



V Congreso Nacional de
Contadurías Generales
CATAMARCA - 1982

La Auditoría Operativa como Instrumento de Control Gubernamental

Autores:

C.P.N. Norma I. de Guardati

C.P.N. Rubén H. Michlig

C.P.N. Vilma D. de Zanier

CONTADURIA GENERAL DE LA PROVINCIA
MINISTERIO DE ECONOMIA, HACIENDA Y FINANZAS
SANTA FE

293₂

V Congreso Nacional de
Contadurías Generales
CATAMARCA - 1982

La Auditoría Operativa como Instrumento
de Control Gubernamental

Autores:

C.P.N. Norma I. de Guardati
C.P.N. Rubén H. Michlig
C.P.N. Vilma D. de Zanier

CONTADURIA GENERAL DE LA PROVINCIA
SANTA FE
1982

200
2/1

I N T R O D U C C I O N



La Administración de la Hacienda Pública ha ido evolucionando en la misma medida en que se fueron modificando su estructura, operaciones y objetivos, y lo seguirá haciendo en el futuro a efectos de adecuarse continuamente a las nuevas condiciones en que se desarrollará la función pública.

El Control Público, como elemento o etapa fundamental de la administración, no ha escapado a las mutaciones que en ella se produjeron, sino que por el contrario ha ido produciendo una continua modernización de sus elementos y objetivos; dejando de lado la tradicional comprobación de existencia y legalidad de operaciones; para atender al examen y evaluación de la eficiencia y eficacia con que se desarrollan los mismos, sin por eso dejar de lado lo primero.

Como resultado de esta modernización del control, surgió la "auditoría operativa" como herramienta indispensable de la Administración, permitiéndole al administrador contar con una fuente de información independiente, que efectúa exámenes y evaluaciones acerca del desarrollo de las operaciones, su eficacia, economía y efectividad.

Dentro de este marco, hemos desarrollado nuestro trabajo, tratando de precisar en primer lugar la ubicación de la auditoría operativa dentro del ámbito del control público, a continuación las características distintivas, el campo de acción, su objetivo y la importancia que reviste esta disciplina como elemento puesto en manos del órgano superior de Control Interno.-

PRIMERA PARTE

CONSIDERACIONES PRELIMINARES SOBRE EL CONTROL GUBERNAMENTAL

1. CONTROL Y DEMOCRACIA

Es indudable que el control del Estado surge para satisfacer una necesidad derivada de la aplicación de regímenes democráticos de gobierno. Es generalmente aceptado el control como un elemento configurativo de la democracia, en la medida que su existencia implica la protección de los derechos de los representados respecto de la arbitrariedad en que pueden incurrir los órganos del Estado so-pretexto del bien común.

Tal como se plantea, la existencia del control sólo puede desarrollarse dentro de un marco jurídico, que basado en principios constitucionales, permite el desenvolvimiento del Estado dentro de un régimen democrático.

Para comprender plenamente la importancia del control en el Estado moderno, se hace necesario analizar el mismo más allá de la esfera puramente administrativa, tratando de establecer cuales son los motivos que determinaron su existencia. Para esto, debemos recordar que el Estado cumple sus fines a través de múltiples órganos que actúan dentro de un campo limitado, y que en su accionar manejan intereses y recursos que no le son propios, sino que pertenecen a la comunidad toda.

En nuestro régimen de organización emanado de la Constitución, el órgano volitivo, al cual le compete el ordenamiento de la Administración en líneas generales y el control posterior de la misma, radica en el pueblo políticamente organizado. El ejercicio de la potestad soberana puede ser practicada directamente o a través de sus representantes, dando origen al ór

gano volitivo delegado (Poder Legislativo), el cual por medio de leyes traza el plan general de la Administración y crea los órganos de gestión y control fijándoles sus atribuciones básicas.

Para guiar y poner en ejecución la tarea administrativa, surge el órgano directivo (Poder Ejecutivo o Administrador), secundado por una cantidad apropiada de agentes u organismos (órgano ejecutivo) encargados de llevar a la práctica la voluntad expresada por el órgano volitivo.

Esta división de funciones caracterizan a la hacienda pública como "dependiente y divisa", particularidades que determinan por un lado la necesidad de establecer el ordenamiento y organización de la hacienda y por otro, la responsabilidad de rendir cuenta de la gestión realizada.

Se manifiesta así el control, elemento inseparable de la administración, que tiene por finalidad verificar la subordinación de la misma al orden jurídico imperante, proteger el derecho de los administrados frente a los administradores, y evaluar la conveniente inversión de los recursos públicos en función del interés general.

2. EL CONTROL DE LA GESTION HACENDAL

El control de las operaciones de la Hacienda Pública ha evolucionado en forma conjunta con la actuación del Estado en la vida social y económica. Cuando sus funciones se limitaban a conservar el orden interno y las relaciones con el exterior, el control se ejercía para asegurar que las operaciones se realizaran en cumplimiento de las reglas y normas rectoras de la gestión hacendal. Pero con el avance del tiempo el control ha cambiado de orientación y finalidad, yendo más allá

de la legalidad y formalidad, puesto que al determinarse objetivos que tienden a lograr resultados óptimos, se hizo necesario analizar la medida y forma en que los mismos se alcanzan.

Es así como son actos de control: verificar la eficacia en la obtención de los recursos, y el máximo aprovechamiento de los mismos, determinar para qué y cómo se gasta. Es también acción de control evaluar si los medios empleados son los más adecuados para llegar a los objetivos fijados. Por lo tanto, el control excede el marco exclusivamente legal para penetrar en el campo de la eficiencia y eficacia de la gestión pública.

Si a las consideraciones anteriores le agregamos las características peculiares que asume el control en la Hacienda Pública, dada la magnitud y diversificada actividad que se desarrolla en su esfera, determinan que el mismo presente distintas configuraciones, en función de las cuales existen diversas clasificaciones.

Al respecto, consideramos necesario destacar que sobre los conceptos y nomenclaturas adoptadas por la doctrina, existen disparidad de criterios. Es así como en muchos casos se utilizan denominaciones diferentes para incluir ideas similares.

En función al "poder" que ejerce el acto de control, emana la tradicional división que lo distingue en administrativo, jurisdiccional y parlamentario, llevado a cabo respectivamente por la propia Administración, por los Tribunales y por el Parlamento.

Si tenemos en cuenta el órgano que lo ejerce podemos separar el control en interno y externo. Esto resulta co-

mo consecuencia de la dualidad de propósitos perseguidos que produce la división de las funciones correspondientes al Estado, en regímenes de gobierno como el nuestro.

Así pues surge por una parte el interés del Poder Administrador en salvaguardia de los bienes que le han sido confiados y de la buena administración que de ellos debe realizar; y por otra parte, emerge el interés del Poder Legislativo, como representante de la voluntad popular, en controlar que el Poder Ejecutivo cumpla con la gestión encomendada.

CONTROL INTERNO - También llamado jerárquico, porque parte desde la dirección superior de la organización hacia los niveles inferiores. Es el realizado por la Administración, dentro de ella y para su propio beneficio.

Estas características conllevan a que el administrador pueda ejercerlo de oficio es decir sin requerimiento previo de otros órganos.

Las Contadurías Generales son los organismos a quienes se les ha confiado el ejercicio del control interno, con el deber de informar y asesorar en las materias específicas al órgano del cual depende, a fin de garantizarle la eficiencia de su accionar y resguardar su responsabilidad, anticipándose sobre posibles errores o desvío en la labor de sus funcionarios.

Considerando lo anteriormente expuesto, las Contadurías Generales constituyen el organismo superior de control interno, con funciones específicamente administrativas de auditoría, inspección, verificación y asesoramiento; que dependiendo del Ejecutivo puede desarrollar su acción en la Administración Central, Entes Autárquicos, Empresas del Estado y Entes Paraestatales en función de las atribuciones que le confieren

las respectivas normas legales.

CONTROL EXTERNO - Este control tiene por finalidad fiscalizar la Administración en sus diversos aspectos, constituyendo su principal característica el ser ejercido por organismos independientes del Poder Administrador.

El control externo, si bien en sus orígenes correspondía al pueblo, en los estados modernos ha sido trasladado a sus representantes, pasando así de "control popular" a "control parlamentario".

Pero esta forma de control resulta dificultosa de realizar en forma directa por el propio Parlamento, pues para ello necesitaría reunir determinados conocimientos teóricos y específicos. Además su actuación fiscalizadora paralela a la gestión del "Ejecutivo" dificultaría su acción y ocasionaría choques y antagonismos entre ambos poderes.

Por eso es que, el órgano Legislativo atribuye parte de sus funciones de control a un órgano especializado independiente de los tres poderes del Estado, quien debe vigilar y controlar la gestión administrativa, para luego informar sus consecuencias al Parlamento. Este organismo autónomo de control, funciona en nuestra provincia bajo el nombre de Tribunal de Cuentas.

Considerando los fines primordiales a los que apunta el control gubernamental es posible dividirlo en control de legalidad, sustancial o de conveniencia y de gestión o mérito.

CONTROL DE LEGALIDAD - Es cuando se determina si la gestión se ajusta a las disposiciones y normas que regulan la

actividad administrativa.

CONTROL SUSTANCIAL O DE CONVENIENCIA - Es cuando se verifica la oportunidad y utilidad de la acción desarrollada.

El administrador no solamente debe cumplir la ley sino que debe proceder bien y de la mejor forma posible. Para comprobar si ello se cumple surgió recientemente otra faceta en la administración del control como es el control sustancial o de conveniencia. El mismo tiende a verificar en materia de recursos, ya sea humanos o materiales, su mejor utilización y, con respecto a los gastos evaluar no sólo si se gasta menos si no si se gasta mejor.

Este control a diferencia del control de legalidad se basa en apreciaciones y juicios, lo que le asigna un carácter propio.

Por ello se entiende, que en principio este control debe quedar en manos del administrador, dado que lo considerado conveniente para quien administra puede no serlo para quien lo analiza desde un punto de vista ajeno a él.

Por otra parte de ser realizado por el órgano externo al Ejecutivo se corre el riesgo de convertirse en su coadministrador.

CONTROL DE GESTION O MERITO - Se efectúa cuando se analiza y evalúa el grado en que se cumplieron los objetivos propuestos.

Apunta fundamentalmente a determinar la eficacia con que se desarrolló la actividad de conformidad con los planes, decisiones y objetivos establecidos a priori.

Si bien este control es de interés para la Administración por cuanto le permite ir conociendo la marcha de su gestión, entendemos que el mismo puede ser ejercido por el órgano externo que a tal efecto puede resultar más objetivo e imparcial.

Esto es factible de realizar en la medida que existan planes, programas u objetivos explícitamente delimitados a través de elementos normativos indispensables como ser un presupuesto, que más allá de la tradicional clasificación de ingresos y egresos agrupe las erogaciones funcionalmente, estableciéndose parámetros que permitan la adecuada medición de los resultados obtenidos.

Desde otro punto de vista es posible considerar el control según el ámbito de su contenido, conforme al cual se distinguen las siguientes formas:

CONTROL PRESUPUESTARIO - El legislador en uso de sus atribuciones prevé y ordena la gestión a cumplir por el Administrador en forma sistemática a través del presupuesto; el cual más allá de implicar una guía para la Administración se constituye de por sí en un medio de control para todos los que intervienen en su ejecución. El control presupuestario se anticipa a los hechos, los prevé y ordena; acusa de antemano su resultado y vigila que la acción se ejecute como estaba prevista, denunciando toda posible vulneración.

CONTROL PATRIMONIAL - Este control se ejerce sobre los bienes inmuebles o muebles de propiedad del Estado o bajo su administración con el objeto de saber la forma, cuantía y monto en que los mismos se incorporan, conservan, transforman o se pierden, tanto en el sentido material, como jurídico.

CONTROL DE COSTO - El Estado para prestar los servicios públicos consume una cantidad de riquezas que es necesario conocer. Pero no se debe conformar con saber el costo ocasionado, sino que necesita saber si a igualdad de servicio se obtuvo el menor costo; o bien al mismo costo, qué servicio fuera posible obtener.

El control de costo por lo tanto se produce cuando se busca determinar el costo de los servicios públicos, y si se efectuaron en la condición más óptima, lo cual revelaría una más eficiente conducción administrativa.

CONTROL ADMINISTRATIVO O DOCUMENTAL - En la Administración Pública los actos y los hechos administrativos se sustancian y prueban a través de la forma documental. Estos actos son conducidos mediante un orden de documentación que generalmente se llama expediente. Es el control realizado por las clásicas Mesas de Entradas.

Otra división usual de control es por el momento de su realización, según esta circunstancia puede ser preventivo, concomitante o posterior. Estas tres instancias se integran y armonizan entre sí, de tal manera que completan el ciclo del control en todos sus aspectos.

PREVENTIVO - Este como su designación lo indica, es previo a la realización de los hechos administrativos, examinando los actos antes que se ejecuten. Tiene por objeto evitar que los actos se efectúen si se descubren desvíos o distorsiones, ya sean éstas de tipo legal como desde el punto de vista de su conveniencia u oportunidad.

El control a priori presenta la bondad de permitir al Administrador, ante la advertencia del Órgano de control

reparar su acción irregular o equivocada.

También cabe actuación al órgano volitivo en este momento del control, puesto que el Parlamento es el encargado de fijar el presupuesto anual para la Administración Pública. De esta forma controla al órgano directivo y ejecutivo, fijándole límites para gastar y formulando pautas y previsiones para recaudar.

CONCOMITANTE - Es realizado al mismo tiempo que la gestión, facilita la fiscalización permanente de la tarea administrativa, permitiéndole al órgano directivo observar la marcha de su gestión. Este objetivo es logrado por medio de la vigilancia y pedido de informes, del superior hacia sus subordinados o bien por revisiones periódicas a través de sus organismos internos de control.

El control concomitante también puede extenderse en determinadas circunstancias al Parlamento. Por ejemplo cuando efectúa interpelaciones ministeriales.

POSTERIOR - Se complementa el sistema de control con la fiscalización posterior, o sea el realizado después de finalizada la gestión.

Esta instancia del control es típicamente parlamentaria, en cuanto refiere a función de crítica, pues es un medio de verificar y censurar la actuación del Ejecutivo.

Ahora bien, de conformidad a las diversas tipificaciones que efectuamos del control gubernamental, a los efectos de nuestro análisis resulta necesario ampliar las consideraciones realizadas sobre el control interno, precisando además la finalidad que lo motiva, los elementos que lo componen y su relación con la "auditoría operativa".

3. CONTROL INTERNO

Tal como lo expresamos anteriormente, el control de las haciendas públicas ha ido evolucionando en la medida que debió satisfacer nuevos requerimientos planteados con motivo de su propio desarrollo. Así pues, ha dejado de referirse solamente a los aspectos formales de la gestión del Estado, para adoptar una postura activa, tratando de que la gestión se desarrolle dentro de un rubro de efectividad y eficacia que permita al Estado alcanzar los resultados propuestos y asegurar la utilización óptima de los recursos con que cuenta.

En razón de que el control interno tiene como destinatario al Poder Administrador y, como premisas fundamentales la de asegurar de que su gestión respete el orden legal existente y verificar que las actividades se desarrollen en conformidad y correspondencia a los objetivos fijados; es el que en mayor grado ha asumido el nuevo rol que corresponde al control gubernamental.

Así visto el control interno, es dable aceptar como objetivos del mismo los que resultan del concepto realizado en el Primer Seminario Internacional sobre Auditoría Gubernamental (Viena 1971) y posteriormente aprobado como recomendación por el VIII Congreso Internacional de Entidades Fiscalizadoras (INCOSAI) que es el siguiente: "El control interno comprende el plan de organización y el conjunto de métodos y medidas adoptadas dentro de una entidad para salvaguardar sus recursos, verificar la exactitud y veracidad de su información financiera y administrativa, promover la eficiencia de las operaciones, estimular la observancia de la política prescrita y lograr el cumplimiento de las metas y objetivos programados.

Para alcanzar sus propósitos de control interno cuenta con los siguientes elementos:

a) La estructura organizativa del ente: que comprende la fijación de las líneas de autoridad, áreas de actividad y responsabilidad, funciones y subfunciones, canales de comunicación de la información, etc.

b) Procedimientos operativos: o sea toda la reglamentación existente referida a la forma de desarrollar determinados actos u operaciones, como son: régimen de compras y contrataciones, utilización de bienes del Estado, circuitos financieros, rendiciones de cuentas, etc., instrumentada a través de distintos tipos de normas emanadas de los órganos normativos de la Administración.

c) Presupuestos o programas de objetivos: determinan a priori hacia donde debe encaminarse la gestión administrativa, fijando a tal efecto parámetros que permitan el adecuado seguimiento de la acción prevista (control presupuestario).

d) Los registros contables y los procesos de registraci3n: incluye la determinaci3n y dise1o de los registros, los soportes de informaci3n, el circuito de la informaci3n contable, las pautas de clasificaci3n de imputaci3n contable, las características técnicas de los medios de registraci3n, la forma de presentaci3n de la informaci3n, balances y estados de ejecuci3n presupuestaria; como así también la adopci3n de otros procedimientos rutinarios de control tales como requerimientos de informaci3n adicional, verificaciones, etc.

e) Personal calificado o id3neo: el establecimiento de adecuadas pautas de capacitaci3n y entrenamiento del personal redundando indefectiblemente en un mejoramiento del control interno por cuanto permite la mejor utilizaci3n de los restantes elementos de control interno.

f) Auditoría interna: actúa como mecanismo de control de tipo selectivo, brindando la información que sea requerida de acuerdo a los objetivos de control propuesto y analizando los demás elementos componentes del control interno.

Si atendemos a la forma en que se ejerce el control interno, podemos distinguir en el:

a) Mecanismos incorporados al sistema que funcionan por la sola existencia del mismo: Se refiere a aquellos elementos que permiten ejercer el control a través del cuidado del interés propio que realiza cada individuo u organismo interviniente en un sistema determinado. Estos elementos son de acción permanente, por cuanto se ponen en movimiento con el solo funcionamiento del sistema, como son: asignación y separación de funciones, determinación de circuitos de adquisiciones, financieros, etc.

b) Actividades directas de control: que comprenden los elementos de revisión del funcionamiento de los controles citados anteriormente, de examen, de información o documentación, de evaluación de resultados alcanzados, etc.; que atento a que se realizan en momentos distintos, podemos dividirlos en:

- Previos: (control presupuestario)

- Concomitantes: (examen de documentación o verificación de información previa a un acto determinado: Ejemplo: pagos).

- Posterior: los cuales pueden ser de carácter rutinarios (conciliaciones, inventarios, verificaciones) o

bien selectivos e independientes (auditoría) en la medida en que estén o no preestablecidos en el funcionamiento del sistema.

Desde otro punto de vista, podemos dividir el control interno en función de sus objetivos:

a) Contable: cuando está orientado al resguardo de los activos o a la determinación de la validez o calidad de información.

b) Operativo: cuando está encaminado a que las operaciones se cumplan en forma eficiente y al logro de los objetivos y metas propuestas.

Así pues, según se desprende de lo visto hasta ahora, podemos convenir que la auditoría interna forma parte del sistema propio de control de cualquier organización que no interviene en la totalidad de las operaciones, sino que se convierte en un mecanismo de carácter selectivo, que brinda información de acuerdo a las necesidades establecidas para cada caso en particular.

Si bien la auditoría puede utilizar técnicas o herramientas empleadas en el desarrollo de otras tareas de control, la misma no hace más que actuar como complemento de los demás elementos, ubicándose jerárquicamente en un nivel superior. Responde a otros objetivos, por cuanto no forma parte de los sistemas de información permanentes de la organización.

En el ámbito público, la continua descentralización de organismos y división de funciones o reparticiones han creado la necesidad de concentrar la coordinación, control y evaluación de la gestión del Poder Administrador.

Así entonces, el servicio interno de auditoría debe asumir esa responsabilidad abarcando un amplio ámbito de aplicación, donde deberá determinar si las erogaciones corresponden realmente a adquisiciones de bienes o servicios, que el precio pagado por ellos sea justo o razonable, que las operaciones se realicen dentro del marco legal y reglamentario correspondiente, en qué medida se han efectivizado los recursos previstos y cuál fue su aplicación, verificar la aptitud del control de las operaciones y la certeza de la información que de ellos resulte.

En síntesis, la auditoría interna gubernamental abarca, no sólo el tradicional análisis de estados financieros (auditoría contable), sino también el control de origen y monto de los recursos, la utilización económica de los mismos y su destino, el cumplimiento de leyes y reglamentos y la determinación del logro de los objetivos (auditoría operativa).

SEGUNDA PARTE

AUDITORIA OPERATIVA

1. EL ENFOQUE MODERNO EN LA AUDITORIA INTERNA

Efectuada una caracterización general del control interno, sus objetivos y elementos, debemos analizar el rol que le cabe a la auditoría interna como parte integrante del mismo.

En tal sentido, la auditoría interna es un elemento del sistema de control interno de la organización que tiene como una de sus principales preocupaciones el estudio y evaluación de los demás componentes, a la vez que responde a la necesidad de brindar asesoramiento o información a los niveles superiores del desarrollo de las operaciones, a través de un examen independiente de los mismos.

De este modo la auditoría interna actúa como un control potencial de todas las actividades en procura de los siguientes objetivos: evaluar en que medida se resguardan los activos o recursos de la organización, la veracidad de la información suministrada a los niveles superiores, la adhesión a las políticas prescriptas y el grado de cumplimiento de las metas y objetivos propuestos oportunamente.

Considerando el sentido amplio que comprende el término control interno, la extensión de sus objetivos, la cantidad de elementos que lo componen y los objetivos particulares de la auditoría interna, podemos convenir que ésta se dirige fundamentalmente a evaluar la gestión de la organización o ente. En virtud a ello se constituye en auditoría "operativa", o mejor

dicho la auditoría operativa es la principal actividad de la auditoría interna.

Lo expresado, no quita que cumpla actividades referidas a la auditoría "contable", entendiéndose por ésta a los procedimientos administrativos realizados con la finalidad de emitir una opinión acerca de la veracidad y exactitud de estos contables.

2. QUE SE ENTIENDE POR AUDITORIA OPERATIVA?

Para autores como Chapman y Alonso auditoría operativa es "el examen de la gestión de un ente con el propósito de evaluar la eficiencia de sus resultados, con referencia a las metas fijadas, los recursos humanos, financieros y materiales empleados, la organización, utilización y coordinación de dichos recursos y los controles establecidos por dicha gestión" (1).

Según el Instituto Latinoamericano de Ciencias Fiscalizadoras (I.L.A.C.I.F.) Auditoría Operativa es "el examen y evaluación que se realiza con respecto a una entidad u organismo para establecer el grado de eficiencia, efectividad y economía en su planificación, organización, dirección, control interno y uso de sus recursos; verificar la observancia de las disposiciones pertinentes y formular comentarios, conclusiones y recomendaciones tendientes a mejorar las actividades y materias examinadas; dirigirá su atención en forma

(1) INSTITUTO LATINOAMERICANO DE CIENCIAS FISCALIZADORAS,
Revista Actualidad Administrativa N°2, pág. 43.

selectiva, a las actividades y materias consideradas como críticas" (2).

Del análisis de estos conceptos se desprende:

- a) Es una actividad que debe ser desarrollada por personal idóneo (auditores internos).
- b) Que tiene por objeto la gestión hacendal pública.
- c) Que la acción llevada a cabo por el auditor es el examen del objeto.
- e) Que tiene por objetivo emitir una opinión, brindando información y asesoramiento a los niveles superiores que solicitaron la auditoría.

Esta caracterización de la auditoría la convierten en un elemento auxiliar de gran valía en el proceso de toma de decisiones, siéndole propio la evaluación de la gestión y centrando el interés en la eficiencia y eficacia de las operaciones, sin perder de vista la importancia que tiene la verificación en la efectividad de las operaciones.

A efectos de la mejor comprensión de expresiones que le son propias al concepto de auditoría operativa es de interés diferenciar los términos eficacia y eficiencia; se entiende por el primero el logro de la meta propuesta y por el segundo alcanzar la meta con el menor costo.

(2) CHAPMAN, WILLIAN LESLIE y WAWRZNIAK DE ALONSO, MARTA; El auditor externo y la auditoría operativa, Ediciones Macchi, Buenos Aires, 1970.

3. PERSONAL REQUERIDO (sujeto)

Como se dijo, la auditoría operativa es una actividad que debe ser realizada por personal idóneo (auditores internos).

Considerándose como tal, aquéllos que teniendo el título profesional correspondiente, reúnan además una firme preparación técnica en materia contable, económica, administrativa, procesamiento electrónico de datos y capacidad para planificar su labor. Fundamentalmente deberá poseer habilidad para el análisis, interpretación y síntesis.

Es así que para este tipo de auditoría, el auditor necesita reunir los conocimientos suficientes que le permitan extenderse hacia otros campos relacionados con la actividad a desarrollar; conocimientos que le facilitaran el manejo y solución de los problemas que le surjan a través de su actuación.

Dadas las características propias de la Administración Pública, sería conveniente que el personal afectado a esta actividad sea escogido dentro de la misma Administración, para valerse de la capacitación y experiencia por ellos adquiridas.

El cuerpo de auditores debe depender del nivel más alto de dirección para poder así mantener su independencia de los elementos sujetos a examen, que le permitan una evaluación objetiva e imparcial en sus apreciaciones. Sin independencia no se pueden obtener los resultados esperados de la auditoría operativa.

Sólo de esta forma su opinión constituirá un elemento

to valioso para la toma de decisiones.

4. ASPECTOS QUE ABARCA LA AUDITORIA OPERATIVA (objeto)

Teniendo en cuenta que el objeto de la auditoría operativa es la gestión de la Hacienda Pública, el auditor al efectuar su examen podrá analizar:

- La Organización Administrativa.
- Desarrollo de las Operaciones.
- Evaluación de Resultados.
- Análisis del Control Interno.

4.1. La Organización Administrativa: El propósito de este examen es la evaluación de la estructura organizativa del ente u organismo y su funcionamiento, las políticas, sistemas y procedimientos a seguir, como así también el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias.

El análisis apunta, en lo que hace a la estructura propiamente dicha, a determinar si las líneas de autoridad y las áreas de actividad y responsabilidad están claramente definidas, y si responden a necesidades concretas en relación al volumen, variedad y complejidad de las funciones que realizan. Este estudio resulta de vital importancia, por cuanto es común ver que las delimitaciones de responsabilidad y autoridad no sean congruentes, produciéndose en este caso desequilibrios entre las funciones y la estructura organizativa que provocan la concentración de funciones o bien una dispersión de la responsabilidad. Por otra parte el aspecto funcional de la organización puede presentar dos situaciones extremas que son: la centralización o concentración absoluta, donde se dificulta el desarrollo de las operaciones dada la mag

nitud que las mismas asumen; o bien la especialización, donde se produce una dispersión en el control de las actividades y pérdida de coordinación en el desarrollo de las mismas. Todas estas consideraciones deben ser tenidas en cuenta a efectos de poder realizar una correcta evaluación de las condiciones en que se desenvuelve la dirección y de la fluidez y control de las operaciones.

Con relación a las políticas, sistemas o procedimientos se debe verificar si se han establecido las normas correspondientes, si constan por escrito y si se han puesto en conocimiento de los interesados al igual que los reglamentos aplicables. Al respecto, es necesario considerar que el conocimiento de los lineamientos generales de las actividades, de las metas y objetivos de la organización deben ser conocidos por el personal, de modo tal que se interesen de los propósitos perseguidos y asuman la responsabilidad que le cabe en el cumplimiento de las mismas, realizando un esfuerzo coordinado que se traducirá en el desarrollo eficiente de las operaciones.

4.2. Desarrollo de las Operaciones: En este aspecto el interés está en verificar si se han registrado todas las operaciones realizadas, su veracidad y efectividad, si cuentan con la respectiva documentación respaldatoria, si cumplen con los requerimientos legales o reglamentarios pertinentes y si se cumplimentaron en su ejecución los procedimientos establecidos; efectuando a la vez una evaluación de la eficacia y eficiencia con que se desarrollaron.

La tarea del auditor estará determinada, en mayor medida que en otros casos, por las características que tengan las operaciones sujetas a análisis y por los recursos o

elementos que en ella se manejen. Así pues, las operaciones de ingresos, egresos; de determinación de costos, eficiencia o eficacia, y el manejo que se realiza de los recursos humanos, financieros o materiales, da lugar a que el auditor desarrolle distintos procedimientos a efectos de: cerciorarse de la veracidad de los registros de compras de bienes o contratación de servicios, comprobar el cumplimiento de las disposiciones, políticas y reglamentos vigentes, efectuar controles de inventarios (entradas - salidas - consumos), evaluar las tareas de mantenimiento y su costo, determinar indicadores económicos, patrimoniales y financieros, etc.; de modo tal que pueda contar con elementos de juicio suficientes para evaluar el desarrollo de las operaciones en términos de eficacia y eficiencia.

4.3. Evaluación de Resultados: Si el objeto del proceso de auditoría es la determinación del grado de cumplimiento de los objetivos de un programa y el costo incurrido en su logro, al auditor no le corresponde la evaluación de la conveniencia del programa en sí. La tarea que concierne es la verificación del alcance de los objetivos perseguidos, estableciendo criterios de medición que permitan comparar los resultados con los niveles óptimos, considerando a la vez la cantidad de recursos empleados en el desarrollo del programa.

Las particulares características que tienen las actividades desarrolladas por el Estado, determinan que éstas adopten dos tipos extremos: por un lado aquéllas que persiguen objetivos perfectamente tangibles, y son factibles de evaluar en términos de gestión, eficacia y eficiencia, por cuanto puede relacionarse proporcionalmente, al valor de los recursos empleados con la magnitud de los resultados alcanzados; y por el otro, aquéllas que sólo es posible evaluarlas como expresión global de funcionamiento, pudiendo solamente medir el esfuerzo puesto o los recursos aplicados al cumplimiento de una función.

Indudablemente resulta imprescindible para esta tarea el desarrollo de indicadores numéricos que establezcan un criterio universal de medición de los logros de las distin-tas funciones. En este aspecto, el presupuesto por programas, se convierte en la herramienta prácticamente indispensable, en la medida que permita expresar en términos cuantitativos los objetivos y recursos destinados a su alcance.

4.4. Análisis del Control Interno: Otra de las facetas de la auditoría operativa es el examen de control interno de la organización, a los fines de evaluar su efectividad y efica-cia. Para ello se deberá analizar la totalidad de los elemen-tos que forman el sistema de control del organismo auditado, lo cual permite verificar el grado de exactitud y veracidad de las operaciones.

La falta de un buen sistema de control interno in-bide sobre todos los elementos de la organización como ser re-gistros, procedimientos, estructura organizativa, manejo ina-decuado por parte de la dirección por falta de información cierta, con las consecuencias que ello puede traer aparejado a la actividad administrativa.

Además con su revisión totalizadora, el auditor des-cubrirá las fallas e ineficiencias que puedan existir en la o-peratoria de control, para informar luego las medidas correc-tivas que correspondan adoptarse.

Si bien el control interno constituye uno de los as-pectos a auditarse en forma especial, también puede el análi-sis del mismo servir como para establecer la validez de la in-formación que se brinda al auditor para cualquier fin que se persiga.

5. EJECUCION DE LA LABOR DE AUDITORIA (acción)

Al ser requerida la auditoría, la autoridad competente debe precisar con el auditor diversos temas que servirán de base para su realización. Así tendrá que convenirse fundamentalmente: qué aspectos son necesarios auditar, el alcance de la revisión, los intereses a que debe responder, de terminarse cómo, cuando y a quién se comunicarán los resultados. Además se tendrá en cuenta la existencia o no de obstáculos para practicarla tales como, falta de elementos probatorios, insuficiencia de datos necesarios para la tarea a desarrollar o ausencia de criterios para la evaluación de la eficiencia y eficacia de los resultados.

Una vez definidos estos campos se formulará un documento compromiso donde se volcará el ámbito de la auditoría, la finalidad, los aspectos a auditar, el tiempo de duración y su intensidad.

Disponiendo de este documento, el auditor comenzará el proceso de ejecución de la auditoría operativa, el cual comprenderá las siguientes etapas:

5.1. Planificación de la auditoría

a) Información Previa:

Cada auditoría a ejecutar deberá ser planificada previamente. Antes de elaborar el programa de auditoría es conveniente efectuar un estudio preliminar "in situ" de la organización, para tener un conocimiento global de las operaciones, las situaciones en que ellas se realizan y la determinación o no de dificultades, todo ello para identificar las áreas en que el auditor deberá poner mayor intensidad en

el análisis. Esta visita se complementará conversando con los funcionarios de la dependencia auditada, lo que permitirá conocer los proyectos y programas a su cargo.

También es parte integrante de la información previa recabar información sobre las disposiciones legales y normativas que reglamentan el organismo, los controles establecidos, estados referentes al cálculo de recursos y al presupuesto de gastos y su correspondiente ejecución.

Para el caso de haberse efectuado auditorías anterior es se reverán los informes emitidos oportunamente.

b) Confección de Programas de auditoría:

Una vez recopilado todos los antecedentes de la información previa, es necesario determinar para cada auditoría los programas correspondientes, los que versarán sobre: objetivos y alcance de la auditoría, procedimientos específicos para los aspectos a auditarse, criterios para la medición y evaluación de la eficacia, estimación del tiempo necesario, los recursos humanos que demanda la tarea a realizar y aseso ramiento de profesionales en aquellos temas en los cuales los auditores no estén familiarizados.

5.2. Examen y evaluación de la información

Obtenidos los datos del estudio preliminar, el auditor procederá a su examen y evaluación respetando las etapas de análisis, interpretación y síntesis. Para cumplir con éstas, la información lograda debe ser adecuada, competente, y útil, es decir que permita llegar a los objetivos propuestos y resulte de la aplicación de las técnicas adecuadas de auditoría.

Los procedimientos a aplicar serán los ya determinados de antemano en los programas elaborados, los que se ampliarán y modificarán conforme lo requieran los hechos auditados. Por otra parte tratarán de respetar las normas de auditoría generalmente aceptadas.

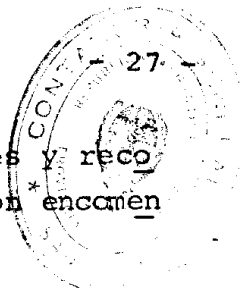
Los datos e informaciones reunidos por el auditor a través de su examen, y los resultados de las pruebas realizadas, constituirán los elementos bases para la formulación de las opiniones, conclusiones y recomendaciones. Todos esos elementos son compilados, durante el curso de la auditoría, en los papeles de trabajo.

Esta documentación deberá incluir toda la acción desarrollada por el auditor, la que servirá de apoyo para las conclusiones finales, de ahí que deben ser lo más completas posible no necesitando información verbal supletoria, reuniendo además, veracidad, claridad y confiabilidad. Dado la importancia de los papeles de trabajo, su propiedad es exclusiva de quien ha realizado el examen, y la información por ellos contenida está sujeta al secreto profesional del auditor.

En síntesis, puede apreciarse que los papeles de trabajo constituyen una historia permanente del estudio, análisis e investigación efectuada por el auditor.

6. INFORMACION SOBRE LOS RESULTADOS (objetivo)

Finalizada la tarea de planificación, examen y evaluación de la información obtenida, el auditor debe comunicar los resultados de su gestión. Para lograr este cometido procederá a preparar un informe técnico (objetivo de la auditoría operativa), para asesorar e informar a la dirección



superior, poniendo en su conocimiento las conclusiones y reco
mendaciones sobre los distintos aspectos que le fueron encomen
dados al serle requerida la misma.

Los informes que refieren a este tipo de auditoría, vale decir la operativa, tienen la finalidad de mostrar la e
ficiencia y eficacia de los hechos y acciones, expresando co
mentarios y juicios concretos sobre ellos.

Se informará por escrito y estará dirigida a la au
toridad que confió la auditoría. La necesidad de elaborar in
formes por escrito responde a diversos motivos, ellos son:

- Con el propósito de que los resultados puedan ser notificados a todos los funcionarios responsables en distintas jerarquías de la Administración.
- Para permitir el seguimiento de las recomendacio
nes efectuadas por el auditor.
- Evitar malas interpretaciones sobre las aprecia
ciones del auditor.
- Para ser utilizado como información previa para el caso de futuras auditorías.

Estos informes tienen que ser concisos incluyendo sólo los asuntos importantes, pero al mismo tiempo claros y completos para captar la atención y ser comprendidos por to
dos los interesados.

Por otra parte, a fin de que la información brinde utilidad para la toma de decisiones o bien facilite cualquier acci
ón correctiva, es necesario que su prestación sea oportu

na, dentro del plazo estipulado.

En síntesis, para alcanzar efectividad en sus logros, el informe deberá enfocar como mínimo los siguientes puntos:

a) Precisión del alcance y de los objetivos que persigue la auditoría, elementos base que se tuvieron en cuenta para llevarla a cabo, principios y criterios para su procedimiento e intensidad del examen practicado.

b) Análisis y evaluación sobre la eficiencia y eficacia de los hechos, acciones y situaciones sujetos a examen, volcando las opiniones y comentarios pertinentes. Los hechos deberán presentarse en forma veraz, completos y equitativos.

c) Finalmente el informe incluirá las conclusiones del auditor sobre las tareas realizadas y las recomendaciones versarán sobre la necesidad de efectuar mejoras en áreas que así lo requieran, necesidad de estudios y consideraciones especiales sobre determinados problemas para efectuar las acciones correctivas correspondientes.

Para concluir es importante destacar que las informaciones y apreciaciones formuladas deberán estar corroboradas por los correspondientes papeles de trabajo ya que estos avalarán su exactitud y confiabilidad.

7. LAS NORMAS DE AUDITORIA OPERATIVA

En general, podemos convenir que en el orden nacional, las normas de auditoría emanadas de los organismos técnicos idóneos en la materia han sido redactadas en función del trabajo que realizan los auditores externos, a efectos de dictaminar sobre estados contables que son presentados a ter

ceros interesados en la organización a la cual pertenecen esos estados.

Por esto, son válidas las reflexiones del Dr. López Santiso, cuando dice que representa "un problema de deformación profesional pensar que esas pueden ser las normas de auditoría (sin aditamentos), porque la función del tipo de auditoría para el cual han sido sancionadas requiere calidades y especificaciones particulares que no necesariamente son requeridas siempre" (1).

Es indudable que la determinación de las normas de auditoría deben apuntar a satisfacer los requerimientos particulares que se plantean en cada tipo de auditoría.

En lo que hace específicamente a la auditoría operativa, que es primordialmente interna, podemos considerar como más aplicable a la misma, las normas que resultan del pronunciamiento efectuado por la Primera Convención Nacional de Auditores Internos (Rosario 1973), en la cual se aprobaron algunas normas que "definen principios, procedimientos y recomendaciones consideradas básicas para el ejercicio de la auditoría interna" (2).

(1) LOPEZ SANTISO, Horacio; Un nuevo Enfoque sobre Auditoría y sus Normas, Pág. 34, Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas - 1976 -

(2) FOWLER NEWTON, Enrique; Tratado de Auditoría, Pág. 120, Ediciones de Contabilidad Moderna S.A.I.C. , Buenos Aires -
- 1977 -

Si nos remitimos ahora, a las normas de auditoría operativa para el sector público, debemos necesariamente convenir en que deberán tener en cuenta las singulares características que hemos señalado en lo que hace al campo que la misma abarca y los objetivos que se persiguen con su implementación. Al respecto es importante señalar lo expresado por el Dr. Benzrihen en su tesis doctoral, valioso aporte para el desarrollo de la auditoría gubernamental, cuando se refiere a los aspectos a tener en cuenta para la formulación de normas de auditoría para el sector público nacional.

El mismo dice: que en congruencia a los conceptos de auditoría y control interno en el sector público, "las normas de auditoría se estructurarán de modo que se tengan en cuenta tres aspectos fundamentales de auditoría:

a) Financiero y legal: Señala, si las operaciones financieras se realizan adecuadamente, si los informes contables de una entidad se presentan satisfactoriamente y si la entidad ha respetado las disposiciones legales vigentes.

b) Economía y eficiencia: Señala, si la entidad está administrando y utilizando sus recursos (personal - patrimonio, etc.) en forma económica y eficiente, denunciando las causas de todo desempeño antieconómico o ineficiente, incluyendo defectos en el sistema de información, en los procedimientos administrativos o en la estructura orgánica funcional.

c) Resultados programáticos: Señala, si los resultados proyectados y deseados se están logrando, si los objetivos establecidos por los órganos competentes se están cumpliendo y si la entidad ha tenido en cuenta alternativas que pudieran

brindar los resultados perseguidos a menos costo" (3).

Si bien las normas de auditoría son disímiles en función al tipo de auditoría para la cual se conciben, lo que parece como "generalmente aceptado" y concordamos con ello, es en la forma de dividir las disposiciones a enunciar en:

- a) Normas generales o relativas al ejercicio de la auditoría.
- b) Normas relativas a la realización del trabajo.
- c) Normas relativas al informe de auditoría.

Como resultado de lo expresado, entendemos que la formulación de las normas de auditoría operativa para el sector gubernamental deben ser el resultado de un estudio particular, del cual partiendo del relevamiento de las normas existentes sobre la materia y, considerando la amplitud del campo en que se desarrollan, surjan disposiciones, que definan lo suficientemente claro la labor del auditor, de modo tal que se garantice el cumplimiento de los objetivos que esta disciplina se plantea.-

(3) BENZRIHEN, Jorge Isaac; La Auditoría y el Control Interno en el Sector Público Nacional, Pág. 93, Ediciones Macchi, Buenos Aires - 1977 -

CONCLUSIONES

No por conocidas, deja de ser importante recalcar las funciones encomendadas a la Contaduría General, a efectos de poder comprender correctamente su misión como órgano central de Control Interno. Esto es importante porque en la medida en que sepamos evaluar el rol que les corresponde dentro de la gestión pública, podremos en mejor medida utilizar las herramientas puestas a nuestro alcance.

En este trabajo se ha procurado precisar los objetivos, el campo de acción y características particulares que le caben a la auditoría operativa; restando ahora relacionar la con las demás funciones que a la Contaduría se le asignan.

De acuerdo con lo que se viene sosteniendo en los distintos Congresos de Contadurías Generales, las mismas deben constituirse en el órgano encargado de: evaluar la propia administración en todo su proceso, establecer normas o instrucciones en lo relativo a la contabilidad gubernamental y al control interno en general, cumplir tareas ejecutivas de carácter contable y administrativo, asesorar al ejecutivo en materias de su competencia.

Por otra parte hemos señalado que el control que corresponde a la Contaduría General, dada la órbita dentro del cual lo realiza, supera los límites del control de "legalidad", apuntando a la determinación de la conveniencia y eficacia de la gestión hacendal; es decir la sustancia misma de esa gestión.

En este sentido, la auditoría operativa, es el elemento adecuado para realizar el "Control Substancial", por cuanto permite evaluar las operaciones, sus aspectos econó-

micos, administrativos, contables y legales. Especficamente esta apreciación del desarrollo de la gestión, posibilita co nocer el cumplimiento de las normas de control interno, como así también a través de sus recomendaciones es reveladora de la necesidad de ir ampliando, adecuando o modificando esas normas, en función de las falencias halladas en su análisis.

Así entonces, la Auditoría Operativa, por medio de un proceso de retroalimentación continuo, se constituye en u na verdadera "fuente" para el establecimiento -por parte del Organó Superior de Control Interno- de las normas internas que regulan la actividad del Administrador.

BIBLIOGRAFIA

- BENZRIHEN, Jorge Isaac - "La Auditoría y el Control Interno en el Sector Público Nacional" - Ediciones Macchi - Buenos Aires, 1977.
- CARDON, Rubén - "Necesidad de Ampliar los Límites del Control de los Gastos Públicos mas allá del Control de Legalidad" - Separata de la Revista Ciencias Administrativas N°43 - Editada por el Instituto de Investigaciones de Ciencias Administrativas de la Universidad Nacional de la Plata, 1974.
- CARDON, Rubén - "Orientación del Control Público Hacendal Moderno" - Revista Actualidad Administrativa N°2 - Salta, 1978.
- COLLAZO, Oscar Juan - "Administración Pública" - Ediciones Macchi - Buenos Aires, 1974.
- DROMI, José Roberto - "Régimen Jurídico de las Contadurías Generales" - Revista Actualidad Administrativa Nos. 7-8 - Salta, 1979.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M. - "Derecho Financiero" - Ediciones Depalma - Buenos Aires, 1977.
- FOWLER NEWTON, Enrique - "Tratado de Auditoría" - Tomo I - Ediciones de Contabilidad Moderna - Buenos Aires, 1977.
- GRANONI, Raúl A. - "El Control de las Haciendas Públicas" - Revista Actualidad Administrativa Nos. 11-12 - Salta, 1980.
- ISOARD, Carlos - "Auditoría de las Operaciones del Gobierno" - Fondo de Cultura Económica - Méjico, 1979.
- LATINOAMERICA CONTROL, Organo Informativo del Instituto Latinoamericano de Ciencias Fiscalizadoras (ILACIF) - 3°y4° Trimestre 1978 - Quito, Ecuador.
- LAZZATTI, Santiago y Otros - "Conceptos Generales de Auditoría Ediciones Macchi - Buenos Aires, 1981.

LOPEZ SANTISO, Horacio - "Un Nuevo Enfoque sobre la Auditoría y sus Normas" - Editado por Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas, 1976.

NARDELLI, Jorge R. - "Ensayos sobre un Concepto de Auditoría Operativa" - Administración de Empresas - Tomo III - A - Ediciones Contabilidad Moderna S.A.I.C. - Buenos Aires.

SILVA CIMMA, Enrique - "Control Público" - Publicaciones de la Contraloría General de la República - Caracas, Venezuela, 1976.

I N D I C E

LA AUDITORIA OPERATIVA COMO INSTRUMENTO DE CONTROL GUBERNAMENTAL

	<u>PAGINA</u>
Introducción	1
<u>PRIMERA PARTE</u>	
<u>CONSIDERACIONES PRELIMINARES SOBRE EL CONTROL GUBERNAMENTAL</u>	
1 - Control y democracia	2
2 - El Control de la gestión hacendal	3
3 - Control interno	11
<u>SEGUNDA PARTE</u>	
<u>AUDITORIA OPERATIVA</u>	
1 - El enfoque moderno de la auditoría interna	16
2 - Que se entiende por auditoría operativa?.....	17
3 - Personal requerido (sujeto).....	19
4 - Aspectos que abarca la auditoría operativa (objeto)..	20
4.1. La organización administrativa	20
4.2. Desarrollo de las operaciones	21
4.3. Evaluación de resultados	22
4.4. Análisis del control interno	23
5 - Ejecución de la labor de auditoría (acción)	24
5.1. Planificación de la auditoría	24
5.2. Examen y evaluación de la información	25
6 - Información sobre los resultados (objetivo)	26
7 - Las normas de auditoría operativa	28
Conclusiones	32
Bibliografía consultada	34
Indice	36