principios, normas técnicas y prácticas de las auditorías internas.
- ✓ Eficiente asignación y administración de los recursos para la práctica de las auditorías.
- ✓ Adecuada planificación y programación de las actividades.

De mi corta experiencia profesional en el ejercicio de tareas de auditoría, he podido detectar muchas deficiencias en la administración de los recursos humanos, insuficientes programas de capacitación, indiferencia de los resultados, falta de personal técnico y profesional para formar equipos de trabajo multidisciplinarios, ausencia de sistemas de evaluación de desempeño, falta de criterios coherentes de ascensos e inexistencia del desarrollo una carrera. Estos aspectos que se identifican como puntos críticos y/o deficiencias de políticas de recursos humanos, siendo una herramienta importante para el cambio, pese a que posee una norma legal muy amplia en cuanto a estructura y funciones.

Iniciar un proceso de transformación de la gestión de recursos humanos en el sector público, implica adoptar una política de largo plazo que trascienda una gestión de gobierno. Para ello, se debería abordar en forma integral e integrada, que abarque todos los aspectos de gestión y con acuerdos duraderos entre los sectores políticos y gremiales que garanticen la continuidad de esta política.

Anexo I

Estructura Política Orgánica
Anexo I y II – Decreto Provincial N° 2448/08⁵²

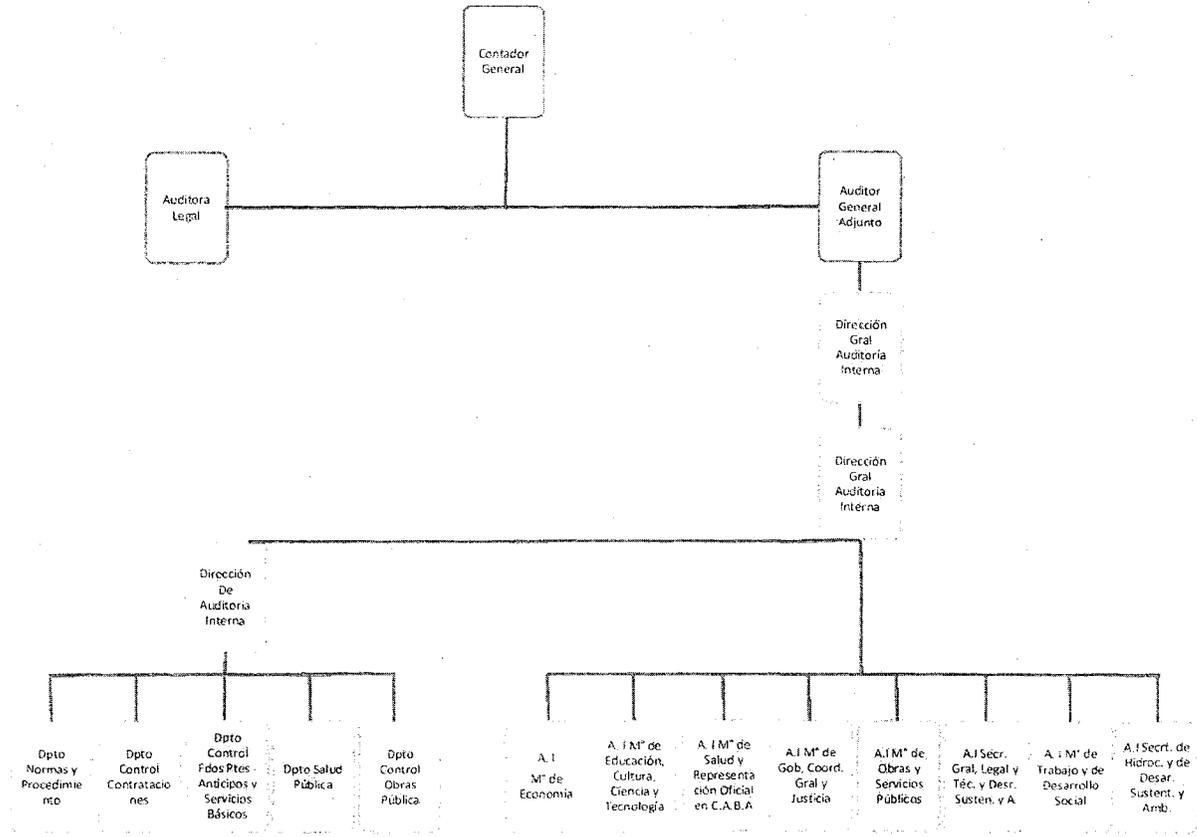


E
s
t
r
u
c
t
u
r
a
p
o
l
í
t
i
c
a

E
s
t
r
u
c
t
u
r
a
ó
r
g
a
n
i
c
a

⁵² Boletín Oficial N° 2506 – Publicado el 24/11/2008.

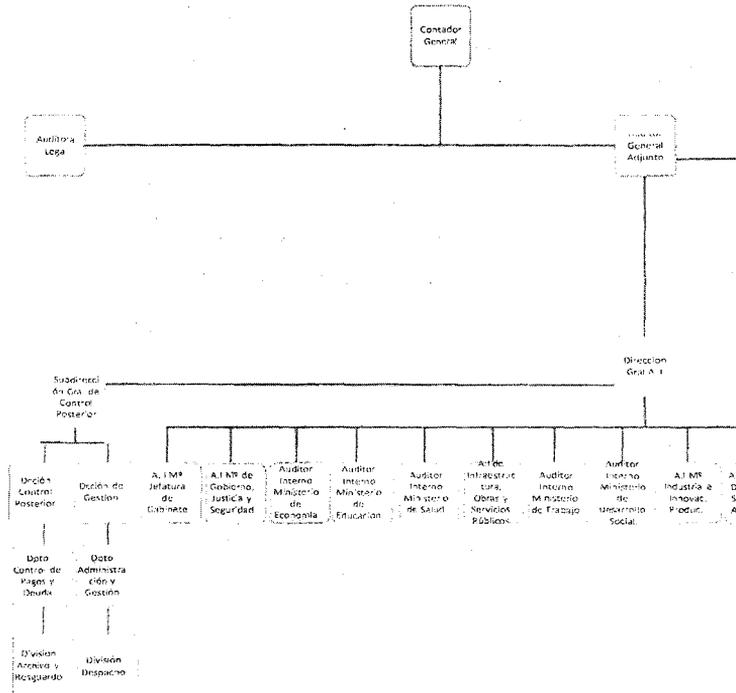
Estructura Política y Orgánica Anexo I y II Decreto N° 164/10

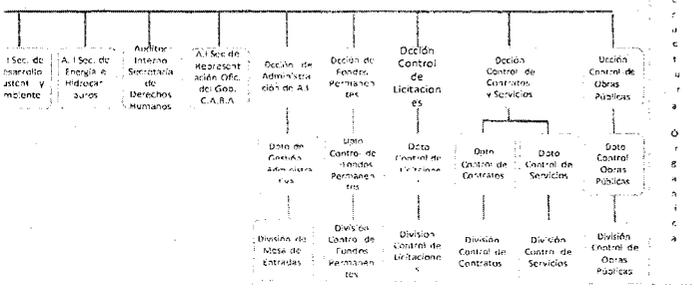
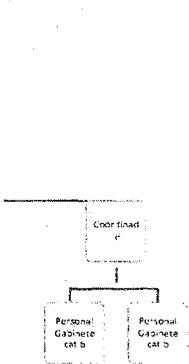


E S T R U C T U R A P O L I T I C A

E S T R U C T U R A O R G A N I C A

Anexo II





E
S
T
R
U
C
T
U
R
A

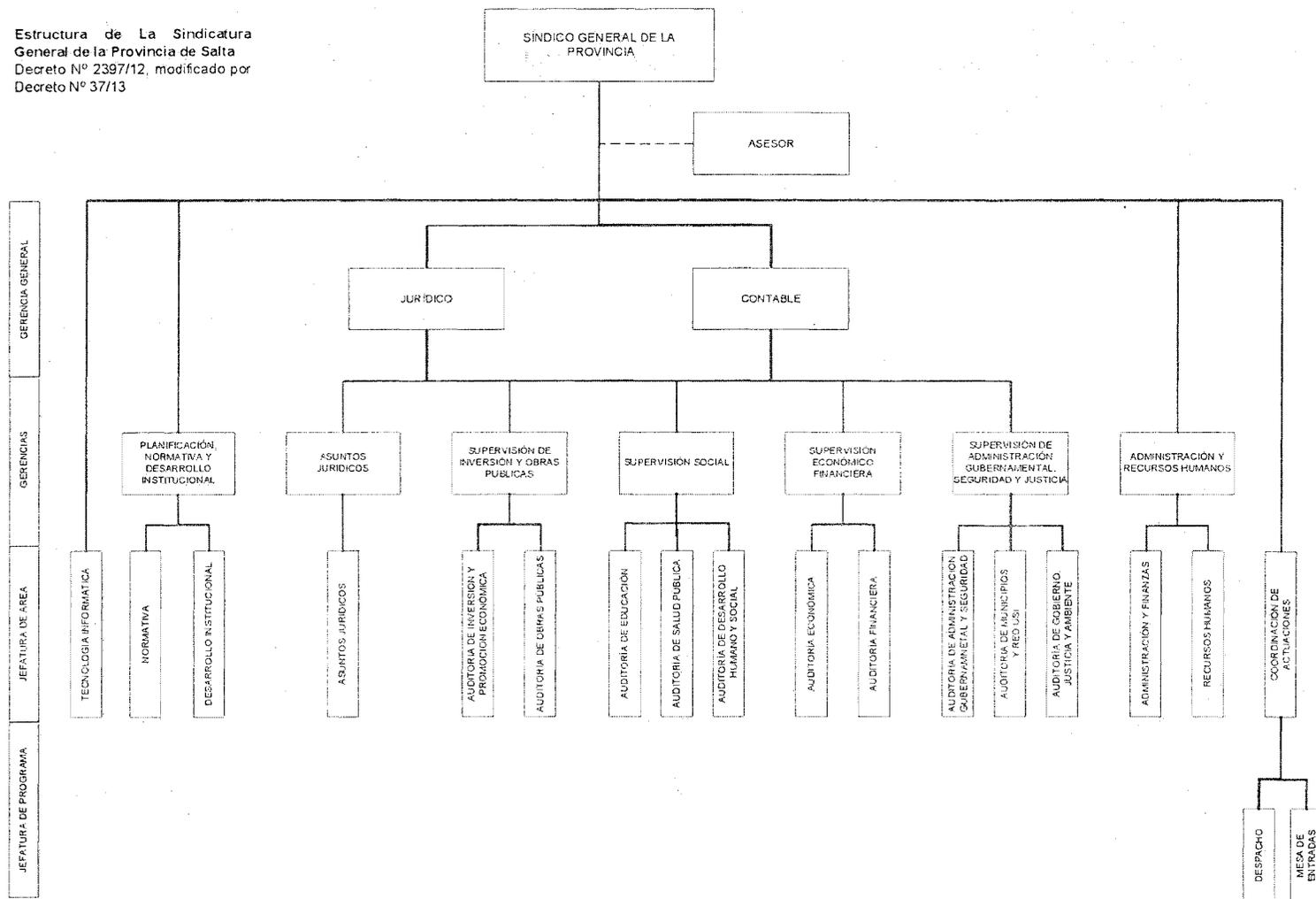
U
B
I
L
I
C
A

E
S
T
R
U
C
T
U
R
A

O
R
G
A
N
I
C
A

Anexo
III

Estructura de La Sindicatura General de la Provincia de Salta
 Decreto N° 2397/12, modificado por
 Decreto N° 37/13



Anexo
 IV

BIBLIOGRAFIA

- ✦ José Ariel Núñez – “Manual de Auditoria Gubernamental” – Ediciones Rap S.A. 2006.
- ✦ Schuster, José A. - “Control Interno” – Ediciones Macchi – Bs. As. – 1992.
- ✦ Ley Provincial Nº 495 “Administración Financiera y Sistemas de Control del Sector Público Provincial”- 2000.
- ✦ Decreto Provincial Nº 1122/02 - Reglamentario de la Ley Provincial Nº 495. 2002.
- ✦ Ley Nacional Nº 24.156 “Administración Financiera y Sistemas de Control del Sector Público Nacional”- 1992.
- ✦ Manual de Control Interno Gubernamental – Sindicatura General de la Nación – 2010.
- ✦ Tesis: Maestría Gubernamental – UNSAM – Stella Maris Grilli – 2008.
- ✦ “Auditoría y Gestión de los Fondos Públicos”, publicado en Auditoría Pública Nº 37 de 2005.
- ✦ Fuentes Secundarias: Documentación del Boletín Oficial de la Provincia de Tierra del Fuego, Exposiciones y Trabajos de tesinas presentados en Jornadas, Congresos y otros estudios. Paginas web de Gobiernos e Instituciones citadas.