

Universidad de Buenos Aires

Facultad de Ciencias Económicas

Escuela de Estudios de Posgrado

Asociación Argentina de Presupuesto y Administración Financiera Pública

Trabajo final de investigación de la carrera de Posgrado de Especialización en
Administración Financiera del Sector Público

PROF. TUTOR: Prof. Cristina A. Rolandi

DIRECTOR: Prof. Dr. Alfredo Le Pera

AUTOR: Cr. Marcelo Alejandro Tenaglia

D.N.I. 24.187.688

Propuesta de Manual de Normas de Auditoria aplicable a las Empresas Publicas

Viedma, Río Negro Cohorte 2014

AGRADECIMIENTO

En este presente trabajo, agradezco a mis hijos, Luisina y Fausto por alimentar cada día mi deseo por la vida y la superación, por las horas que me prestaron y les robe de sus juegos y sonrisas para cursar y desarrollar la tesina.

De igual manera a todo el cuerpo docente que dictó la *Especialización en Administración Financiera del Sector Público pertenecientes a la Universidad de Buenos Aires - Facultad de Ciencias Económicas – Escuela de Estudios de Posgrado* -, por el acompañamiento, dedicación y calidez para transmitir sus conocimientos, generando espacios donde nuestros saberes y dudas fueran el insumo para desarrollar cada encuentro. En especial al *Dr. Alfredo Le Pera* por su paciencia, persistencia, experiencia y por su espíritu incansable de transmitir sus conocimientos por todos los recónditos lugares de nuestro país, y en particular al *Lic. Roberto Dib Azur* quien me despertó en el desarrollo de sus clases, la motivación suficiente para no quedar en el letargo de la rutina y pensar más allá de un pequeño círculo, tratando de encontrar alternativas al cumulo de problemas e inquietudes que la vida nos coloca por delante, por todo ello muchas gracias.

También expresar mi agradecimiento a las autoridades del Tribunal de Cuentas de la Provincia de Río Negro que hicieron posible esta especialización, que nos permitió reflexionar sobre nuestra práctica laboral, compartir y ampliar nuestros conocimientos, y personalmente plantearme a partir de la capacidad crítica, la necesidad de contar con un “Manual” de normas de auditorías aplicable a las Empresas Publicas como la primera medida que le permita al auditor gubernamental realizar su trabajo con la eficiencia y efectividad que el mismo requiere.

INDICE

RESUMEN	4
INTRODUCCION	5
CAPÍTULO I: EMPRESAS PÚBLICAS - EMPRESAS PRIVADAS.....	8
1.1 Ámbito de Actuación del Auditor	8
1.2 Sujeto Auditado.....	9
1.3 Caracterización de las Empresas Públicas que la distinguen de la Privada.....	10
1.4 Disposiciones aplicables a las Empresas Públicas en el Tribunal de Cuentas de la Provincia de Río Negro.....	11
CAPÍTULO II: AUDITORIA	14
2.1 Auditoria en el Sector Público	14
2.2 Normas de Auditoria	15
2.3 Normas de Auditoria para el Sector Público	19
CAPÍTULO III: MANUAL DE NORMAS TÉCNICAS PARA EL DESARROLLO DE LAS AUDITORIAS EN LAS EMPRESAS PÚBLICAS DEL T.C.R.N.	25
3.1 Aspectos Técnicos – Políticos – Institucionales.....	26
3.2 Marco Referencial para el Desarrollo del Manual	28
3.3 Análisis comparativo de las normas de auditoría a aplicar en el Manual.....	29
3.3.1 Condición de Independencia.....	30
3.3.2 Documentación – Papeles de Trabajo.....	31
3.3.3 Responsabilidad del Auditor	33
3.4 <i>Manual de Normas</i> de Auditoria aplicables a las Empresas Públicas	35
CONCLUSIONES	39
BIBLIOGRAFÍA.....	44

RESUMEN

La temática del trabajo se basa en las particularidades que presenta el desarrollo de las auditorías gubernamentales en las *Empresas Públicas* y en la exposición de la necesidad de contar con un manual que unifique en un cuerpo normalizado, técnicas y procedimientos de auditorías posibles de aplicar a los controles externos que se llevan a cabo por parte del *Tribunal de Cuentas de la Provincia de Río Negro*. En este marco, el resultado del trabajo propone la confección del manual con el fin de dinamizar y facilitar las tareas de auditoría. En otras palabras, contar con una herramienta instructiva que funcione como una guía de intervención.

La estructura de dicho trabajo se organiza con un criterio de comparación que establece las relaciones entre dos ámbitos diferentes, por un lado, la entidad jurídica del estado y por el otro, la entidad jurídica privada para demostrar que el ejercicio de la auditoría en el sector público y en particular, en las *Empresas Públicas*, es diferente al del sector privado. Esta delimitación y recorte obedece a la necesidad de mostrar la observación, el análisis y la descripción de la propuesta en correspondencia con las diferentes consecuencias de las funciones y responsabilidades que afectan a cada una de las dos entidades.

Desde este lugar, en la primera parte se analizará **el ámbito de trabajo del auditor en las empresas públicas** y en las empresas privadas. Luego, en la segunda parte, se abordará **la especificidad del proceso de auditoría en el sector público**. O sea que verá el desempeño del auditor, sus funciones, la normativa legal de incumbencia y los resultados, identificando similitudes y diferencias con la actuación del auditor en el sector privado. En la tercera parte, se desarrollarán los postulados necesarios para confeccionar un manual de normas técnicas aplicables a las auditorías en las *Empresas Públicas del Tribunal de Cuentas de la provincia de Río Negro (TCRN)*. Finalmente se expondrán las conclusiones del tema.

INTRODUCCION

Para comenzar, es necesario realizar algunas aclaraciones de orden legislativo que ayudarán a comprender el planteo del problema. El Estado Nacional y Provincial ha incorporado instituciones que tienen como fundamento la existencia del control de los fondos públicos. En cuanto al control de la hacienda pública se encuentra reservado a las siguientes *Instituciones Fiscalizadoras*: la *Sindicatura General de la Nación (SGN)*, la *Auditoria General de la Nación (AGN)*, *Tribunales de Cuentas (TC)*, entre otros.

En consecuencia, a nivel provincial según las potestades otorgadas por la *Constitución Nacional* en su Artículo N° 5, cada provincia se encuentra facultada para dictar sus propias normas y crear sus propios organismos.

Por su parte, la *Constitución de la Provincia de Río Negro* determina que la organización del control externo estará dada por tres órganos de control externo: el Tribunal de Cuentas, la Fiscalía de Investigaciones Administrativas y la Defensoría del Pueblo.

De esta manera, el marco legal conforme a la *Ley de Administración Financiera* establece que: "...las Empresas y Sociedades del Estado integran el Sector Público Nacional junto a la Administración Nacional..." (Ley N° 24.156, arts. 8° y 9°).

Asimismo, en la Provincia de Río Negro, la *Ley de Administración Financiera y Control Interno del Sector Público Provincial N° 3186*, sancionada el 22/12/1997, sigue la *Ley Nacional N° 24.156* que define el Sistema de Administración Financiera de la Provincia y que son los mismos sistemas que en la Administración Pública Nacional. Cada uno de ellos está a cargo de un órgano rector definido por el Poder Ejecutivo y estipula entre su articulado algunas consideraciones a tener en cuenta. La misma establece en su articulado algunas consideraciones a tener en cuenta:

Artículo 1° - La presente Ley regirá los sistemas de administración financiera y el sistema de control interno, que serán de aplicación en todo el sector público provincial.

Artículo 2° - A los efectos de esta Ley, el sector público provincial estará integrado por:

a) La administración provincial, conformada por la administración central, Poderes Legislativo y Judicial y los organismos descentralizados, comprendiendo estos últimos a las entidades que, cualquiera sea la denominación con que fueran creadas, tengan patrimonio propio y personería jurídica y a los Entes de Desarrollo que crea el artículo 110 de la Constitución Provincial.

b) Sociedades del Estado, Sociedades Anónimas y todas aquellas empresas donde el Estado tenga participación mayoritaria en el capital o en la formación de las decisiones

societarias, a quienes serán de aplicación las disposiciones de esta Ley en forma supletoria.

Según esta normativa, las Empresas Públicas se encuentran situadas dentro del Sector Público Provincial de Río Negro, ya que la *Constitución Provincial* en su Artículo 161º determina que el Tribunal de Cuentas: “es el órgano de control externo con autonomía funcional que estará integrado por 3 miembros”.

A su vez, la *Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas de la Provincia de Río Negro* K N° 2747 que reglamenta los artículos 161, 162, 163, 166 y 169 de la Constitución Provincial en cuanto a sus requisitos, atribuciones (facultades y deberes), disposiciones comunes de los órganos de control externos; establece en su Capítulo XVI Artículo 91º la organización interna con respecto a las auditorías de las empresas públicas estableciendo que:

...dentro de la estructura del Tribunal de Cuentas debe incluirse un área a cargo de un vocal que atienda el control externo de las empresas públicas. Las auditorías deben realizarse una vez al año independientemente de las que se realizara en cualquier momento y sin previo aviso. Los Informes son tratados en plenario del Tribunal y se incluyen en el informe anual que se eleva a la Legislatura.

En este punto se aclarara que para el sector público no existen normas de auditorías aprobadas por organismos profesionales como para el sector privado, sino que solo existen las dictadas por el Estado Nacional u otros organismos públicos. En consecuencia, no hay uniformidad en las normas. Esto ocurre por ejemplo con la *Ley Nacional* N° 24.156 de *Administración Financiera y Control del Estado*; las *Normas de Auditoría Interna Gubernamental* emitidas por la SIGEN; las *Normas de Auditoría Externa de la Auditoría General de la Nación*; las *Normas de Auditoría Externa para el Sector Público del Secretariado Permanente de Tribunales de Cuentas de la República Argentina*. Es decir que en su injerencia, la normativa sobre auditoría existente, no es de aplicación uniforme en el sector público, o sea que para el sector gubernamental solamente hay normas desarrolladas y ejecutadas por los propios organismos estatales, además con la particularidad que tampoco entre ellos comparten un criterio de uniformidad.

A causa de ello, se observa que el proceso de auditoría queda en manos del profesional que cumple funciones y que solo cuenta con su formación académica y conocimientos en base a su desempeño en el ámbito privado. Por ello, debe por mérito

propio adecuar su labor al sector público desde las normas contables del ámbito privado, tratando de acomodar las notorias diferencias y asumiendo otras responsabilidades en relación con su ámbito de actuación. Para llevar a cabo las funciones como Auditor Externo, se advierte una situación conflictiva que tiene su origen en la posible colisión entre lo establecido por una normativa legal en particular y lo establecido por las normas técnicas profesionales, situación por la cual se necesita desarrollarlas en conjunto.

Por ello, y en virtud de lo mencionado, el trabajo tiene como objetivo evaluar la necesidad de producir documentación preceptiva para confeccionar un manual que unifique en un cuerpo normado técnicas y procedimientos de auditoria posibles de aplicar a los controles externos llevados a cabo por el Tribunal de Cuentas de la Provincia de Río Negro y en particular para que el área de Empresas Públicas con el fin de aplicarse de manera pura o en forma de guía para facilitar las tareas de auditorías.

Para realizarlo se tendrá en cuenta las *Normas de Auditoria Externa del Sector Público* dictadas por el Instituto de Estudios Técnicos e Investigaciones del Secretariado Permanente de Tribunales de Cuentas, Órganos y Organismos Públicos de Control Externo de la República Argentina (S.P.T.C.R.A.).¹ como así también la normativa aplicada a las empresas por la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas (*Resolución Técnica N° 37*), las que no se encuentran aprobadas en la actualidad por el Tribunal de Cuentas de Río Negro (T.C.R.N.).

Por eso, es menester considerar que las auditorías de las Empresas Públicas, están reguladas por Normas Legales y Profesionales que tienen por objeto, entre otros, servir de guía al Auditor Gubernamental cuando éste ejecuta su trabajo, ya que los mismos, asumen responsabilidades, en su doble carácter de agentes públicos y profesionales, debiendo respetar las normas legales y profesionales que sean pertinentes al cumplimiento de la tarea.

Para esbozar lo que se enuncia en el párrafo anterior, el trabajo se estructura a partir de la comparación entre los dos ámbitos de injerencia: la entidad jurídica del estado y la entidad jurídica privada para demostrar que el ejercicio de la auditoría en el sector público

¹ Que es una asociación civil constituida por Tribunales de Cuentas y Organismos Públicos de Control Externo de las Provincias y Municipios Argentinos, cuyos fines son la investigación, información, asistencia técnica, capacitación, estudio y especialización en las materias relativas al control y fiscalización de la Hacienda Pública, y la tutela del respeto institucional de los controladores externos. Reúne un compilado de doctrina, trabajos de investigación, legislación nacional e internacional, noticias de todo el país y una vasta cantidad de información específica relacionada con el quehacer cotidiano de estos organismos.

y en particular en las Empresas Públicas, es diferente y produce, en relación con el ámbito privado, otras consecuencias que implican otras funciones y responsabilidades en el proceso hasta llegar a realizar su dictamen sobre las tareas realizadas en las auditorías de Empresas Públicas a través de su Informe.

CAPÍTULO I: EMPRESAS PÚBLICAS - EMPRESAS PRIVADAS

1.1 Ámbito de Actuación del Auditor

El ámbito de actuación del auditor difiere si la auditoría se efectúa en una entidad jurídica del Estado o en una entidad jurídica privada.

La empresa llamada pública es un ente manejado en su totalidad por el Estado, sea nacional, provincial o municipal, en tanto que una empresa privada es una organización independiente del control del estado con el objeto primordial de satisfacer necesidades de los consumidores.

Conforme la *Ley de Administración Financiera*:

...las Empresas y Sociedades del Estado integran el Sector Público Nacional junto a la Administración Nacional. Las Empresas y Sociedades del Estado abarcan a las empresas del Estado, las sociedades del Estado, las Sociedades Anónimas con participación estatal mayoritaria, las Sociedades de economía mixta y todas aquellas otras organizaciones empresariales donde el Estado tenga participación mayoritaria en el capital o en la formación de las decisiones mayoritarias. (Ley N° 24.156, arts. 8° y 9°)

Por su parte, en la Provincia de Río Negro, la normativa vigente es la *Ley de Administración Financiera y Control Interno del Sector Público Provincial N° 3186*, define en su Artículo 2° -

...que el sector público provincial estará integrado por:

b) Sociedades del Estado, Sociedades Anónimas y todas aquellas empresas donde el Estado tenga participación mayoritaria en el capital o en la formación de las decisiones societarias, a quienes serán de aplicación las disposiciones de esta Ley en forma supletoria.

1.2 Sujeto Auditado

Una vez ubicadas a las Empresas Públicas dentro del sector público provincial, corresponde identificar a los sujetos auditados sobre los cuales se aplicará el procedimiento de un manual de auditoria, por ello se mencionarán las principales características de los entes técnicamente auditables.

En primer lugar definiremos a las Sociedades del Estado, las cuales son las comprendidas en la *Ley N° 20.705* y en su Artículo 1 como:

...aquellas que, con exclusión de toda participación de capitales privados, constituyan el estado nacional, los estados provinciales, los municipios, los organismos estatales legalmente autorizados al efecto o las sociedades que se constituyan en orden a lo establecido por la presente ley, para desarrollar actividades de carácter industrial y comercial o explorar servicios públicos.

A su vez, sus principales características son:

1. Su funcionamiento y constitución son regulados por las normas que regulan las sociedades anónimas (*Ley N° 19.550* y mod.), en cuanto y en tanto fueren compatibles con las disposiciones de la *Ley N° 20.705* (art. 2. *Ley N° 20.705*).
2. No se pueden transformar en sociedades anónimas con participación estatal mayoritaria (éstas últimas regladas por el art. N° 308 y concordantes de la *Ley N° 19.550* y mod.) ni admitir, bajo cualquier modalidad, la incorporación de capitales privados (art. 3 *Ley N° 20.705*).
3. No podrán ser declaradas en quiebra y sólo podrán ser liquidadas mediante autorización legislativa (art. 5. *Ley N° 20.705*).
4. Las leyes de contabilidad, de obras públicas y de procedimientos administrativos (art.6 *Ley N° 20.705*) no les son de aplicación.

En segundo lugar se definiremos las *Sociedades Comerciales* como aquellas que se encuentran contempladas en la *Ley N° 19.550* y mod. y art. 1, a saber:

Habrá sociedad comercial cuando dos o más personas en forma organizada, conforme a uno de los tipos previstos en esta ley, se obliguen a realizar aportes para aplicarlos a la

producción o intercambio de bienes o servicios participando de los beneficios y soportando las pérdidas.

Por su parte, sus características principales son:

1. Tipicidad fijada por ley;
2. Control estatal a través del Registro Público de Comercio (excepto para las irregulares), quien es el encargado de otorgar la personería jurídica;
3. Fin de lucro;
4. Constitución de órganos para su existencia y funcionamiento: Órganos de Gobierno; Administración; Fiscalización;
5. Obligatoriedad de llevar documentación y una contabilidad de acuerdo a las pautas de la ley.

A continuación se intentará establecer algunas similitudes y diferencias en relación a los aspectos legales y de funcionamiento propio de cada uno, en los cuales el auditor debe trabajar e indagar a los fines de formarse una opinión.

1.3 Caracterización de las Empresas Públicas que la distinguen de la Privada

A continuación se señalan las características de la empresa pública y sus distinciones con la empresa privada. A su vez, se explicitarán algunas consecuencias que fundamentan mi hipótesis sobre la necesidad de la elaboración de un manual de procedimientos.

1. El objetivo de la empresa pública no es único y además es cambiante porque posee una multiplicidad de objetivos que muchas veces se vuelven contradictorios. Estos se dirimen entre los representantes del pueblo (parlamentarios) y los representantes del gobierno (poder ejecutivo).

Cabe aclarar que la contingencia se debe a los cambios de Gobierno, donde generalmente se toman decisiones que modifican direcciones y se fijan metas, fines y objetivos que pueden llegar hasta ser contradictorios con lo que se fijó anteriormente en

el otro gabinete. Como consecuencia, los directivos de empresas públicas no pueden tomar decisiones de medio y largo plazo, produciendo costos en la eficiencia.

2. La empresa pública no está sujeta al control exterior de los mercados de capitales.

Los precios de las acciones de la empresa en el mercado de capitales contienen información sobre el futuro de la empresa y, en consecuencia se pueden utilizar como un método para evaluar efectos de las decisiones de los directivos a largo plazo. Sin embargo, en el caso de la empresa pública, al no estar disponibles estos precios, se pierde un instrumento de control, reduciéndose así, los incentivos de la dirección a actuar adecuadamente.

3. La imposibilidad de quiebra de la empresa pública elimina otro instrumento de control de la dirección de una empresa. Esto ocasiona que cualquier variación negativa entre ingresos y gastos sea equilibrada por el Gobierno.
4. En la selección de los directivos de la empresa pública el carácter político es determinante. Como consecuencia los nombramientos de las autoridades no siempre se basan en criterios de capacidad de gestión o eficacia que sí son tenidos en cuenta en el sector privado sino que tienen en cuenta su relación con el grupo político.
5. En las empresas públicas interesa mostrar la adecuación de la gestión de los fondos públicos y verificar el cumplimiento de la legalidad, mientras que en las empresas privadas prevalece el interés por verificar que los estados contables reflejen razonablemente la información patrimonial del ente.

Todo lo mencionado nos permite inferir en una primera instancia, que las auditorías realizadas en el sector público y en particular en las Empresas Públicas (E.P.), difieren en gran medida con las efectuadas en el sector privado, planteando como premisa y objeto de estudio la necesidad de contar con un marco normativo para regular las contingencias.

1.4 Disposiciones aplicables a las Empresas Públicas en el Tribunal de Cuentas de la Provincia de Río Negro

El régimen establecido para las Empresas Públicas es la *Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas de la Provincia de Río Negro K N° 2747*, que determina en su Capítulo XVI en sus

art. 88 a 91 que el Tribunal de Cuentas provee a la designación de los miembros de las Sindicaturas Individuales y/o Colegiadas de las Sociedades con participación accionaria de la provincia. O sea que el Poder Ejecutivo propone la designación y la elección se efectúa por asamblea de accionistas.

Se aclara que los Síndicos o integrantes de la Comisión de Fiscalización no pueden pertenecer a la planta funcional o ser funcionarios, ni tener vinculación con los órganos de control interno y externo establecidos en la Constitución Provincial.

Por su parte, dentro de la estructura del Tribunal de Cuentas debe incluirse un área a cargo de un vocal que atienda el control externo de las empresas públicas. Las auditorias deben realizarse una vez al año independientemente de las que se realizara en cualquier momento y sin previo aviso.

Además, los Informes son tratados en plenario del Tribunal y se incluyen en el informe anual que se eleva a la Legislatura. Se recuerda que los Síndicos deben elevar al Tribunal informes periódicos por lo menos en forma trimestral, con copia a las empresas y sus responsables por los perjuicios que sufra el estado por el mal desempeño de sus funcionarios.

A su vez, hay que tener en cuenta que el T.C.R.N. dicto el Instructivo para Sindicaturas de Empresas Publicas (*Resolución. T n° 09/2002*) que se estructuró sobre la norma legal vigente (*Ley de Sociedades Comerciales 19550, Ley orgánica del Tribunal 2747, y las RT emitidas por la FACPCE, y sus normas concordantes y modificatorias*).

Por otro lado, la Sindicatura es una Institución de Control, que no asume representación de la Sociedad, sino la propia frente a determinadas obligaciones y al cometido de los administradores porque el Síndico es un funcionario impuesto por Ley. Su función esencial se limita al CONTROL DE LEGALIDAD que comprende básicamente, controles de legalidad y controles contables que se detallan a continuación:

1. El Control de legalidad significa una actividad de vigilancia sobre el cumplimiento por parte del Directorio de la normativa vigente (Ley, Estatutos Sociales, Reglamentos y decisiones asamblearias).

2. El Control Contable comprenden aquellos que deben realizarse en forma periódica al menos cada tres meses y la auditoria de estados contables correspondiente al cierre del ejercicio económico de la Sociedad.

A su vez, las FUNCIONES del Síndico se pueden agrupar en:

1. Las que se refieren al control periódico de los fondos y valores, el cumplimiento de las obligaciones y el examen de los libros de comercio y de la documentación societaria;
2. La de presentación a la Asamblea de Accionistas de un informe fundado sobre la situación económica-financiera de la Sociedad, dictaminando sobre la Memoria y los Estados Contables;

Además es necesario aclarar que el Art. N° 95 de la *Ley K N° 2747* determina que son responsables por los perjuicios que sufra el Estado por el mal desempeño de su cargo o función, además de las responsabilidades que determinan las leyes específicas. En relación a los deberes determina que deberán elevar al Tribunal, informes periódicos, por lo menos en forma trimestral, remitiendo copia a los responsables de las empresas. La resolución N° 19/2006 modificada por la *Resolución N° 15/2007* establece en 35 días corridos, contados a partir del vencimiento de cada trimestre calendario, como plazo máximo de presentación de los informes.

Asimismo la *Resolución N° 05/1994* en su art. 11 inc. II punto 4 enmarca las obligaciones de los Síndicos Miembros de la Comisión Fiscalizadora y el Tribunal de Cuentas determina las tareas que hacen a las funciones recurrentes que son:

1. Fiscalizar la administración de la sociedad, a cuyo efecto examinará los libros y documentación siempre que lo juzgue conveniente y, por lo menos, una vez cada tres meses.
2. Verificar en igual forma y periodicidad las disponibilidades y títulos valores, así como las obligaciones y su cumplimiento, igualmente puede solicitar la confección de balances de comprobación.

3. Asistir con voz pero sin voto, a las reuniones del Directorio, del Comité Ejecutivo y de la Asamblea, a todas las cuales debe ser citado.
4. Controlar la constitución y subsistencia de la garantía de los directores y recabar las medidas necesarias para corregir cualquier irregularidad.
5. Presentar a la Asamblea Ordinaria un informe escrito y fundado sobre la situación económica y financiera de la Sociedad, dictaminando sobre la Memoria, Inventario, Balance y Estado de Resultados.
6. Vigilar que los órganos den debido cumplimiento a la Ley, Estatuto, reglamento y decisiones asamblearias.

Como se observa, existe normativa en el T.C.R.N. concerniente al funcionamiento de las Sindicaturas de Empresas Publicas que ejercen el control interno de las mismas como se detalló precedentemente. De esta manera, este punto del trabajo ayuda a fundamentar la explicitación de la ausencia del manual y visualizar la necesidad de este tipo de herramientas.

CAPÍTULO II: AUDITORIA

2.1 Auditoria en el Sector Público

Actualmente, las administraciones públicas adoptan nuevas formas de gestión pública, donde presenta especial relevancia la transparencia informativa y el control. Ello se debe fundamentalmente a que el ciudadano es el elemento más importante en la gestión pública y el principal destinatario de la información.

Como consecuencia, la rendición de cuentas de la gestión pública adopta un nuevo concepto al dirigirse principalmente a los ciudadanos, ya que en última instancia son los que financian la actividad pública a través de los impuestos.

En los países democráticos, los Tribunales de Cuentas u Organismos equivalentes de control externo, son los encargados de examinar la legalidad de la gestión financiera y el cumplimiento del presupuesto de las administraciones públicas, así como la confiabilidad de la información contable presentada. Tradicionalmente los organismos de control externo,

sólo realizaban el control de cumplimiento del presupuesto, habiéndose ampliado en la actualidad sus objetivos a auditorías operativas y en muchos casos, incluso realizan funciones consultivas y de asesoramiento.

2.2 Normas de Auditoria

Las Normas de Auditoría constituyen el marco normativo de toda labor de Fiscalización de la Hacienda Pública, independientemente de su forma o contenido. Estas Normas no invalidan leyes o reglamentos, simplemente son directrices generales que permiten al auditor realizar su trabajo con la eficiencia y efectividad que el mismo requiere.

Entendemos por *Norma* según la Real Academia Española “regla que se debe seguir o a que se deben ajustar las conductas, tareas, actividades, etc.”² Es así como, las *Normas de Auditoría* constituyen el marco dentro del cual el Contador Público debe ejercer su actividad como Auditor. La existencia de normas de uso obligatorio no significa una restricción a la libertad profesional sino, por el contrario, una contribución que la profesión brinda a la comunidad de manera que la auditoría pueda ofrecer la confiabilidad por ella requerida.

A su vez, la *Auditoría* es una forma de aplicar el control, por lo cual debemos conceptualizar al control como comprobación, inspección, examen. Además, según la doctrina, es una función de censura que surge como necesaria para la gestión de la Hacienda Pública. El Dr. Cayetano Licciardo³, distingue el control como concepto y el control como ejercicio del poder. Manifiesta que la hacienda pública, es una función y por lo tanto, hace al ejercicio del poder porque está vinculada al cumplimiento de la voluntad del Estado.

² *Diccionario Enciclopédico* – Ed. RUY DIAZ – 1992

³ El Dr. Cayetano Antonio Licciardo Nació el 19 de julio de 1923, en Ensenada – Provincia de Buenos Aires – y falleció en la Capital Federal, el 30 de octubre de 1999. Contador de profesión, fue un hombre público trascendente. Repartió su intensa actividad entre la administración pública, la docencia universitaria, la labor empresarial privada y numerosas instituciones como la Acción Católica Argentina.

En la administración pública nacional ejerció los cargos de Subsecretario de Hacienda, Subsecretario del Presupuesto, Ministro de Hacienda y Finanzas y Ministro de Educación.

En bancos oficiales, fue director del Banco Central de la República Argentina, asesor del Presidente del Banco Central y director del Banco Nacional de Desarrollo.

Como docente universitario fue profesor y decano de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de La Plata.

Ahora bien, sabemos hasta ahora que la *Auditoría* es la forma más utilizada en el control de la Hacienda Pública, por eso debemos definir entonces a la Auditoría Gubernamental como:

El examen independiente, objetivo, sistemático y profesional de las operaciones financieras y administrativas de entes públicos, luego de su ejecución con el propósito de la evaluación y verificación de las mismas y la presentación de un informe conteniendo explicaciones sobre hallazgos realizados, con conclusiones y recomendaciones para futuras acciones de los agentes responsables. En caso de examinar su estado financiero se expondrá una opinión sobre la razonabilidad de su presentación. (*Manual de Auditoría Gubernamental para países en desarrollo* - New York 1977).

Sin embargo, aunque en la actualidad las *Normas de Auditoría* propuestas y aprobadas por el S.P.T.C.R.A. son las *Normas de Auditoría Externa para el Sector Público*, la provincia de Río Negro aun no las adopto, ni las adecuó a las disposiciones vigentes de la *Resolución Técnica N° 37*. Estas normas, se centran mayormente en definir el sistema de control Integral e Integrado, o sea que debe contener los procedimientos de auditoría y el contenido de informes producto del trabajo efectuado. Asimismo, en el caso del sector público son emanadas por un Órgano Superior, como puede ser el Secretariado Permanente de Tribunales de Cuenta de la República Argentina (S.P.T.C.R.A.), y sirven como base para que los distintos Organismos de Control Externo (O.C.E.) que forman el mismo, dicten sus propias normas de Control.

Por eso consideramos que esta situación necesita revertirse para avanzar en pos de un control más eficaz y más eficiente para lograr una ejecución con economicidad.

Recordemos que en la profesión de Ciencias Económicas, los auditores que actúan en el ámbito privado, cuentan con normas de auditoría y es su obligación aplicarlas y respetarlas cuando realizan su trabajo profesional porque sirven de guía al profesional cuando este desarrolla su trabajo:

Así como las normas contables brindan el marco de referencia a la valuación y exposición de los estados financieros, las normas de auditoría establecen los lineamientos básicos que el profesional debe seguir en el cumplimiento de su labor de auditoría.⁴ (Carlos Slosse: 2000).

⁴ El Dr. Carlos Slosse es un destacado profesional, docente, investigador y autor de numerosas publicaciones y con una vasta e importante trayectoria entre lo que se destaca: docente de la UBA, ex decano de la UCA y autor del libro *Auditoría: nuevo enfoque empresarial*, ex Director del CECyT e integrante del CENCyA de la Federación Argentina de Consejos Profesionales.

Por esto, en este marco, se debería tener en cuenta en forma conjunta la *Resolución Técnica N° 37* de la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas y las Normas de Auditoría Externa para el Sector Público, dictadas por el Instituto de Estudios Técnicos e Investigaciones del Secretariado Permanente de Tribunales de Cuentas de la República Argentina, adaptadas en su caso a las Auditorías en Empresas Publicas Provinciales.

Es menester aclarar que las Normas Profesionales de Contabilidad y Auditoría son sancionadas por Organismos Profesionales. Por lo tanto, es necesario introducir el tema con la mención de los antecedentes de los organismos emisores y las normas más significativas sancionadas por ellos. A continuación se detalla su evolución para que se observe su delimitación:

1) Marco del *Decreto 5.103/1945*: sancionado el 2 de marzo de 1945 reglamentó el ejercicio de las siguientes profesiones de Ciencias Económicas:

- Doctor en Ciencias Económicas.
- Contador Público.
- Actuario.

Fue la primera reglamentación orgánica de la profesión, puesto que, antes de la sanción del Decreto, el ejercicio profesional se realizaba respetando la idoneidad de quien ejercitaba la práctica contable.

2) La *Ley N° 20.488*: sancionada el 23 de mayo de 1973 reglamenta las actividades de los Profesionales en Ciencias Económicas, derogando los Artículos 1 a 14 del decreto 5.103/1945.

Desde la *Ley N° 20.488*, las profesiones reglamentadas son:

- Licenciado en Economía.

- Contador Público.
- Licenciado en Administración.
- Actuario.

A diferencia de su norma antecesora, la Ley es de aplicación a todo profesional matriculado, con independencia de si su ejercicio lo efectúa en forma dependiente o independiente.

En cuanto a la actividad específica del Contador Público, el Artículo 13 determina que su tarea profesional puede dividirse en dos grandes áreas:

- En materia económica y contable.
- En materia judicial.

3) Las Asambleas Nacionales de Graduados: la VII Asamblea de Graduados en Ciencias Económicas, celebrada en Avellaneda en 1969, da un paso fundamental en la normativa sobre Contabilidad y Auditoría en la Argentina: aprobando en general los trabajos *Principios y Normas Técnico - Contables Generalmente Aceptadas para la preparación de los Estados Financieros y Forma y Contenido de los Estados Financieros para Empresas Comerciales e Industriales*, presentados por la Federación Argentina de Colegios de Graduados en Ciencias Económicas.

Adoptando las *Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas*. La Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas (F.A.C.P.C.E.) quedó constituida el 10 de Agosto de 1973, la misma agruparía a todos los Consejos Profesionales.

En lo que respecta a Resoluciones Técnicas debe someter a consulta por parte de los Consejos Profesionales los proyectos de las mismas, de modo tal que cada Consejo pueda hacer sugerencias e introducir modificaciones si lo consideran necesario.

En 1978, dictó la *Resolución Técnica N° 3* en materia de Auditoría, siendo la primer Resolución que se refería a este tema.

En la República Argentina, les corresponde a los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas dictar las normas de auditoría, en relación con los estados contables,

de acuerdo a lo establecido en el Art. 13 de la *Ley N° 20.488*; por lo tanto las normas profesionales de auditoría son normas legales.

El recorrido expone que la *Resolución Técnica N° 37, Normas de Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificación y Servicios Relacionados*, es la norma profesional vigente. Observamos así que sigue la estructura común a las Resoluciones Técnicas de la F.A.C.P.C.E. La misma desarrolla en la segunda parte en dos tramos, primero están las normas comunes de Auditoría aplicable a todos los encargos, y luego en cada encargo encontramos las normas para su desarrollo y las normas sobre informes específicas.

2.3 Normas de Auditoria para el Sector Público

El ejercicio de la actividad de Auditoría, cualquiera sea el ámbito donde se desarrolla, se basa en un conjunto de normas, las que surgieron inicialmente en el Sector Privado, orientadas exclusivamente para dictaminar los Estados Contables emitidos por las Empresas u otros Entes que luego se fueron extendiendo a otras labores de control, incluso en el Sector Público.

En algunos países además de normas de auditoría para el sector privado, existen normas de auditoría para el sector gubernamental que consideran adecuadamente las particularidades y necesidades del sector público en materia de control.

Todas las auditorias del Sector Público parten de objetivos distintos, dependiendo del tipo de auditoría que quieren llevar a cabo, sin embargo todas las auditorias del sector público contribuyen a la buena gobernanza ya que:

- Proporcionan a los usuarios previstos información independiente, objetiva y confiable, así como conclusiones u opiniones basadas en evidencia suficiente y apropiada relativa a las organizaciones públicas;
- Mejoran la rendición de cuentas y la transparencia, promoviendo la mejora continua y la confianza sostenida en el uso apropiado de los fondos y bienes públicos, y en el desempeño de la administración pública;

- Fortalecen la eficacia tanto de aquellos organismos que, dentro del marco constitucional, ejercen labores de supervisión general y funciones correctivas sobre el gobierno, como de los responsables de la administración de actividades financiadas con fondos públicos;
- Crean incentivos para el cambio, proporcionando conocimiento, análisis completos y recomendaciones de mejora bien fundamentadas;

En nuestro país no existen normas de auditoría para el sector público aprobadas por organismos profesionales. Las que existen son legisladas por los propios organismos estatales como ya he mencionado.

El control público en la República Argentina ha evidenciado en las últimas décadas modificaciones substanciales en los sistemas de control imperantes en la órbita pública. Esto fue causado por dos factores, uno normativo que surge con la sanción de la *Ley N° 24.156 de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional* y otro de índole instrumental resultante de una constante innovación tecnológica y operativa para enfrentar las necesidades de la administración pública, la cual debe seguir el ritmo de los tiempos modernos.

La *Ley de Administración Financiera* ha establecido cambios cualitativos en términos de control, porque incorpora como objetivos generales entre otros, los principios de economía, eficiencia y eficacia. Estos principios deben ser considerados en forma interrelacionada más que como conceptos separados, poniendo especial interés en la efectividad total de su aplicación.

Es así como, la *Ley N° 24.156* estableció, a partir del ejercicio financiero 1993, un nuevo régimen de administración financiera y de control del sector público nacional que está integrado por:

- La Administración Nacional (comprende Administración Central y Entes Descentralizados);
- Las Empresas y Sociedades del Estado (empresas, sociedades del estado, sociedades de economía mixta, etc.). Esta Ley crea dos nuevos organismos: la Sindicatura General de la Nación (SIGEN) y la Auditoría General de la Nación (AGN). Las

funciones de la SIGEN están relacionadas con el establecimiento y auditoría de los controles internos de las unidades integrantes del sector público. La Sindicatura General de la Nación, como Órgano de Control Interno del Poder Ejecutivo Nacional [Título 6-Del Sistema de Control Interno (arts. 96 al 115)], estableciéndose en el Artículo 104, inc:

- a) La facultad de dictar y aplicar normas de control interno, las que deberán ser coordinadas con la Auditoría General de la Nación;
- b) Emitir y supervisar la aplicación, por parte de las Unidades correspondientes, de las normas de Auditoría Interna.

Las tareas de la AGN son de control externo posterior y comprenden algunas de auditoría operativa y también la realización de exámenes para emitir dictámenes sobre los estados financieros de: entes integrantes sector público nacional; entes reguladores de servicios públicos; Municipalidad de la ciudad de Buenos Aires y el Banco Central.

La Auditoría General de la Nación, ente de Control Externo del Sector Público Nacional, dependiente del Congreso Nacional, con personería jurídica propia, e independencia funcional. [Título 7-Del Control Externo, Capítulo 1-Auditoría General de la Nación (arts. N° 116 al 127), incorporada a la *Constitución Nacional* de 1994, Artículo N° 75]. Disponiéndose en el Artículo N° 118, inc:

- i) los requisitos de idoneidad que deberán reunir los profesionales independientes de auditoría referidos en este Artículo y las normas técnicas a las que deberá ajustarse el trabajo de éstos y artículo N° 119, inc.
- d) Formular los criterios de control y auditoría y establecer las normas de auditoría externa, a ser utilizadas por la entidad.

Tales criterios y las normas derivadas deberán atender un modelo de control y auditoría externa integrada que abarque los aspectos financieros de legalidad y de economía, de eficiencia y eficacia.

La *Ley de Administración Financiera*, establece expresamente en su art. N° 104 normas de coordinación entre los sistemas de control interno (SIGEN) y externo (AGN), entidades que conforman los órganos rectores del Sistema de Control creado por esta Ley. Al respecto la Sindicatura General de la Nación dicta en abril de 1993 las Pautas de Auditoría Interna y la Auditoría General de la Nación en octubre de 1993, las Normas de

Auditoría Externa, en ambos casos se siguen los lineamientos de la Resolución Técnica N° 7 de la F.A.C.P.C.E.

Por su parte, el Secretariado Permanente de Tribunales de Cuentas, Órganos y Organismos Públicos de Control Externo de la República Argentina: Miembro afiliado a la Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (O.L.A.C.E.F.S.). A través del Instituto de Estudios Técnicos e Investigaciones (I.E.T.eI.), elaboró y aprobó las Normas de Auditoría Externa para el Sector Público, en mayo de 1994, las que deben tenerse en cuenta en las tareas de auditoría que realicen los Profesionales en Ciencias Económicas en los Organismos integrantes, para lo cual se debían dictar las respectivas normas que las adopten. Situación que aún no se dio en el T.C.R.N.

El sistema vigente tiende a efectuar controles integrales, que comprenden la evaluación de los recursos de índole financieros, humanos y físicos, observado si la administración de éstos se formuló bajo los principios de economía, eficiencia y eficacia, siendo uno de los objetivos más salientes de la auditoría integral el de efectuar recomendaciones que tengan por sentido la mejora de la gestión administrativa y financiera de la entidad sujeta a control:

El alcance de las funciones de la auditoría va más allá del simple control contable, para instalarse en los marcos de legalidad, de respeto al orden jurídico, y de gestión, en lo concerniente a la eficacia y eficiencia del desempeño, de todo ente que perciba, gaste o administre fondos públicos en virtud de una norma legal o con una finalidad público. (Madueño: 1998; 225).

El Tribunal de Cuentas de Río Negro a través de su *Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas de la Provincia de Río Negro K N° 2747* establece en sus artículos N° 11 y 12 sus funciones y atribuciones como órgano de control externo que se detallan a continuación:

Capítulo II – Funciones (art. 11):

1. Control de Legitimidad de lo ingresado e invertido en función del presupuesto por la administración centralizada y descentralizada, empresas del estado, sociedades con participación estatal mayoritaria y beneficiarios de de aportes provinciales;

2. Fiscalización y vigilancia del cumplimiento de los procedimientos administrativos y disposiciones legales;
3. Examen y Juicio de Cuentas de los responsables;
4. Juicio de Responsabilidad Administrativo, formulando los cargos si corresponde;
5. Investigaciones, promover las que resulten necesarias, a través de la FIA, con traslado de la documentación con que se cuente;
6. Intervención legal de la presente Ley en su ámbito de actuación;
7. Control Municipal cuando lo soliciten sus órganos competentes;
8. Informe Anual que se presenta en la legislatura con los resultados del control de gestión, emitiendo opinión sobre los procesos administrativos en uso, y recomendando reformas para prevenir irregularidades y mejorar la eficiencia administrativa;
9. Órganos de Fiscalización: proveer la designación de los órganos de fiscalización interna y externa de las empresas, sociedades, entidades crediticias, entes y organismos del Estado;
10. Dictamen sobre la cuenta de Inversión del presupuesto que el PE presenta a la legislatura para su aprobación.

Capítulo III – Facultades (Art. 12) A los fines del cumplimiento de sus funciones, el Tribunal tiene las siguientes facultades:

1. De Organización y Administración:

- Reglamento: dictarlo con aprobación de la legislatura y toda instrucción necesaria;
- Presupuesto: elaborar y elevar el proyecto a la legislatura para su consideración;
- Gestión Administrativa: autorizar y aprobar los gastos según el reglamento del poder legislativo. Su control externo lo realiza una comisión especial de la legislatura a la que efectúa las rendiciones de cuenta;
- Personal: designa y remueve al personal.

2. De Control:

- Análisis de los actos administrativos de la hacienda pública y observarlos si violan disposiciones legales;
- Informes: solicitar a los poderes públicos nacionales, provinciales o municipales, informes, antecedentes, documentación de dependencias de la administración provincial o municipal para cumplir con sus funciones. Es obligatorio para estos (órganos Provinciales y Municipales) dar respuesta a sus requerimientos dentro de los plazos fijados, en caso de no cumplir se aplican sanciones;
- Dictamen: solicitar informes a la Fiscalía de Estado y a organismos técnicos de la provincia;
- Requerimiento: solicitar informes a la Contaduría General del desarrollo y registro de las operaciones financiero-patrimoniales;
- Delegación: organizarlas en distintas dependencias de los organismos del estado, dentro y fuera de la capital provincial;
- Auditorias: constituirse en los organismos del estado para realizar auditorias, inspecciones, comprobaciones y verificaciones. Los responsables de los organismos sujetos a inspección tienen la obligación de entregar la documentación y responder inmediatamente cualquier explicación solicitada. En caso de negativa se puede requerir al auxilio de la fuerza pública;
- Rendición de Cuentas: requerir obligatoriamente las rendiciones de cuentas y fijar plazos para los morosos;
- Proponer y recomendar a la legislatura mejorar la legislación para optimizar el funcionamiento de la administración;
- Reglamentar la normativa de la Rendición de Cuentas.

3. De Aplicación de Multas: (hasta el 50% de la retribución mensual)

- A los responsables morosos de la rendición de cuentas al vencer el plazo intimado;

- A los responsables de violaciones legales aun cuando no le causaron perjuicio al Estado;
- A los que desobedecieran sus resoluciones.

CAPÍTULO III: MANUAL DE NORMAS TÉCNICAS PARA EL DESARROLLO DE LAS AUDITORIAS EN LAS EMPRESAS PÚBLICAS DEL T.C.R.N.

En esta apartado se desarrollará el planteo del trabajo que consiste en determinar la necesidad de contar con una herramienta de auditoría. Pero antes de comenzar se señalará los inconvenientes, variables y recomendaciones que aparecen a la hora de producir cambios en la gestión estatal y lo que se necesita para su ejecución. Sin embargo, ante ese panorama aparentemente complicado, existen algunos puntos en los que al menos profesionalmente podemos coincidir.

Como bien lo describe el Secretariado Permanente de Tribunales de Cuentas de la República Argentina en su desarrollo del Manual de Normas Técnicas de Fiscalización de la Hacienda Pública, en la elaboración de cualquier manual que unifique en un cuerpo normativo técnicas y procedimientos de auditorías posibles de aplicar en los controles gubernamentales, es imperioso señalar los inconvenientes con que se tropieza para producir cambios en la gestión estatal, como son los que derivarían de llevar una iniciativa de unificación como la antes mencionada, principalmente por las diferencias de enfoques y criterios que presentan las legislaciones y reglamentaciones vigentes en el Gobierno Nacional, y en los Estados Provinciales y Municipales en materia de fiscalización pública. Estos inconvenientes se deben por las resistencias al cambio; por la rigidez emergente del carácter legal - formal con que se maneja la hacienda pública; por las cuestiones relacionadas con las autonomías estatales; por las controversias políticas que casi siempre se entremezclan cuando se trata de temas referidos a las normas del estado, aun cuando esos temas fueren fundamentalmente de naturaleza científico - técnica como otras veces, intereses sectoriales difíciles de explicar.

De esta manera se coinciden en dos puntos:

- El Estado, en cualquiera de sus niveles (nacional, provincial o municipal) puede ser considerado y tipificado como una "persona única" y de la misma naturaleza en cuanto a las necesidades y requerimientos en materia de normas de fiscalización, difiriendo solamente en tamaño, complejidad, volumen de fondos presupuestarios, y otros por lo que resulta posible pensar que se pueden convenir normas de aplicación general para fiscalizar la gestión de todo el Estado.
- La hacienda pública posee características propias que la diferencian de la privada; si bien es cierto que existen parámetros comunes.

Por último, y para que la fiscalización de la hacienda pública opere de conformidad con el mandato constitucional y legal asignado a los Tribunales de Cuentas, es necesario dotarlo de los recursos materiales y humanos para su funcionamiento; en especial, este último altamente calificado y en permanente capacitación.

3.1 Aspectos Técnicos – Políticos – Institucionales

En primer lugar, dentro de los aspectos técnicos encontramos lo siguiente:

Auditar implica emitir informes, certificaciones, dictámenes o recomendaciones. Las Normas que para tal caso deben aplicarse están referidas al ejercicio de la auditoría externa de informes contables. En este caso la meta es emitir un informe mediante el cual el profesional expresa su opinión o declara que se abstiene de ello, sobre la información que contienen dichos estados.

Hay que tener presente como define en sus recomendaciones para la aplicación de las Normas de Auditoría Externa del Sector Público el S.P.T.C.R.A. que:

Las normas de auditorías que rigen para los profesionales en Ciencias Económicas, adaptadas al ámbito de aplicación de la Administración Pública, son consideradas una

herramienta idónea a insertar en los sistemas de control de los Tribunales de Cuentas de la República Argentina.

Para los Tribunales de Cuentas, controlar implica tener la potestad de prevenir y corregir irregularidades, aprobar o desaprobar las cuentas de los Entes Públicos, formular observaciones a los Funcionarios y cuentadantes, y juzgar las conductas administrativas; sin perjuicio de que, cuando las Normas lo habiliten, informe sobre la gestión.

En resumen, los Tribunales de Cuentas persiguen objetivos y metas más amplias que las referidas a las de auditorías de información contable.

Por todo ello es necesario: “definir un modelo que oriente y fundamente la operativa de los Tribunales de Cuentas, que cierre tanto del punto de vista conceptual como práctico”.

Para lograr dicho paradigma, el plan de trabajo debe seguir los siguientes lineamientos:

- 1) Definición de objetivos y metas de los Tribunales de Cuentas, a la luz de las respectivas Constituciones Provinciales y Leyes Orgánicas;
- 2) Definición de una estrategia operativa que oriente y fundamente el accionar del fiscal o auditor, que debe efectuar el control fijando objetivos particulares en función de la realidad imperante en cada ente y de las novedades que se produzcan, pero a la vez en un orden dirigido a alcanzar el horizonte operativo mencionado ut-supra (punto 1);
- 3) Insertar al Sistema de Control, que surja estructurado de 1) y 2), las normas de auditorías propuestas por la Comisión de Trabajo de *Normas de Auditoria*.

En segundo lugar, dentro de los aspectos políticos e institucionales más relevantes a tener en cuenta encontramos que:

- 1) Los Miembros y Funcionarios de los Tribunales de Cuentas por obligación funcional, profesional y ciudadana orgánicamente y en representación de dichos entes, deben ocupar el estado de incumbencia insoslayable que les compete en el ámbito de los poderes del Estado y, en especial, de las Legislaturas Provinciales, en la elaboración de las normas de fondo que rijan las actividades del Sector Público, en particular, las referidas a la Administración Financiera y control interno del Estado;

- 2) La inserción profesional en los distintos foros, entidades universitarias y profesionales, para participar en las áreas concernientes al Sector Público a nivel científico técnico, constituye en deber ineludible para los miembros y funcionarios de los Tribunales de Cuentas, debido a la especificidad de la materia en la cual están especializados; ya que todos los sectores de la sociedad potencialmente pueden emitir opiniones sobre el sector público, susceptibles de traducirse en normas de aplicación obligatoria;
- 3) Para que el control funcione de conformidad con el mandato Constitucional y/o Legal asignado a los Tribunales de Cuentas, es necesario dotarlo de los recursos humanos y materiales para su funcionamiento. En especial, elemento humano altamente calificado; lo cual implica capacitación especializada y continua dentro de una rutina planificada.

3.2 Marco Referencial para el Desarrollo del Manual

Los Tribunales de Cuentas son poseedores, por imperio de la Constitución y la Ley, de la atribución de Control de la Hacienda Pública. Para ello, poseen facultades, realizan actos y cumplen funciones, que son indelegables. Poseen Jurisdicción exclusiva/excluyente en el orden administrativo que no la tienen otros órganos, entes o personas, en materia del juicio de cuentas y del juicio administrativo de responsabilidad.

La auditoría, que es una herramienta del control y para la cual la profesión de Ciencias Económicas ha elaborado normas técnicas, también constituye una herramienta válida para la Hacienda Pública, a través de la cual los funcionarios públicos que se desempeñan en los órganos Superiores de Control ejercerán las atribuciones y facultades de control otorgadas por la *Constitución* y la Ley. En consecuencia, necesita contar con *Normas Técnicas* propias.

En este marco, las Normas de Auditoría una vez adaptadas deben insertarse en los sistemas de control de los Tribunales de Cuentas.

En la Hacienda Pública, la tarea de auditoría no tiene como culminación del trabajo técnico-profesional la elaboración de un informe, sino que en cualquier instancia del desarrollo de la tarea de control a partir de la emisión del informe, se habilitan los mecanismos, las atribuciones y las facultades propias del órgano de control, como ser la

aprobación o desaprobación de las cuentas, observaciones, reparos, juicio de cuentas o juicio administrativo de responsabilidad.

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

Todas las actividades de control que realicen los Tribunales de Cuentas deben estar necesariamente enmarcadas dentro del ámbito de competencia que les asignen las disposiciones legales.

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

3.3 Análisis comparativo de las normas de auditoría a aplicar en el Manual

Como ya expresamos, las Normas para desarrollar o plantear la necesidad de contar con un manual de aplicación en las auditorías de Empresas Públicas dentro del T.C.R.N serían la *Resolución Técnica N° 37* de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, y las Normas de Auditoría Externa para el Sector Público aprobadas por el Secretariado Permanente de Tribunales de Cuentas de la República Argentina. Que en la actualidad no se encuentran reguladas ni adoptadas por el T.C.R.N. A partir de las normas precitadas, las analizaremos, con sus consideraciones particulares referidas al sector público.

Las dos Normas presentan una estructura similar, aunque cabe destacar que la *Resolución Técnica N° 37*, entre las modificaciones que ha introducido respecto de la *Resolución Técnica N° 7*, amplía la cantidad de encargos profesionales que se pueden realizar; no contemplados algunos de ellos en el Manual aprobado por el S.P.T.C.R.A., por no realizarse en el Sector Público. También regulan la misma materia, sin embargo, presentan diferencias debido al tipo de ente al que cada una está enfocada.

Cabe aclarar que la *Resolución Técnica N° 37* al referirse al Profesional que efectúa la Auditoría lo denomina CONTADOR y el Manual lo nombra AUDITOR GUBERNAMENTAL.

Por otra parte, existen tres aspectos de relevancia: *Independencia, Documentación y Papeles de Trabajo y Responsabilidad del Auditor* que a continuación se expondrán para comprender la complejidad en el desarrollo y aplicación de un *Manual* que nos permita regular y encaminar la profesión de Auditor Gubernamental en pos del desarrollo de las auditorias en las Empresas Publicas que se postula a continuación en el trabajo bajo estudio.

3.3.1 Condición de Independencia

El principio general que da la norma es la condición de independencia con relación al sistema a auditar. La resolución establece las distintas situaciones a través de las cuales el auditor de estados contables no tendría independencia en relación al sistema. En este punto corresponde efectuar una reflexión sobre la repercusión que tiene la norma desde el punto de vista del auditor gubernamental.

En distintos ámbitos de discusión se han efectuado pronunciamientos en el sentido de que el auditor gubernamental, que se desempeña en relación de dependencia en un organismo de control no tiene la independencia suficiente porque es empleado del Estado y por ende está formando parte del sistema que se audita.

También se ha sostenido que los organismos de control no son independientes, por cuanto están formando parte del sistema. Esta última afirmación es inexacta ya que, por ejemplo, los Tribunales de Cuentas como Órganos de Control Público Externo de la Hacienda Pública en las Provincias, no pertenecen a la estructura formal de los entes que se auditan, no dependen de los recursos presupuestarios de dicho ente y por lo tanto no quedan identificados en ningún nivel de jerarquías de los mismos. Los Tribunales son independientes de los Poderes de los Estados Provinciales, sin conformar otro poder y con facultades para auto administrarse.⁵

En distintas ocasiones el Secretariado Permanente de Tribunales de Cuentas en nuestro país, ha reivindicado la cuestión de la independencia e incumbencia profesional con

⁵ Dromi, respecto del Tribunal de Cuentas dice que se trata de un órgano extra-poder vinculado con el órgano' legislativo, dotado de facultades fiscalizadoras que encierra en sí características fundamentales de los poderes clásicos del Estado, sin ser ninguno de ellos, al menos en los Estados que han organizado con rango constitucional la función de control...goza de independencia, en relación con los poderes del Estado y de autonomía e inviolabilidad funcional (Dromí: 1994; 547).

adecuados fundamentos doctrinarios, técnicos y legales; ante los embates que han intentado soslayar la incumbencia profesional de quienes, actuando como funcionarios de los Tribunales de Cuentas, concretan su ejercicio profesional en el sector público.⁶

La independencia es condición necesaria para el ejercicio de la auditoría, así lo establece una y otra norma, y su fundamento es darle mayor credibilidad a las conclusiones a las cuales arriba el contador y a todo lo manifestado en su Informe. También para beneficio de la profesión, a fin de que ésta conserve la credibilidad y la confianza frente a la sociedad, de lo contrario, los servicios profesionales como tales estarían seriamente cuestionados.

En el ámbito del Sector Público, la actividad del Auditor debe ejecutarse manteniendo *Independencia* respecto del Auditado, desarrollando su trabajo con objetividad e imparcialidad en la formulación de los juicios incluidos en sus planes e informes. 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.⁷

3.3.2 Documentación – Papeles de Trabajo

El auditor en el ejercicio de su tarea debe reunir elementos de juicio válidos y suficientes que respalden su informe. La problemática de la reunión de los elementos de juicio, está referida a las evidencias que deben recolectarse en el desempeño de la tarea, y que esas evidencias deben reunir una serie de atributos para formar el juicio del auditor, en lo referido a la información en su conjunto.

⁶ En la Resolución adoptada por el Secretariado Permanente en el mes de Nov. de 1991 en Villa Carlos Paz (Provincia de Córdoba), en su Art. 2 resuelve "Reafirmar la independencia profesional de los auditores gubernamentales en el área Auditoría Externa de Estados Contables de Empresas Públicas o Bancos Oficiales, por contar con todas las cualidades o condiciones necesarias para llevar adelante sus tareas".

⁷ Título II: *Normas sobre Auditoría Externa de Información Contable*. Capítulo I Condición Básica para el Ejercicio de la Auditoría Independencia: Artículo 13: El auditor gubernamental debe tener independencia con relación al ente al que se refiere la información contable.

Previo al proceso de la recolección de las evidencias, hay un paso muy importante, cual es efectuar inferencias sobre lo que es significativo y lo que no lo es, en el universo de la información a examinar.

La auditoría de entes públicos impone que el auditor gubernamental conozca o perciba cuales son los puntos críticos de la operatividad del auditado. Las evidencias deben ser pertinentes, o sea que tienen que referirse a la afirmación que se desea verificar; deben ser válidas porque se vincula con la fuerza de persuasión sobre el juicio del auditor y deben ser suficientes que se hayan obtenido en cantidad necesaria para sustentar los juicios.

Por su parte, en el caso del auditor gubernamental tiene que agregarse otra cualidad como es el de eficiente valor procesal, y queremos remarcar que esta cualidad es válida para el auditor gubernamental y que lo diferencia justamente del auditor privado.

Cuando decimos la necesaria cualidad de eficiente valor procesal de las evidencias es porque la auditoría gubernamental no termina en la elaboración de un informe, sino porque a partir de la emisión del informe y en cualquier instancia de la tarea de control se inician los mecanismos, las atribuciones y las facultades de los órganos de control estatales como son las observaciones, los reparos, las aprobaciones o desaprobaciones, los juicios de cuentas o juicios administrativos de responsabilidad.

Asimismo, la cuestión de la validez procesal significa poder sustentar y facilitar la confesión de cargos en instancias jurisdiccionales. Esto impone que, el auditor gubernamental deberá prestar especial atención a la documentación no sea afectada por vicios de procedimientos, u oportunidad, y/o esencia.

Además de las evidencias encontradas deberán surgir claros signos que permitan y faciliten la eventual determinación del presunto perjuicio fiscal.

De la lectura de ambas normas, puede observarse que la confección y la guarda de los papeles de trabajo, resulta fundamental en el desarrollo y la conclusión del trabajo de auditoría.

Por otro lado, *la Resolución Técnica N° 37* menciona un plazo de 10 años, a diferencia del Manual que establece que debe mantenerlos durante el tiempo que fijen las normas legales.

Para concluir podemos decir entonces que a medida que el auditor lleva a cabo las tareas necesarias y aplica los procedimientos para cumplir con el encargo profesional,

confecciona una serie de papeles que constituyen la prueba material del trabajo realizado. Además, en dichos papeles se deja constancia del alcance y extensión de las pruebas y de la suficiencia de los elementos de juicio en que sustenta su informe.⁸

3.3.3 Responsabilidad del Auditor

Al analizar la responsabilidad del profesional en los dos ámbitos privado y público, podemos manifestar que en todo ciudadano debe existir la conciencia de la importancia de ser responsable por sus actos, pero esa responsabilidad debe ser mayor cuando el ciudadano es además funcionario público.

Al auditor privado independiente, contratado por las autoridades del ente para realizar la auditoría de información de estados contables emitidos y aprobados por las mismas, es responsable por su opinión emitida sobre la razonabilidad de la información significativa contenida en dichos estados, considerados en su conjunto y tomando como parámetro las normas contables profesionales de valuación y exposición pertinentes. Por ello no debe interpretarse erróneamente que el auditor emite una opinión sobre la precisión o exactitud de la información contable en su conjunto. El contador público actuando en sus distintos roles, ya sea como asesor impositivo, liquidador, auditor externo o síndico societario no tiene la calidad de funcionario público a la que se refiere el Artículo. N° 77 del *Código Penal*. Por ende, no se encuentra obligado a denunciar los ilícitos de la normativa Penal Tributaria o de otro tipo.

⁸ Capítulo II: *Normas para el desarrollo de la Auditoría*. Artículo 16: A través del desarrollo de la tarea, el auditor gubernamental debe reunir elementos de juicios válidos y suficientes, que respalden su informe relativo a lo siguiente:

Inc. 1'.- Auditoría realizada para determinar la razonabilidad de la información contable presentada y la legalidad de la percepción e inversión de los fondos públicos.

Inc. 2'.- La revisión limitada de la Información contable correspondiente a períodos intermedios, con el alcance necesario para determinar la razonabilidad de la información contable presentada y la legalidad de la percepción e inversión de los fondos públicos referidas a estos períodos.

Inc. 3'.- Situaciones de hecho o comprobaciones especiales que no requieren la emisión de un juicio técnico (certificación).

Inc. 4'.- Investigaciones especiales.

Inc. 5'.- Cumplimiento de planes, programas y objetivos, y el desempeño económico y eficiente de la gestión.

Inc. 6'.- Las recomendaciones a formular.

Por su parte, al auditor gubernamental le asiste una doble responsabilidad, la profesional y la de ser un funcionario público. Es claro que para el auditor gubernamental su tarea implica mayor responsabilidad. A todas las responsabilidades de un auditor privado se le adicionan responsabilidades:

- Profesional en cuanto debe aplicar las normas contables legales, las normas contables profesionales y las normas propias del ente a auditar. Recordemos que un auditor privado aplicará solamente las normas contables profesionales.
- Otras que se le agregan a las propias de sus funciones como agente o funcionario público. Una de ellas sería la responsabilidad por el contenido ético que conlleva el cumplimiento de las particulares funciones que desempeña, lo que está implícito en la observancia de sus deberes, atento a la jerarquía que ostenta la Institución de Control a la que pertenece.⁹

⁹ Estas responsabilidades fueron reconocidas en *Resoluciones y Conclusiones de Congresos Nacionales de los Tribunales de Cuentas* en nuestro país. La *Resolución adoptada por el Secretariado Permanente de Tribunales de Cuentas*, dice:

Que la emisión de informes o dictámenes de Auditoría en todos los casos de Auditoría Gubernamental deberán estar suscriptos por Contadores Públicos, recayendo sobre éstos una responsabilidad adicional respecto al que dictamina en el ejercicio libre y es la que les compele por ser funcionarios públicos (Villa Carlos Paz, Córdoba, Noviembre 1991).

También las Conclusiones Generales de la Comisión N° 4 del XII Congreso Nacional de Tribunales de Cuentas de la República Argentina resuelve que: "debe acentuarse la responsabilidad de los funcionarios de los Tribunales de Cuentas por el contenido ético particular que está implícito en el cumplimiento de sus deberes" (Segunda). Y además que:

Los funcionarios de los Tribunales de Cuentas y Organismos de Control similares, se encuentran sujetos a idénticas responsabilidades que al resto de la administración pública en general, no obstante lo expresado, existen también responsabilidades específicas y propias de las funciones desarrolladas por los funcionarios de los Tribunales de Cuentas. (Sexta) (Comisión n° 4. Congreso Nacional de Tribunales de Cuentas. San Juan. Junio 1993).

Las Normas de Auditoria Externa de la Auditoría General de la Nación expresan sobre Responsabilidad que:

El auditor en la ejecución de su tarea, será responsable por el fiel cumplimiento de las disposiciones legales y normas aplicables a la auditoría gubernamental, por la selección de los métodos, técnicas y procedimientos empleados en el curso del examen y por las opiniones que emita en sus informes.

El Gerente General del área correspondiente deberá garantizar que se ha ejecutado la labor a entera conformidad con lo establecido en este cuerpo normativo y con las disposiciones legales que rigen la actividad. Que siendo la auditoría una actividad de aplicación de criterios y juicios profesionales, el auditor es responsable de cada una de las opiniones que emita.

En ese sentido sus informes deben estar ampliamente documentados y respaldados por evidencias que aseguren la validez de las conclusiones expresadas:

A esos fines, no deberá omitir procedimiento de auditoría alguno que le permita obtener evidencia, ni olvidar examinar alguna operación de importancia relevante. Deberá ser cuidadoso en el detalle y alcance de las pruebas a aplicar y en la elección de los procedimientos adecuados. (*Normas de Auditoría Externa. Auditoría General de la Nación. Illd. Responsabilidad. Pag. 28*).

El contenido de la norma citada determina claramente para el profesional auditor una responsabilidad profesional.

El informe de Auditoria en el particular sobre las Empresas Publicas debe contener una manifestación acerca de que la responsabilidad del contador es expresar una opinión sobre los estados contables basada en su auditoría, y que su examen se desarrolló de acuerdo con las normas de auditoría argentinas vigentes, entendiéndose como tales a las establecidas en la *Resolución Técnica*. El informe también debe explicar que las normas de auditoría exigen que el contador cumpla los requerimientos de ética y describir brevemente en qué consiste una auditoría y que objetivos persigue, así como señalar si los elementos de juicios obtenidos proporcionan o no una base suficiente y adecuada para su Dictamen.

3.4 Manual de Normas de Auditoria aplicables a las Empresas Públicas

Según lo desarrollado, es necesario contar con un *Manual* de normas procedimentales agrupadas porque permiten mejorar el control externo en forma económica, eficaz y eficiente sobre la Información Contable. Esa información conforma la base de toda auditoría realizada en las Empresas Publicas y por eso es importante considerar los postulados desarrollados en el Manual de Normas de Auditoria Externa para el Sector Publico del S.P.T.C.R.A. que en su articulado desarrolla pautas aplicables que son necesarias tener en cuenta en la planificación, desarrollo y ejecución del trabajo de

Auditoría en las Empresas Públicas planteados como objetivo de este trabajo. De esta manera mencionaremos sobre el *Artículo. N° 17* lo siguiente:

Para reunir los elementos de juicios válidos y suficientes que le permitan emitir su opinión sobre la información contable de un ente, el auditor gubernamental debe desarrollar su tarea siguiendo los pasos que se detallan a continuación:

- a) Obtener un conocimiento apropiado de la estructura del ente, sus operaciones y sistemas, las Normas legales que le son aplicables y características propias de sus actividades.
- b) Identificar el objeto del examen (los informes contables, las afirmaciones que los constituyen - existencia, pertenencia al ente, integridad, valuación y exposición - o lo que debieran contener).
- c) Evaluar la significación de lo que se debe examinar, teniendo en cuenta su naturaleza, la importancia de los posibles errores o irregularidades y el riesgo involucrado.
- d) Planificar en forma adecuada el trabajo de auditoría, teniendo en cuenta la finalidad del examen, el informe a emitir, las características del ente cuya información contable será objeto de la auditoría (naturaleza, envergadura y otros elementos) y las circunstancias particulares del caso. La planificación debe incluir la selección de los procedimientos a aplicar, su alcance, su distribución en el tiempo y la determinación de si han de ser realizados por el auditor gubernamental o por sus colaboradores. La planificación se debe formalizar por escrito y, dependiendo de la importancia del ente, debe comprender programas de trabajo detallados.
- e) Reunir los elementos de juicios válidos y suficientes que permitan respaldar su informe a través de la aplicación de los siguientes procedimientos de auditoría:
 - 1.- Evaluación de las actividades de control de los sistemas que son pertinentes a su revisión, siempre que, con relación a su tarea, el auditor decida depositar confianza en tales actividades. Esta evaluación es conveniente que se desarrolle en la primera etapa porque sirve de base para perfeccionar la planificación en cuanto a la naturaleza, extensión y oportunidad de las pruebas de auditoría a aplicar. El desarrollo de este procedimiento implica cumplir los siguientes pasos:
 - 1.1. Relevar las actividades formales de control de los sistemas que son pertinentes a su revisión.
 - 1.2. Comprobar que esas actividades formales de control de los sistemas se aplican en la práctica.
 - 1.3. Evaluar las actividades reales de control de los sistemas comparándolas con las que considere razonables en las circunstancias, para determinar los puntos débiles.
 - 1.4. Determinar el efecto de la evaluación mencionada sobre la planificación de modo de replantear, en su caso, la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría seleccionados previamente.
 - 1.5. Emitir, en su caso, un informe con las observaciones recogidas durante el desarrollo de la tarea y las sugerencias para el mejoramiento de las actividades de control de los sistemas examinados.
 - 2.- Cotejo de los informes contables con los registros de contabilidad.
 - 3.- Revisión de la correlación entre registros y entre éstos y la correspondiente documentación comprobatoria.
 - 4.- Verificación de formalidades legales.
 - 5.- Inspecciones oculares (por ejemplo: arqueos de caja, documentos e inversiones; observación de inventarios físicos; observación de la existencia de bienes de uso).
 - 6.- Obtención de confirmaciones directas de terceros (por ejemplo: bancos, clientes, proveedores, asesores legales).
 - 7.- Comprobaciones matemáticas.
 - 8.- Revisiones conceptuales.

- 9.- Comprobación de la información relacionada.
 - 10- Comprobaciones globales de razonabilidad (por ejemplo: análisis de razones y tendencias, análisis comparativo, investigación de fluctuaciones de significación).
 - 11- Examen de documentos importantes (por ejemplo: estatutos, pliegos de condiciones de contrataciones, contratos, actas, escrituras, y similares).
 - 12.- Preguntas a funcionarios y empleados del ente.
 13. - Obtención de una confirmación escrita de la Dirección del ente de las explicaciones e informaciones suministradas.
- Los procedimientos usuales enunciados pueden ser modificados, reemplazados por otros alternativos o suprimidos, atendiendo a las circunstancias de cada situación. En estos casos, el auditor gubernamental debe estar en condiciones de demostrar que el procedimiento usual no fue practicable o de razonable aplicación o que, a pesar de la modificación, reemplazo o supresión, pudo obtener elementos de juicios válidos y suficientes.
- Los procedimientos enunciados, en cuanto fueran de aplicación, deben ser utilizados además en la revisión de operaciones o de hechos posteriores a la fecha del cierre de los informes contables objeto de la auditoría, para verificar en qué medida pudieron afectarlos.
- En la aplicación de los procedimientos de auditoría, al auditor gubernamental debe tener en cuenta que puede actuar sobre bases selectivas, determinadas según su criterio exclusivamente o apoyándolo con el uso de métodos estadísticos.
- Controlar la ejecución de lo planificado con el fin de verificar el cumplimiento de los objetivos fijados y, en su caso, realizar en forma oportuna las modificaciones necesarias a la programación. Con tal propósito, el auditor gubernamental debe efectuar una revisión cuidadosa del trabajo de sus colaboradores a medida que se vaya desarrollando y una vez que ha sido completado.
- g) Evaluar la validez y suficiencia de los elementos de juicio examinados para respaldar el juicio del auditor gubernamental sobre las afirmaciones particulares contenidas en los informes contables. Para ello, el auditor, utilizando su criterio profesional debe hacer lo siguiente:
 - 1 Considerar su naturaleza y la forma en que se obtuvieron.
 2. Considerar la importancia relativa de lo examinado en su relación con el conjunto
 3. Estimar el grado de riesgo inherente que depende, en buena parte, del grado de seguridad que ofrezcan las actividades de control de los sistemas involucrados.
 - h) Sobre la base de los elementos de juicio obtenidos, el auditor gubernamental, debe formarse una opinión acerca de la razonabilidad de la información contable en su conjunto, de acuerdo con las normas contables profesionales, y sobre la legalidad de la percepción e inversión de los fondos públicos, de acuerdo con las normas legales vigentes.
 - i) Emitir su informe teniendo en cuenta las disposiciones legales, reglamentarias y profesionales que fueran de aplicación.

Para concluir retomaremos los postulados del *Artículo. 17*. Si analizamos los tratados precedentemente podemos decir que es necesario obtener un conocimiento apropiado de la estructura del ente objeto de la auditoría, o sea que el auditor gubernamental que toma contacto con una realidad distinta a la que puede contactar el auditor de entes privados. Esto es así por la situación de algunos entes públicos que se caracteriza por deficiencias de control interno, desorden administrativo y estructural y falta de identificación de los funcionarios con los objetivos de la gestión. En cuanto a la

identificación del objeto de examen la auditoría que efectúan los auditores gubernamentales, tiene similares objetivos de - auditoría que la de los entes privados: existencia, pertenencia, integridad, valuación y exposición. Pero cabe agregar en la auditoría pública el objetivo de legalidad, no lo encontramos en la privada. Con respecto a la evaluación de la significatividad de lo que debe examinarse respecto de los estados contables, puedo decir que esto se refiere a lo verdaderamente trascendente en la estructura y en las operaciones de los entes; con relación al riesgo involucrado, éste tiene su vinculación con la responsabilidad que tiene que asumir el auditor por la tarea que efectúa y los informes que emite. En consecuencia, el auditor debe meritar los riesgos de que se produzcan irregularidades y/o transgresiones. Por todo esto, decimos que una adecuada planificación es importante ya que los organismos de control estatales están alcanzados por hechos externos que influyen en la planificación de sus auditorías: opinión de medios de comunicación (sospechas o denuncias de corrupción); solicitudes de otros entes estatales; pedidos legislativos. De esta manera, el auditor gubernamental, deberá tener en cuenta tanto la legislación general de aplicación como la específica del ente auditado. Entre las normas legales a considerar se incluyen: Leyes y Decretos Reglamentarios; Resoluciones y Reglamentos Internos del ente; Estatutos; Normas Contractuales y otras normas aplicables.

Para terminar deberemos problematizar fundamentos, postulados y las dudas que nos arroja la confección del *Manual* que estructure pero que a su vez no limite otros criterios. Esto quiere decir que toda implementación del *Manual* debería permitirle al auditor gubernamental la planeación, el desarrollo y la ejecución de las auditorías realizadas sobre las empresas públicas, junto a la especialización y desarrollo académico constante de quienes ejercemos funciones gubernamentales de control. Para ello, a continuación se expondrán las conclusiones a las que se arribó.

CONCLUSIONES

En la primera parte del trabajo hemos señalado las diferencias y similitudes en el ejercicio de la auditoría en las empresas públicas y privadas como punto de partida para evaluar la creación e implementación de un manual normativo.

En primer lugar de acuerdo con la organización del trabajo, en el *capítulo I* se analizó el ámbito de actuación, se caracterizó al sujeto auditado y se examinó las disposiciones aplicables, pudiendo concluir que el ejercicio de la auditoría en una empresa pública es diferente y produce otras consecuencias en relación con el sector privado.

La conclusión enunciada, es el resultado primario de la elaboración del presente trabajo, que a través de un análisis minucioso del problema se llegó a validar. Las consideraciones que seguidamente exponemos así lo demuestran:

Podemos decir que las auditorías privadas y públicas no tienen iguales objetivos: mientras que las primeras tratan de verificar que los estados contables reflejen razonablemente la imagen de la empresa; las otras les interesa mostrar la adecuación de los fondos públicos y verificar el cumplimiento de la legalidad.

Por su parte, los ámbitos de actuación en la realización de la auditoría pública y privada, como hemos analizado, no son iguales. Por un lado, la auditoría privada realiza su trabajo en la hacienda privada; por el otro, la auditoría pública opera en la hacienda pública. Esto ocurre porque estas haciendas tienen diferencias fundamentales en cuanto a fines, origen, propiedad, organización y administración de capital.

Asimismo, no existen normas de auditoría aprobadas por organismos profesionales para el sector público. Solamente hay normas dictadas por los propios organismos estatales: Ley Nacional de Administración Financiera; Normas de Auditoría Interna Gubernamental aprobadas por la SIGEN; Normas de Auditoría Externa emitidas por la Auditoría General de la Nación; Normas de Auditoría Externa para el Sector Público emitidas por el Secretariado Permanente de Tribunales de Cuentas de la República Argentina.

A su vez, tampoco existe uniformidad en las normas de auditoría usadas en el mismo sector público. Por esto, mientras que la Ley de Administración Financiera trata la auditoría en una concepción moderna: integral u operativa, existen estados provinciales en cuya

normativa la auditoría gubernamental responde al concepto tradicional del control de cumplimiento del presupuesto.

Por otra parte, como lo hemos señalado, la auditoría en la *Empresa Pública* tiene características particulares respecto de la privada, entre las que podemos citar se encuentran:

- a) Las evidencias deben ser de eficiente valor procesal;
- b) Se agregan objetivos de legalidad en el objeto de examen;
- c) Se deben merituar los riesgos de que se produzcan irregularidades;
- d) Su campo de actuación es la hacienda pública con alto contenido de riesgo.

Es así como, los papeles de trabajo en la auditoría de una empresa pública constituyen un elemento de prueba de las tareas realizadas por el auditor. Sus informes de auditoría gubernamentales no tienen la misma relevancia que los del sector privado; Esto se debe a que los usuarios de la información contable son más numerosos, entre ellos, los ciudadanos; Dichos informes son complejos, de difícil comprensión, no estandarizados y diversificados, debido a los múltiples organismos que conforman el sector público.

Otra de las conclusiones es que el auditor estatal ante los posibles casos de corrupción, asume otras responsabilidades. Debe utilizar distintos procedimientos de auditoría en forma complementaria para la realización de su tarea. Como ya se delimitó anteriormente no son confiables los sistemas de información contable de la hacienda pública, ya que generalmente presentan importantes deficiencias estructurales que constituyen cuellos de botella que traban y dificultan los avances en la materia. Según lo expuesto, el auditor público tiene mayor responsabilidad, ya que en la hacienda pública, estos fenómenos de ilícitos y de corrupción, se denominan irregularidades y en la hacienda privada, fraudes; mientras que el auditor privado independiente no tiene ninguna obligación de denunciar la presunta comisión de un delito; en cambio el auditor público, como funcionario, tiene la obligación de denuncia de los delitos perseguibles de oficio.

En conclusión, el ejercicio de la auditoría pública exige para el auditor una especialización adicional en razón de la complejidad de los entes públicos, la trascendencia

social del ejercicio del control sobre la administración pública y todas las particularidades que esta representa.

En segundo lugar, en el *Capítulo II* se trabajó el desarrollo del manual basado en dos Normas: en primer lugar la *Resolución Técnica N° 37* y en segundo lugar, las *Normas propias de Auditoria Externa* para el Sector Público aprobadas por el Secretariado Permanente de Tribunales de Cuentas, Órganos y Organismos Públicos de Control Externo de la República Argentina (S.P.T.C.R.A.).

En este punto cabe aclarar que la *Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas* de la Provincia de Río Negro K N° 2747, no hace referencia a la *Resolución Técnica N° 37* de la F.A.C.P.C.E., ni a las normas de auditoría externa aprobadas por S.P.T.C.R.A. Por eso, en la actualidad esperamos que las mismas se adopten en nuestra provincia.

Por todo ello, queda probado que es necesario adaptar las Normas Públicas a la Resolución Técnica N° 37 de la F.A.C.P.C.E., permitiendo así al Profesional que se desempeña como Auditor Gubernamental, desarrollar su actividad conforme a las normas que rigen su profesión.

Por lo cual a través de la aplicación de las Normas descriptas, durante el desarrollo de las tareas de Auditoría, el Auditor Gubernamental estaría logrando:

- a) Garantizar mecanismos de control sólidos y efectivos para generalizar la confianza social, que es hoy, uno de los más importantes desafíos de los estados modernos
- b) Reconocer la importancia del Control de Gestión, como un sistema de retroalimentación que brinda una visión global y abarcativa de la organización, cuyo objetivo es medir e informar sobre la eficacia de los objetivos previstos y la utilización de los recursos públicos en forma económica y eficiente, además de medir el impacto en términos de calidad y satisfacción del usuario.
- c) Propender al diseño de estrategias que permitan responder las demandas ciudadanas con eficacia y calidad.
- d) Formular el plan, profundizando el conocimiento de la organización y programas a auditar, los riesgos asociados y en función de ellos, determinar los procedimientos,

obteniendo así evidencias que permitan realizar las recomendaciones, para subsanar las deficiencias y prevenir que se reiteren en el futuro.

En tercer lugar, en relación con el *Capítulo III*, concluimos que la propuesta de *Manual* unifica en un cuerpo normalizado técnicas y procedimientos de auditoría posibles de aplicar en los controles gubernamentales. Por eso, es necesario destacar su carácter meramente enunciativo de Normas Técnicas que podrían ser aplicadas de manera pura o como una guía para facilitar las tareas de control externo público.

Según lo que se plantea, para que el control funcione de conformidad con el mandato Constitucional y/o Legal asignado a los Tribunales de Cuentas, decimos que es necesario dotarlo de los recursos humanos calificados y materiales para su funcionamiento.

Si bien, el trabajo tuvo como objetivo aportar las bases o principios que se deben tener en cuenta, al momento de redactar el marco normativo en lo referente a los criterios necesarios que cualquier auditor debe seguir, y que además son esenciales para la credibilidad, calidad y profesionalismo del control de la Hacienda Pública. Para poder llevar a cabo la auditoría con un nivel alto de fiabilidad, es necesario que quienes realicen estas tareas, cuenten con conocimientos, habilidades y experiencias, tanto en el tema sobre el cual versa la auditoría como así también en el procedimiento que debe ejecutarse.

Como conclusión decimos que es necesario que los Tribunales de cuentas Provinciales proporcionen capacitación continua; manuales, guías e instructivos relacionados con las tareas de auditoría; asegurando los recursos humanos suficientes para efectuar la labor.

Considerando lo anterior y que en la actualidad la imagen de las entidades de Fiscalización Pública buscan generar mayor credibilidad tanto en lo que respecta a la calidad y veracidad del trabajo que realizan, como así también en la capacidad y profesionalismo de sus empleados, es que pensamos que es de suma importancia el desarrollo e implementación del *Manual* que sirva de referencia a los auditores gubernamentales en el Tribunal de Cuentas y en particular en el área Dirección General de Empresa Publicas.

Por último, como conclusión final, el *Manual* de normas planteado en el objeto del trabajo debe ser la primera medida que nos sirva de base y guía como marco dentro del cual

debe ejercerse la actividad, donde estas normas no invalidan leyes o reglamentos, simplemente sean directrices generales que permiten al auditor realizar su trabajo con la eficiencia y efectividad que el mismo requiere; pero que debe ser acompañada de:

- a) Una capacitación constante del personal;
- b) La planificación de las auditorias;
- c) Un conocimiento apropiado de la estructura del ente y sus operaciones;
- d) La integración de distintas profesiones o especialidades que sirvan de apoyo para realizar las comprobaciones, inspecciones y exámenes sobre las “Empresas Publicas”, que por su especificación normativa, legal, gubernamental y de dirección son tan diversas y complejas.
- e) Revalorización de la experiencia del recurso humano;
- f) Información valedera y constante del ente objeto de la auditoria;

Todos estos supuestos en conjunto, nos permite desarrollar nuestra tarea de control con economicidad, eficacia y eficiencia, para lograr obtener las evidencias pertinentes, válidas y suficientes durante el desarrollo de la auditoria, que sirvan de valor procesal, siendo sólidas para sustentar los cargos en instancias jurisdiccionales: juicio de cuenta y juicio de responsabilidad.

De esta manera, marcamos la necesidad de profundizar el estudio de una especialidad, en un ámbito de actuación muy particular, por parte de quienes cumplimos funciones gubernamentales, además de la necesidad de contar con las pautas que agrupadas en un cuerpo normativo de procedimientos aplicables a las auditorias sobre las “Empresa Públicas” en el Tribunal de Cuentas de la Provincia de Río Negro nos sirvan de base para la planificación, desarrollo y posterior evaluación de los trabajos realizados.

BIBLIOGRAFÍA

- ❖ Constitución Nacional.
- ❖ Constitución Provincial de Río Negro.
- ❖ Ley K N° 2747 Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas de da Provincia de Río Negro.
- ❖ Ley N° 24.156 de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional.
- ❖ Ley N° 3186 de Administración Financiera y Control Interno del Sector Público Provincial de Río Negro.
- ❖ Ley K N° 2747 Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas de da Provincia de Río Negro.
- ❖ Normas de Auditoría Externa emitidas por la Auditoría General de la Nación (AGN).
- ❖ Normas de Auditoría Interna Gubernamental emitidas por la Sindicatura General de la Nación (SIGEN).
- ❖ Normas de Auditoría Externa para el Sector Público emitidas Secretariado Permanente de Tribunales de Cuentas de la República Argentina.
- ❖ Resolución Técnica N° 37 “Normas de Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificación y Servicios Relacionados” de la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas.
- ❖ Ley N° 20.705 Sociedades del Estado.
- ❖ Ley N° 19.550 Sociedades Comerciales.
- ❖ Resolución “T” N° 09/2002 del Tribunal de Cuentas de Río Negro.
- ❖ Dr. Carlos Slosse - “Auditoria: Nuevo Enfoque Empresarial”.
- ❖ Normas del I.E.T.E.I. “Manual de Normas Técnicas de Fiscalización de la Hacienda Pública”.
- ❖ Le Pera, Alfredo, “Estudio de la Administración Financiera Pública”.
- ❖ Cayetano A. Licciardo, “Análisis crítico de la Ley de Administración Financiera y de Control del Sector Público Nacional” en Anales de la Academia Nacional de Ciencias Económicas, Buenos Aires, volumen XXXVII, año 1992.
- ❖ Raúl A. Granoni, “El Tribunal de Cuentas en la Reforma Constitucional”, en La Ley: 88-763.

- ❖ Del Cerro, Luis María; Sandoval, Ana Josefina; Sosa Cicutta, del XXIII CONGRESO NACIONAL DE TRIBUNALES DE CUENTAS, ÓRGANOS Y ORGANISMOS PÚBLICOS DE CONTROL EXTERNO DE LA REPÚBLICA ARGENTINA , Trabajo sobre la “Armonización de las Normas de Auditoria Recomendadas por el S.P.T.C.R.A. con los Estandares Internacionales” - Principios Éticos y Control de Calidad en la Auditoría del Sector Público –
- ❖ Lidia Catalina Letizia y Daniel Edgardo Zavala - XXIII CONGRESO NACIONAL DE TRIBUNALES DE CUENTAS – Tema: Normas de Auditoria y Normas de Contabilidad. Procedimientos de Auditoria Aplicable.