

# **AUDITORÍA OPERATIVA DE COMPRAS GUBERNAMENTALES**

## **XXIVº CONGRESO NACIONAL DE CONTADURÍAS GENERALES**

**San Salvador de Jujuy, 21 al 23 de Octubre de 2.009**

**Nombre y apellido: GUSTAVO DANIEL ABDELNUR**

**Domicilio: Rivadavia 253 – Dpto. 5º “B”**

**Localidad: San Miguel de Tucumán**

**Provincia: Tucumán**

**Teléfono profesional: (0381) 154-094748**

**E-mail: gustavo\_abdelnur@yahoo.com.ar**

## ÍNDICE

	<u>Págs.</u>
1. Introducción.....	2.-
2. ¿Qué es la Auditoría?. .....	3.-
3. Concepto de Auditoría Operativa. ....	3.-
4. Necesidad de realizar una auditoría operativa. ....	3.-
5. Objetivo o propósito de una Auditoría Operativa.....	4.-
6. Metodología de una Auditoría Operativa.....	5.-
7. Usuarios del trabajo de auditoría operativa. ....	6.-
8. Las Normas Generales de Control Interno .....	7.-
9. El sistema de control en la Provincia de Tucumán.....	11.-
10. La licitación pública en Tucumán: procedimiento y control.....	13.-
11. Planeación de una auditoría operativa de compras .....	19.-
ANEXO.....	37.-
Índice bibliográfico.....	39.-

## **1. Introducción.**

Hoy en día, las entidades gubernamentales se ven fortalecidas con la asimilación de la calidad total, excelencia gerencial, sistemas de información, etc., nuevos enfoques orientados a optimizar la gestión pública en forma cualitativa y mensurable para lograr que la población, los clientes y los usuarios satisfagan sus necesidades.

En este contexto, el sistema de control interno asume un rol relevante, porque a través de sus evaluaciones permanentes posibilita maximizar resultados en términos de eficiencia, eficacia, economía, indicadores que fortalecen el desarrollo del Estado. La instrumentación de los sistemas de control se da a través de las auditorías que se aplican en las reparticiones públicas dentro de un período de tiempo determinado, para conocer sus restricciones, problemas, deficiencias, etc. como parte de la evaluación.

La articulación de los órganos de control, asesoría y apoyo de una organización estatal en conjunto, posibilita el cumplimiento de los fines establecidos. Este planteamiento posee singular importancia cuando se aplican auditorías específicas, debiendo ejercitar el control posterior al ámbito político, administrativo, operativo, para que los resultados contribuyan a la gestión estatal.

En el presente trabajo voy a detallar los pasos para la planificación de una auditoría operativa de compras gubernamentales.

¿Por qué he seleccionado la gestión de compras gubernamentales como objeto de esta auditoría operativa? A lo largo de los siete años que me he desempeñado en el Departamento Asesoramiento Contable de Contaduría General de la Provincia, he controlado numerosas compras del Estado, ya sean mediante contrataciones directas, concursos de precios, licitaciones privadas, y licitaciones públicas. He sido testigo de cientos de trámites llevados a cabo en forma ejemplar, y de otros lamentablemente desastrosos.

Y sin lugar a dudas, he comprendido que uno de los procedimientos que realmente pintan de cuerpo entero el rumbo de una gestión de gobierno es la licitación pública: allí se muestran todas sus virtudes, intereses, conocimientos, incapacidades, burocracias, etc. Es sin lugar a dudas un acto solemne, que no admite puntos medios. Está bien o está mal. Se quiso contratar de forma beneficiosa para el Estado o no.

Anhelo que este trabajo pueda ser utilizado como el punto de partida

de un nuevo concepto de auditoría para el sector público provincial.

## **2. ¿Qué es la Auditoría?**

Es el examen realizado por el personal calificado e independiente, con el fin de formarse una opinión que muestre lo acontecido en la organización. El requisito fundamental es la independencia.

## **3. Concepto de Auditoría Operativa.**

Es la valoración independiente de todas las operaciones de una organización, en forma analítica, objetiva y sistemática, para determinar si se llevan a cabo políticas y procedimientos aceptables, si se siguen las normas establecidas (por ejemplo, las leyes), si se utilizan los recursos de forma eficaz y económica, y si los objetivos previamente fijados se han alcanzado.

## **4. Necesidad de realizar una auditoría operativa.**

La auditoría operativa es opcional; sin embargo, la necesidad de realizarla se basa en los siguientes motivos:

- **Por Competencia**: Para que una organización pueda ser competitiva y pueda alcanzar sus objetivos, la auditoría operativa realiza una identificación de sus **F**ortalezas, **O**portunidades, **D**ebilidades y **A**menazas (análisis **FO-DA**).
- **Por la Alta Dirección**: Teniendo ésta la necesidad de determinar áreas de mayor sensibilidad y contribuir a una mayor eficiencia de las operaciones, cuyo fin es asegurar el cumplimiento eficiente, efectivo y económico de los objetivos fijados.

En cuanto a la frecuencia de una auditoría Operativa, no necesariamente se realiza en un tiempo determinado específico sino más bien se da cuando la gerencia o directivos de una organización lo requieran o lo consideren necesario, pero puede darse el caso de realizarlo al final de cada ejercicio si las políticas de la organización así lo establecen.

Cuando menos compromiso con el control interno y los objetivos establecidos exista en las distintas áreas de la empresa, mayor será la necesidad de realización de auditorías operativas.

***Una auditoría operativa debe realizarse como parte de las eva-***

***luaciones puntuales del sistema de control interno previstas por el Informe COSO (o por las Normas Generales de Control Interno aprobados por Resolución N° 107/98 – SIGEN).***

#### **5. Objetivo o propósito de una Auditoría Operativa.**

La Auditoría Operativa formula y presenta una opinión sobre los aspectos administrativos, gerenciales y operativos de una organización, poniendo énfasis en el grado de efectividad y eficiencia con que se utilizaron los recursos materiales y financieros con que dispone. Mediante la modificación de políticas, controles operativos y acción correctiva, desarrolla la habilidad para identificar las causas operacionales posteriores y explican síntomas adversos evidentes en la eficiente administración.

Los objetivos de la Auditoría Operativa son:

- Identificar las áreas de reducción de costos.
  - Mejorar los métodos operativos.
  - Incrementar la rentabilidad con fines constructivos y de apoyo a las necesidades examinadas.
- **Determinar si la función o actividad bajo examen podría operar de manera más eficiente, económica y efectiva.**
    - Determinar si existe alguna deficiencia importante de políticas, procedimientos y prácticas contables defectuosas.
  - **Revisar la financiación de las adquisiciones para determinar si afectan la cantidad, calidad y las clases de compras si se hubiesen realizado.**

En la Auditoría Operativa, la información está dirigida hacia el aspecto administrativo, es decir hacia todas las operaciones de la organización en el presente, con proyección al futuro y retrospección al pasado cercano.

Al realizar una auditoría operativa, con frecuencia se observan condiciones deficientes las cuales muchas veces son inevitables, pero mostrando la causa de las mismas se pueden obtener efectos que beneficien a la organización, no solo en el presente sino también en el futuro.

Una evaluación de la efectividad de los procedimientos y prácticas requiere de cierta revisión o estudio preliminar con el fin de conocer cómo fun-

cionan los mismos, para formarse una idea con respecto a su efectividad y utilidad. Basándose en dichas revisiones es posible identificar asuntos específicos, como áreas con problemas o deficiencias que requieren de más estudio, dando lugar a profundos reajustes en la planificación, formación de presupuestos, contabilidad y control.

Los recursos de auditoría deben ser normalmente dirigidos a aquellas actividades y aspectos que parecen ofrecer el más grande potencial para el mejoramiento constructivo.

Si la Superioridad, como parte de sus sistemas de control interno, ha desarrollado técnicas para medir o evaluar el rendimiento frente a objetivos o criterios predeterminados, el Auditor deberá indagar con respecto a dichas técnicas para ver si él puede aplicarlos en su labor. Sin embargo, no deberá utilizarlos ciegamente, sino que previamente deberá convencerse de su lógica y validez como base para la evaluación del rendimiento (por ejemplo, verificar si los tiempos previstos en los cursogramas para cada paso de un procedimiento de contrataciones, son razonables y acordes con la realidad imperante).

En estas circunstancias, debe intentar medir el rendimiento con normas precisas. El auditor operativo deberá tratar de determinar si existe una manera menos costosa o quizás efectiva de ejecutar las operaciones bajo examen.

Siempre el auditor deberá buscar las mejores alternativas para lograr la mayor aceptación posible por parte de la Dirección, y mejorar su estatus en la organización y en la profesión.

## **6. Metodología de una Auditoría Operativa.**

No existe una metodología específica que aplique un auditor operativo en la realización de su labor. El auditor operativo utilizara su criterio de acuerdo a su experiencia como tal.

Es importante que el auditor operativo tenga la suficiente idoneidad y experiencia para poder conducir la auditoría con grandes posibilidades de obtener resultados satisfactorios. El auditor operativo tiene que tener la capacidad de innovar y proponer lo que ningún otro miembro de la organización pudiera proponer; es decir, siempre debe agregar valor con su intervención (es su razón de ser).

Básicamente, la metodología de una auditoría operativa implica cuatro acciones:

a) Familiarización: Los auditores deben conocer cuáles son los objetivos de la actividad, como van a lograrse y como van a determinar los resultados.

b) Verificación: Requiere que los auditores examinen en detalle una muestra de transacciones, seleccionada preferiblemente por muestreo estadístico; el tamaño de esta dependerá de su propio criterio basado en el grado de confianza en los controles vigentes, a fin que represente razonablemente la población de la cual se seleccionó.

c) Evaluaciones y recomendaciones: Las recomendaciones deben hacerse solamente cuando el auditor esté totalmente seguro, como resultado de su examen, que ayudarán a corregir los desvíos detectados.

d) Informar de los resultados a la Dirección: El informe del auditor operativo contendrá la conclusión del examen. Los auditores proporcionan un mejor servicio a la gerencia y mantienen mejores relaciones cuando comentan los hechos que han encontrado. Cualquier informe formal que le muestre a la gerencia que todas las deficiencias se corrigieron antes de que se emitiese, encontrará una aceptación amistosa tanto por parte de la Dirección General como de la operativa.

## **7. Usuarios del trabajo de auditoría operativa.**

El auditor independiente tiene por finalidad informar a la Dirección o Superioridad sobre la adecuación de las manifestaciones respecto a la condición financiera de la entidad y los resultados de sus operaciones por un período específico.

En cuanto a la Dirección, se refiere a aquella que está a cargo de las distintas reparticiones del Estado o procesos alcanzados por la tarea de auditoría. Respecto a la Superioridad, se entiende como tal al Gobernador o de quién dependa el área responsable de la realización de auditorías operativas.

La NIA 800 (El dictamen del auditor independiente sobre trabajos de auditoría con propósito especial), en cuanto a la "Perspectiva para el Sector Público", establece que el auditor gubernamental deberá considerar que los dictámenes de auditoría del sector público son ordinariamente documentos

públicos, y, por lo tanto, no es posible restringir el dictamen a usuarios específicos. Esto condiciona seguramente el lenguaje y expresiones a utilizar en la elaboración del informe.

### **8. Las Normas Generales de Control Interno.**

La Sindicatura General de la Nación, mediante Resolución N° 107 del 10 de Noviembre de 1.998, aprobó las Normas Generales de Control Interno, dictadas en función de la facultad conferida por el Art. 104, inc. a), de la Ley N° 24.156 de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional.

Su aplicación según el Art. 2° de la mencionada Resolución será en todo el Sector Público Nacional, con la integración establecida en el Art. 8° de la Ley N° 24.156.

Según menciona en su presentación, las Normas Generales de Control Interno constituyen un esquema básico para la transparencia de la gestión pública, en el marco de la legalidad, la ética y la rendición de cuentas republicana.

Estas normas fueron desarrolladas tomando como base el denominado "Informe COSO", publicado en Estados Unidos en el año 1.992, cuyo fin principal era dar una respuesta a las inquietudes que planteaban la diversidad de conceptos, definiciones e interpretaciones existentes en torno al control interno.

De esta forma, ***se define al control interno como un proceso integrado a los procesos, y no un conjunto de pesados mecanismos burocráticos añadidos a los mismos, efectuados por el consejo de administración, la dirección y el resto del personal de una entidad, diseñado con el objeto de proporcionar una garantía razonable para el logro de los objetivos incluidos en las siguientes categorías:***

- ***Eficacia y eficiencia de las operaciones.***
- ***Confiabledad de la información financiera.***
- ***Cumplimiento de las leyes, reglamentos y políticas.***

En la Provincia de Tucumán, aún no se han emitido las Normas Generales de Control Interno para su aplicación a la gestión gubernamental. Sin embargo, ello no debe ser considerado un obstáculo para la realización de au-



ditorías operativas de compras (la primera recomendación sería emitir las).

### 8.1. Componentes del sistema de control interno.

El marco planteado por el “Informe COSO” consta de cinco componentes interrelacionados, derivados del estilo de la dirección, e integrados al proceso de gestión:

- Ambiente de control.
- Evaluación de riesgos.
- Actividades de control.
- Información y comunicación.
- Supervisión.

### 8.2. El ambiente de control.

El ambiente de control podría definirse como la “actitud” y la “aptitud” que tiene una organización para con el control interno. Los principales factores que lo definen son los siguientes:

- Integridad y valores éticos.
- Compromiso de competencia profesional.
- Atmósfera de confianza mutua.
- Filosofía y estilo de dirección.
- Misión, objetivos y políticas.
- Organigrama.
- Asignación de autoridad y responsabilidad.
- Políticas y prácticas de personal.
- Comité de control.

### 8.3. La evaluación de riesgos.

La evaluación de riesgos consiste en identificar aquellos factores (internos e externos) que hagan peligrar el cumplimiento de los objetivos establecidos por la organización en su totalidad, o para algún proceso existente en ella. Este componente requiere la realización de los siguientes pasos:

- Definición de los objetivos organizacionales o de un proceso determinado (clasificados en operacionales, de información financiera y de cumpli-

miento).

- Identificación de los riesgos que condicionan la concreción de dichos objetivos.
- Análisis de los riesgos (a fin de calificar su impacto, probabilidad de ocurrencia y plan de acción a implementar).
- Gestión del cambio: Los mecanismos para prever, identificar y administrar los cambios deben estar orientados hacia el futuro, de manera de anticipar los más significativos a través de sistemas de alarma complementados con planes para un abordaje adecuado de las variaciones.

### 8.3.1. Los objetivos de la licitación pública.

Los objetivos de un licitación pública se clasifican en generales y específicos:

#### **Objetivos generales de la licitación pública.**

Son aquellos que se hacen presente no sólo en la gestión de compras del Estado, sino también en otros actos desempeñados por el mismo. Ellos son:

- La adquisición de los bienes y contratación de los servicios necesarios para la satisfacción de las necesidades del pueblo.
- La transparencia del proceso de compras.
- La correcta utilización de los fondos públicos.

#### **Objetivos específicos de la licitación pública.**

Conforme las categorías establecidas por la Resolución N° 107/98 (SIGEN) y el “Informe COSO”, los objetivos específicos de todo proceso licitatorio son los siguientes:

##### *a) En cuanto a la eficacia y eficiencia del proceso:*

- La licitación pública es el principio general para las contrataciones del Estado.
- Las compras y contrataciones se deben realizar en la forma más beneficiosa para el Estado.
- Se debe favorecer la libre concurrencia e igualdad entre los ofe-

rentes (por ejemplo, no incorporar cláusulas exorbitantes para los oferentes en los pliegos).

- Se deben cumplir correctamente con todos los procedimientos previstos para evitar retrasos innecesarios.

b) *En cuanto a la confiabilidad de la información financiera:*

- Se debe favorecer la correcta registración de las compras y contrataciones en todas sus etapas (devengado, pago, etc.).

- Se debe procurar la adecuada información presupuestaria y de resultados acerca de la gestión de compras realizada.

- Se deben facilitar las tareas y transparencia de las rendiciones de cuentas.

c) *En cuanto al cumplimiento de las leyes y regulaciones.*

Son varias las aplicables al proceso licitatorio en la Provincia de Tucumán, cuyo cumplimiento debe ser vigilado por el sistema de control interno de una organización. Las principales se detallan en el punto 11.3.f, apartado 1º).

#### 8.4. Las actividades de control.

Son los procedimientos específicos establecidos por la Dirección como un reaseguro para el cumplimiento de los objetivos, orientados primordialmente hacia la prevención y neutralización de los riesgos.

Los tipos de actividades de control son los siguientes:

- Realización de un análisis y seguimiento de los resultados de la gestión (a cargo de la Dirección).

- Confección de informes claves para la gestión (que agreguen valor) y cálculo de indicadores de la gestión.

- Creación y mantenimiento de circuitos y procesos de información dinámicos.

- Realización de controles físicos patrimoniales periódicos (inventarios, arqueos, conciliaciones, etc.).

- Dispositivos de seguridad para restringir el acceso a los activos y registros.

- Existencia de una debida segregación de funciones.

- Aplicación de indicadores de rendimiento.

#### 8.5. Información y comunicación.

Es imprescindible que la organización cuente con información periódica y oportuna, la que debe manejar para orientar sus acciones hacia el mejor logro de los objetivos establecidos.

Asimismo, debe asegurarse la existencia de canales de comunicación fiables (internos y externos), libre de obstáculos, que impidan el correcto flujo de la información clave generada por la organización.

#### 8.6. Supervisión.

Las actividades de supervisión pueden ser de dos tipos:

- Actividades de supervisión continuadas del sistema de control interno (a cargo del personal que participa en los procesos, de forma tal que cada uno esté en condiciones y cuente con las herramientas que le permita controlarse a sí mismo y a los demás).
- Evaluaciones puntuales (o auditorías) del sistema de control interno: por ejemplo, a cargo de los auditores internos y externos gubernamentales.

### **9. El sistema de control en la Provincia de Tucumán.**

Existe una exigencia que todas las actividades de los organismos de la Administración sean controladas, con el fin de verificar su eficacia y eficiencia.

La eficacia hace referencia al cumplimiento de los objetivos que le fueron asignados. Mientras que la eficiencia implica la búsqueda permanente para que dichos objetivos se alcancen de la mejor forma posible, optimizando el uso de los recursos existentes.

El carácter relevante del control para la administración pública está basado en la gran extensión y variedad de las actividades que realiza, y en el origen de los fondos que maneja.

Con independencia del control de carácter jerárquico (el ejercido por el funcionario de mayor rango sobre los de menor nivel) que existe en toda organización, y por supuesto en la hacienda pública, podemos encontrar dos sistemas de control bien diferenciados: a) el sistema de control interno; y b) el sis-

tema de control externo.

#### 9.1. El sistema de control interno.

El sistema de control interno de la Provincia de Tucumán está previsto en los Arts. 110 a 113 de la Ley N° 6.970 de Administración Financiera.

En la Provincia de Tucumán, el sistema de control interno está a cargo de la Contaduría General de la Provincia, dependiente de la Secretaría de Estado de Hacienda.

Esta función es conferida por el Art. 105, inc. j), de la Ley de Administración Financiera (la Contaduría General de la Provincia tendrá competencia en el control interno de las jurisdicciones que componen el Poder Ejecutivo Provincial y los organismos descentralizados y empresas y sociedades del estado que dependan del mismo, sus métodos y procedimientos de trabajo, normas orientativas y estructura orgánica).

Este órgano tiene a su cargo, además, el sistema de contabilidad gubernamental (Art. 102 de la Ley de Administración Financiera) y de crédito público (Art. 84 del Decreto N° 1.080/3 del 14/12/07 Reglamentario de la Ley N° 6.970).

Todas las demás funciones asignadas a la Contaduría General de la Provincia se encuentran detalladas en el Art. 105 de la Ley de Administración Financiera.

Mediante Decreto Acuerdo N° 11/1 del 03/11/03 se creó la Dirección General de Auditoría, órgano de control interno dependiente funcionalmente del Ministro de Economía.

Además, puede citarse como órganos de control interno:

- Fiscalía de Estado, encargada del asesoramiento legal permanente del Poder Ejecutivo.
- Los Servicios Administrativos Financieros de cada jurisdicción.

#### 9.2. El sistema de control externo.

Previsto por los Arts. 78 a 86 de la Constitución Provincial (t.o. 2006) y Arts. 114 a 191 de la Ley de Administración Financiera.

El Art. 78 de la Constitución Provincial (t.o. 2.006) dispone al Honorable Tribunal de Cuentas (HTC) como órgano de control externo y fiscalización

del empleo de recursos y del patrimonio del Estado en los aspectos legales, presupuestarios, económicos, financieros y patrimoniales.

Asimismo, la Constitución Provincial menciona a la Defensoría del Pueblo como órgano de control externo del Estado, aunque no en cuanto a los aspectos técnicos – legales de sus actos.

El HTC goza de plena independencia y autonomía funcional y de legitimación activa y pasiva en materia de su competencia. Dicta su propio reglamento de funcionamiento y de procedimientos para el ejercicio de sus facultades.

A diferencia de la Auditoría General de la Nación, el HTC no depende jerárquicamente de ninguno de los Poderes (Ejecutivo, Legislativo y Judicial). Asimismo, el HTC es el órgano de control externo de los mencionados Poderes (órgano extrapoderes o cuarto poder).

El HTC, como un auditor externo, realiza un examen de las afirmaciones contenidas en la Cuenta de Inversión Anual, e informa sobre los resultados a la Legislatura, con la finalidad de brindar los elementos técnicos para colaborar con la aprobación de la misma.-

Los sujetos privados que perciban o administren fondos públicos serán sujetos a la jurisdicción del Tribunal de Cuentas.

Asimismo, el Art. 114 de la Ley de Administración Financiera establece al Honorable Tribunal de Cuentas de la Provincia como el organismo que ejercerá el control externo en el ámbito de la Administración Pública Provincial.

## **10. La licitación pública en Tucumán: procedimiento y control.**

A continuación se presenta el procedimiento típico de una licitación pública para la compra de bienes y contrataciones de servicios (llamados también suministros, en adelante solamente “licitación pública”).

### **10.1. Inicio del trámite de la licitación pública. Legajo de compras.**

Todo trámite de una licitación pública debe iniciarse con un pedido de la repartición interesada, realizado a su encargado de compras.

Una vez recibido dicho pedido, el encargado de compras deberá presentar la siguiente documentación, conformando el Legajo Inicial de Compras:

- a) Solicitud de compras.

- b) Pliego de único de bases y condiciones generales.
- c) Pliego de bases y condiciones particulares.
- d) Modelo de avisos.

#### 10.2. Verificación de la disponibilidad de créditos presupuestarios y encuadre legal de la contratación.

Una vez que se encuentra conformado el Legajo de Compras, las actuaciones son remitidas a intervención del Servicio Administrativo Financiero (SAF) de la repartición solicitante.

Los SAF tienen como función verificar la disponibilidad de créditos presupuestarios para afrontar las obligaciones que surjan para la repartición con respecto a los terceros contratantes.

A su vez, los SAF afectan preventivamente la partida presupuestaria correspondiente, a fin de reservar el crédito suficiente para atender el gasto durante el ejercicio y de esta forma evitar que sea utilizado para otras contrataciones. Es en esta etapa que se verifica el compromiso del gasto en su primera etapa.

En el caso que no cuente con los créditos suficientes, el SAF es el responsable de tramitar ante la superioridad (Poder Ejecutivo) el incremento presupuestario correspondiente.

Por otra parte, en base a los fundamentos esgrimidos por la repartición solicitante, se realiza el encuadre legal de la contratación (licitación pública, licitación privada, concurso de precios, o contratación directa).

#### 10.3. Control Interno preventivo: 1º etapa.

Una vez que se cumplen las etapas del pedido y conformación del legajo inicial de compras, y la posterior intervención del Servicio Administrativo de la repartición solicitante, llega el momento del primer control interno preventivo de la licitación pública.

Este control interno preventivo está a cargo del Departamento Asesoramiento Contable dependiente de Contaduría General de la Provincia, que efectúa un control de legalidad de lo actuado hasta la fecha, e indica la autoridad competente para la emisión del acto administrativo de autorización (en base a la escala de contrataciones vigente en ese momento).

Básicamente, se revisan los pliegos de bases y condiciones generales y particulares a fin que no se incluyan cláusulas que limiten el cumplimiento de los principios y objetivos de todo proceso licitatorio. Las conclusiones del análisis se asientan en un informe de opinión.

No se realiza un control de legitimidad ya que no se cuenta con un Plan Anual de Compras y este tipo de controles resulta molesto a algunos funcionarios.

#### 10.4. Autorización del llamado a licitación pública.

Una vez efectuados los controles de práctica a cargo de la repartición solicitante y del Departamento Asesoramiento Contable, y de seguir la necesidad de contratar, corresponde la emisión del acto administrativo correspondiente que autorice a efectuar el llamado a licitación pública:

- Si el monto del presupuesto oficial de la licitación pública se encuentra entre \$17.601 y hasta \$28.500, la autorización debe emanar de una Resolución del Secretario de Estado del Área.
- Si el presupuesto oficial se encuentra desde \$28.501 en adelante, la facultad de autorizar el llamado a licitación pública es del Ministro del Área mediante Resolución.

Contando con el instrumento autorizante correspondiente, la repartición se encuentra en condiciones de fijar la fecha de apertura de las ofertas, y solicitar a la Secretaría de Estado de Prensa y Difusión las publicaciones y comunicaciones previstas por la ley.

#### 10.5. Apertura de las ofertas.

Realizado el llamado a licitación pública, y efectuadas las publicaciones de ley, llegado el día y hora fijados, corresponde la apertura de las ofertas recibidas.

Debe tenerse en cuenta y resaltar la solemnidad del acto de la licitación pública, la cual debe garantizar la igualdad y libre concurrencia de los oferentes. Por ello es que no deben recibirse ofertas luego de vencidos los plazos para presentarlas, y en todo momento debe garantizarse la igualdad de oportunidades.

Asimismo, la publicación del aviso debe ser lo suficientemente clara



como para que se favorezca la mayor concurrencia de oferentes posible, dando el tiempo suficiente para que los mismos preparen sus propuestas.

#### 10.6. Preadjudicación de la contratación.

Una vez labrada el Acta de Apertura, con todas las demás formalidades cumplidas, las actuaciones son remitidas a la Comisión de Permanente de Preadjudicación de la repartición para el análisis de las ofertas recibidas y la emisión del dictamen correspondiente, por el cual se aconseja la adjudicación a determinados oferentes.

La Comisión Permanente de Preadjudicación es un órgano dependiente de cada Ministerio, repartición u organismo descentralizado, integrada por tres miembros como mínimo, procurando que los mismos reúnan siempre los conocimientos técnicos necesarios que aseguren la elección de la oferta mas conveniente.

En la consideración de la Comisión Permanente de Preadjudicación deberán estar todas las ofertas que no se hayan apartado de los requisitos fundamentales fijados por los Pliegos de Bases y Condiciones Generales y Particulares.

#### 10.7. Control Interno Preventivo: 2ª Etapa.

Una vez que se cuenta con el dictamen de la Comisión Permanente de Preadjudicación, el Servicio Administrativo Financiero de la repartición procederá a ajustar la imputación preventiva en base al resultado de la preadjudicación, informando de ello en el expediente e indicando la autoridad competente e instrumento hábil para aprobar y adjudicar la compra.

Posteriormente se someterá el expediente al control del Departamento Asesoramiento Contable de Contaduría General de la Provincia, que de no encontrar observación alguna que formular al trámite, expresará su conformidad en un informe de opinión.

El control consiste básicamente en verificar la razonabilidad del Dictamen de la Comisión Permanente de Preadjudicación con las ofertas presentadas por los oferentes y los pliegos de bases y condiciones generales y particulares.

Esto constituye la 2ª etapa del control interno preventivo.

Adicionalmente, y en caso que corresponda la emisión de un Decreto del Poder Ejecutivo como instrumento de aprobación, deberá solicitarse el asesoramiento legal de Fiscalía de Estado en forma previa.

Asimismo, corresponde la intervención de dicho órgano en aquellos casos controvertidos, que requieran una opinión con base legal.

#### 10.8. Segundo llamado a licitación pública.

Con respecto al segundo llamado a licitación pública, el Reglamento de Compras y Contrataciones de Bienes y Servicios dispone que fracasada la licitación por no ser convenientes las ofertas presentadas, deberá efectuarse un segundo llamado, con las particularidades detalladas en la mencionada norma de procedimiento. Los funcionarios facultados para autorizar el segundo llamado son:

- Si el presupuesto oficial oscila entre \$17.501 y \$28.500, el Secretario de Estado del Área mediante Resolución declarará fracasado el primer llamado y autorizará el segundo.
- Si el presupuesto oficial oscila entre \$28.501 en adelante, será el Ministro del Área quién cuenta con facultades para declarar fracasado el primer llamado y autorizar el segundo.

Una vez realizada la apertura de las nuevas ofertas presentadas, se deben cumplir los mismos requisitos previstos para el primer llamado.

Si la licitación pública fracasara por falta de propuestas o por ser inadmisibles la presentadas, se considera un indicio de “escasez” y la repartición podrá instrumentar una contratación directa.

#### 10.9. Aprobación del llamado a licitación pública. Adjudicación.

Una vez que se ha efectuado la apertura de las ofertas, el análisis de las mismas a través de la Comisión Permanente de Preadjudicación, y tomaron intervención en el trámite las áreas de asesoramiento contable y legal, llega el momento de la aprobación de la contratación. La aprobación del llamado a licitación significa la adjudicación de la contratación.

#### 10.10. Control externo preventivo.

El control externo preventivo, es decir previo a la ejecución del acto y

a la validez efectiva del instrumento legal de aprobación para obligar al Estado y al proveedor, está a cargo del H. Tribunal de Cuentas de la Provincia.

Verifica la legalidad y legitimidad de todo lo actuado hasta la fecha de su intervención.

La Ley N° 6.970 de Administración Financiera hace referencia al control externo preventivo de los actos de licitación pública en los Arts. 114, 124, 127 y 128.

#### 10.11. Concreción del intercambio con el tercero proveedor.

Los pasos para la concreción del intercambio con el tercero proveedor son los siguientes:

a) Confección de la orden de compras firmada por ambas partes, y sellada por la Dirección General de Rentas de la Provincia.

b) En algunas oportunidades, confección del contrato en base a los pliegos de bases y condiciones generales y particulares, firmado por ambas partes y sellado por la Dirección General de Rentas de la Provincia.

c) Entrega por los efectos o prestación del servicio adquiridos por parte del proveedor.

d) Recepción de los efectos o servicios adquiridos por parte del Estado. En caso de ser los correctos, se deben conformar las facturas, que se remitirán al Servicio Administrativo Financiero para que tramite su cancelación (mediante la emisión de una orden de pago).

e) Inventario inicial de los bienes adquiridos: Realizado por el Departamento Patrimonial de Contaduría General de la Provincia, cuando lo que se compra son bienes de capital (muebles y útiles, instalaciones, equipos de computación, etc.).

#### 10.12. Control interno posterior (previo aprobación para rendir cuentas).

Esta etapa del procedimiento de la licitación pública está a cargo del Departamento Asesoramiento Contable. Se revisan la coherencia y correspondencia del instrumento legal de adjudicación con los remitos, facturas, recibos, comprobantes de retención e inventario inicial de alta de bienes de capital. La conclusión del análisis se asienta en un informe de opinión.

#### 10.13. Aprobación previa rendición de cuentas ante el H. Tribunal de Cuentas de la Provincia.

Con informe favorable del Departamento Asesoramiento Contable, corresponde la emisión del acto administrativo de aprobación (Resolución Ministerial).

#### 10.14. Rendición de cuentas ante el H. Tribunal de Cuentas de la Provincia.

Con el mencionado instrumento, se entiende la conformidad con lo actuado y se remite el expediente al órgano de contralor externo (H. Tribunal de Cuentas de la Provincia) para la verificación y conformidad final.

Posteriormente, las actuaciones son devueltas a la repartición que las inició para su archivo definitivo.

### **11. Planeación de una auditoría operativa de compras.**

Según la Norma Internacional de Auditoría 300 (NIA 300 – Planeación de una auditoría de estados financieros), planear una auditoría implica establecer la estrategia general de auditoría para el trabajo y desarrollar un plan de auditoría, para reducir el riesgo a un nivel aceptablemente bajo.

La planeación adecuada ayuda a asegurar que se dedique la atención apropiada a áreas importantes de la auditoría, que se identifiquen potenciales problemas y se resuelvan oportunamente, así como que el trabajo de auditoría se organice y administre de manera apropiada para que se desempeñe de una forma efectiva y eficiente.

Ni ante una necesidad de auditoría imprevista podemos omitir la etapa de planificación. Sin planificación, las posibilidades de obtener resultados en una auditoría son muy escasas.

La planeación de la auditoría es un proceso que, en parte, debe realizarse antes de iniciarse la tarea, aunque solo luego de identificadas las afirmaciones, y determinados los objetivos y riesgos de la auditoría que conllevan la evaluación de las actividades de control del propio ente, puede explicitarse en forma completa.

Sin embargo, allí no termina la confección del plan de auditoría, pues

a medida que se va desarrollando el trabajo, se reevalúa permanentemente el plan y se le efectúan modificaciones necesarias para alcanzar los objetivos establecidos y cumplir eficientemente con el trabajo.

#### 11.1. Definición de la estrategia general de la auditoría.

El auditor deberá establecer la estrategia general para la realización de la auditoría. Ésta fija el alcance, oportunidad y dirección del trabajo, y guía el desarrollo del plan de auditoría más detallado. Así también, debe definirse los usuarios del informe de auditoría operativa.

#### 11.2. Objetivos de la planificación

La planificación es un elemento insoslayable en la realización de cualquier trabajo de auditoría y se orienta fundamentalmente a:

- ✓ Definir en forma concreta los procedimientos de trabajo a utilizarse, con la consecuente determinación de su alcance e intensidad.
- ✓ Obtención de los recursos humanos necesarios para cumplimentar los procedimientos definidos.
- ✓ Correlación temporal de las tareas con los recursos humanos, con el fin de controlar el desarrollo del trabajo.
- ✓ Generación de evidencias fehacientes de haber cumplimentado un trabajo profesional con los requisitos propios de su naturaleza.

#### 11.3. Elementos para la planificación de una auditoría operativa de compras gubernamentales.

La planificación de una auditoría operativa de compras gubernamentales exige un adecuado ejercicio del criterio profesional. Los elementos que contiene una adecuada planificación son los siguientes:

##### **a) Cuestionario para la visita previa.**

Uno de los mayores problemas que se presenta para el auditor, es reunir los elementos que definen la planificación insumiendo para ese fin el menor tiempo posible. La visita a la repartición o proceso objeto de la auditoría operativa es vital en este aspecto y consecuentemente debe aprovecharse integralmente.

Entre los aspectos básicos que se incluyen en el cuestionario podemos destacar los siguientes: denominación completa del ente, ubicación geográfica de los distintos sectores del ente, etapa en que toma intervención en cada proceso, cantidad de personal que emplea en los distintos sectores, responsable de cada sector, fechas de tomas de inventarios, fecha de cierre de ejercicio, etc.

#### **b) Presupuestación de tareas.**

Una herramienta básica de la planificación es la utilización de un formulario en el que se resumen las distintas tareas que deben realizarse y su adjudicación a los auditores de acuerdo con su complejidad, el grado de confiabilidad de los elementos de control y la experiencia del personal interviniente.

Los elementos básicos para la presupuestación de horas son los siguientes:

- ✓ Entrevistas con el director para tomar conocimiento de los aspectos a informar.
- ✓ Visita a las plantas y oficinas, y observación de las operaciones.
- ✓ Características de documentación y registros.

#### **c) Definición del equipo de auditoría operativa.**

La auditoría operativa es efectuada por un equipo de profesionales de diversas disciplinas según la situación a presentarse, proceso o área a analizar.

La auditoría operativa puede ser realizada por personal de la propia organización o por personas ajenas; este trabajo se basa en el supuesto que el trabajo de auditoría es realizado por profesionales dependientes del sector público, pero ajenos al área o proceso a evaluar.

El trabajo en equipo está conformado por auditores, contadores públicos, pasantes, etc., sumándose a este equipo polivalente, técnicos profesionales de otras disciplinas como ser: ingenieros, economistas, matemáticos, abogados, especialistas en sistemas electrónicos, administradores de empresas, etc.; cada uno es responsable de colaborar en su área de pericia.

Los auditores operativos tienen la responsabilidad de observar las normas internacionales de auditoría, principios de contabilidad generalmente aceptados, las normas y procedimientos vigentes en la organización, etc.

La independencia y objetividad de un auditor son muy importantes. El auditor debe sentirse libre de poner en manifiesto cualquiera de las conclusiones a las que ha llegado. Para que el auditor operativo obtenga la máxima independencia de llevar a cabo sus revisiones, deberá estar situado dentro de la organización de tal modo que pueda informar al nivel real más práctico de la empresa (Normas de Auditoría Interna 1100 – Independencia y objetividad - y 1110 – Independencia de la organización).

Para el caso de una auditoría operativa de compras gubernamentales, el equipo deberá ser conducido por un contador público nacional (Auditor Líder) dependiente de Contaduría General de la Provincia (como órgano rector del sistema de control interno); sus subordinados serán auditores especialistas en materia de compras, con amplia experiencia en el control de contrataciones, amplitud de criterios, conocimiento de las condiciones generales del mercado, etc.

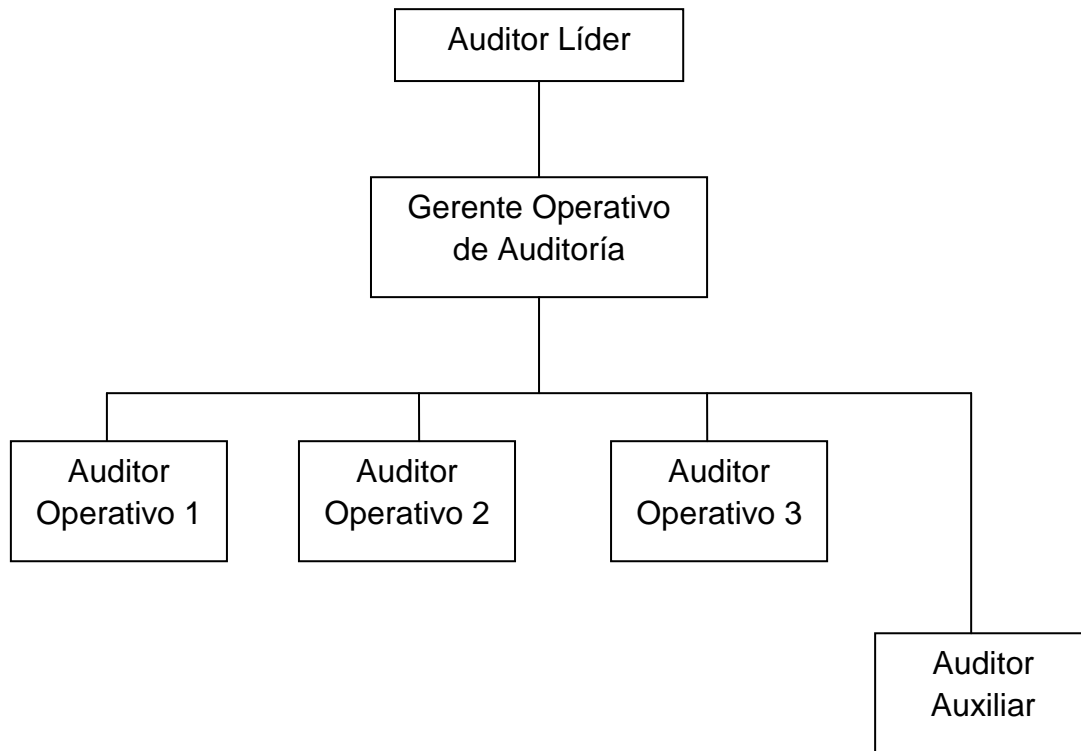
Dependiente del Auditor Líder (que firmará el informe final) se encuentra el Gerente Operativo de Auditoría, cuya función consistirá en dirigir todo el trabajo de campo de la auditoría. Y como sus subordinados, estarán los Auditores Operativos propiamente dicho, quienes ejecutan el trabajo de campo bajo la constante supervisión del Auditor Líder y del Gerente Operativo de Auditoría.

Y para la realización de trabajos que requieran un uso menor del criterio profesional, el equipo podrá contar con un Auditor Auxiliar (pasante), quien podrá estar a cargo de los arqueos, conciliaciones, inventarios, etc.

Asimismo, cuando por las características de las contrataciones a auditar sea necesario contar con profesionales de otras disciplinas (por ejemplo, un ingeniero para el análisis de los pliegos de una obra pública), el auditor líder deberá tenerlo en cuenta.

Todos los integrantes del equipo de auditoría deben manejarse con el suficiente escepticismo profesional, de manera tal que no den por correcta ninguna afirmación de la cuál no obtengan la suficiente evidencia de auditoría.

La estructura del equipo de auditoría operativa de compras gubernamentales sería el siguiente:



**d) Cronograma de tareas.**

Su intención es permitir coordinar la labor de los distintos auditores intervinientes en función del tiempo disponible y de las tareas a realizar.

Se define el tiempo a emplear en cada tarea y quien la efectuará, pero en una auditoría también es necesaria la determinación de la secuencia adecuada de tareas, y la reducción al mínimo de los tiempos libres de los auditores o las sobrecargas de trabajo cuando se acercan las fechas establecidas como límites de trabajo.

En el caso de una primera auditoría operativa, deberá tenerse en cuenta el período de tiempo destinado al “conocimiento del cliente”; es decir, un plazo para que el equipo auditor se interiorice acerca de las particulares de los procesos de compras de un área determinada (por ejemplo, la Subsecretaría de Asuntos Agrarios y Alimentos).

Una vez adquirido el conocimiento suficiente de la entidad auditada, es de esperarse que pueda ser aprovechado en futuras evaluaciones. ¿Cómo?. Enviando a los mismos auditores que ya trabajaron en esa área (o a parte de ellos), a fin que aporten su experiencia y saber adquirido con anterioridad. Sin embargo, esto debe ser controlado y regulado por la máxima autoridad de Con-



taduría General de la Provincia, para evitar la formación de lazos de amistad entre los auditores y la entidad auditada, y la pérdida de la tan preciada objetividad. Cada cierto período de tiempo, sería conveniente la rotación de los miembros del equipo auditor.

<b>Tarea</b>	<b>Auditor Operativo Líder</b>	<b>Gerente Auditoría Operativa</b>	<b>Auditores Operativos</b>	<b>Auditor Auxiliar</b>
Cuestionario visita previa	<b>4 hs.</b>			
Visita previa	<b>8 hs.</b>			
Selección del equipo auditoría	<b>2 hs.</b>			
Cronograma de tareas de campo	<b>2 hs.</b>			
Trabajo de campo de auditoría		<b>28 hs.</b>		
Revisión de la tarea de campo realizada	<b>4 hs</b>			
Elaboración de recomendaciones	<b>8 hs</b>			
Elaboración del borrador del informe	<b>4 hs.</b>			
Revisión del informe con la dirección de repartición auditada	<b>4 hs</b>			
Elaboración del informe definitivo	<b>2 hs</b>			
Presentación del informe de auditoría	<b>2 hs.</b>			

Este equipo de auditores se hará presente en la repartición objeto del examen, pedirá los expedientes de compras a auditar, seleccionará la muestra, y aplicará los procedimientos de auditoría contenidos en el programa de trabajo previamente elaborado a tal fin.

#### **e) Evidencia de auditoría. Papeles de trabajo.**

Para obtener los elementos de juicio, válidos y suficientes, para emitir su opinión, el auditor debe reunir la evidencia necesaria con la aplicación de diversos procedimientos de auditoría sobre la materia a analizar. Según la NIA 500, la “evidencia de auditoría” es toda la información que usa el auditor para llegar a las conclusiones en las que se basa la opinión de auditoría.

Toda la evidencia de auditoría recogida durante el desarrollo de la tarea debe ser documentada. Esta documentación constituye los papeles de trabajo. No existen normas sobre la confección de los papeles de trabajo; sin embargo, se descarta que deben ser lo suficientemente claros, contener todos aspectos claves detectados como consecuencia del trabajo realizado, y ser realizados a medida que se desempeña la tarea. No deben dejarse para el final, ya que muchos aspectos pudieran quedar sin mencionarse dado el olvido del auditor, motivado por el paso del tiempo y la envergadura de la información auditada.

#### **f) Programas de trabajo.**

El programa de trabajo es un elemento de utilidad indiscutible. Consiste en la enunciación de procedimientos de auditoría que permiten recoger toda la evidencia necesaria para el desarrollo del dictamen

La etapa de planificación debería comprender su confección ya que permitirá un seguimiento ordenado de las tareas de revisión.

Un programa de trabajo típico para una auditoría operativa de compras gubernamentales es el siguiente:

##### *1º) Análisis de la normativa aplicable en la entidad.*

El primer paso es verificar cuál es la normativa que regula los procesos de compras de la entidad a auditar. En el sector público provincial se encuentra vigente el Reglamento de Compras y Contrataciones de Bienes y Servicios aprobado por Decreto Acuerdo Nº 22/1 del 23/04/09. Asimismo, conforman el marco normativo de los procesos de compras:

- Ley Nº 6.970 de Administración Financiera.
- Decreto Nº 1.080/3 (ME) del 14/12/07 (Reglamento LAF).
- Los pliegos de bases y condiciones generales y particulares.

- Decreto N° 1.540/3 (ME) del 20/05/08 (Escala de contrataciones).

De esta forma, conoceremos el marco contra el cuál contrastar la realidad y elaborar las observaciones de la auditoría.

*2°) Revisión del ambiente de control de la entidad (organización, reglamentos y procedimientos).*

Debemos consultar con la repartición si cuenta con las siguientes herramientas claves para su organización contable y administrativa:

- Normas generales de control interno.
- Manuales de procedimientos.
- Cursogramas.
- Manuales de perfiles de puestos.
- Manual de cuentas.
- Instructivos.

Es importante que estas herramientas estén escritas, y que cada sector clave del proceso cuente con una copia. La existencia de un adecuado ambiente de control ayudará al auditor a diseñar sus pruebas con un menor alcance, dada la existencia de un menor riesgo.

*3°) Evaluación del grado de ajuste de las actividades de la entidad al orden previsto, mediante la ejecución de pruebas de cumplimiento.*

Asimismo, sería conveniente efectuar una encuesta (o cuestionario) para evaluar el conocimiento que de los mismos tienen los miembros de la organización, como así también el grado de aplicación de dichos procedimientos en las operaciones de compras de la entidad.

Es lo que se denomina el relevamiento del sistema de control interno de la entidad. En esta etapa toma especial importancia el grado de acatamiento de la entidad a las normas de control interno definidas por la superioridad.

Esto también definirá el nivel de riesgo existente en la organización, con el consecuente impacto en la cantidad y alcance de los procedimientos de auditoría a aplicar en la evaluación.

La NIA 330 (Procedimientos del auditor en respuesta a los riesgos evaluados) establece que para reducir el riesgo de auditoría a un nivel acepta-

blemente bajo, el auditor deberá determinar respuestas globales a los riesgos evaluados (...), y deberá diseñar y desempeñar procedimientos adicionales de auditoría para responder a los riesgos evaluados al nivel de aseveración.

Los riesgos que pueden impedir el cumplimiento de los objetivos de todo proceso licitatorio son los siguientes:

Riesgos provocados por factores externos a la entidad.

- Los casos de urgencia provocados, por ejemplo, por situaciones de extrema pobreza, que trascienden a los medios de comunicación, con el consecuente perjuicio a la imagen del Estado, requieren una rápida respuesta por parte del gobierno, que procede a comprar en forma directa, no siempre al mejor precio y condiciones (a veces los proveedores se aprovechan de la situación de emergencia, y ponen al Estado entre la espada y la pared).

- Los casos de terremotos, inundaciones, etc. (desastres naturales), que generan situaciones similares a la comentada en el ítem anterior.

- Los casos de provincias que realizan gastos que resultan ser beneficiosos para la gestión (por ejemplo, la implementación de un software para la administración contable y financiera, o de administración tributaria, etc.), pueden llevar a las otras a comprar directamente el mismo, sin fundamentación razonable y sin tener en cuenta si realmente se adapta a las necesidades del Estado.

- Las compras realizadas por las Provincias, conforme requerimientos efectuados por la Nación, y que no tienen en cuenta la realidad local imperante.

- La inflación, los cambios en las condiciones económicas, etc. pueden producir desabastecimiento, o el fracaso de los llamados licitatorios por la imposibilidad de los oferentes de mantener la oferta, generando la necesidad de una contratación directa no siempre al mejor precio.

Riesgos provocados por factores internos de la entidad.

- El Estado no tiene una política general de compras a mediano o largo plazo ya que básicamente los funcionarios políticos difícilmente programan más allá del tiempo estipulado para su mandato (presupuesto de compras improvisado).

- No hay previsión y planificación de las necesidades en cada área

(por ejemplo, se tramitan compras directas de folletería turística para temporada, invocando urgencia, cuando se trata de un gasto perfectamente previsible).

- El débil flujo de información y comunicación entre las áreas involucradas, respecto a las necesidades presupuestarias del sector.

- La posibilidad que existan errores en información contable, debido al cambio del sistema de información financiera.

- La poca experiencia, nivel de conocimientos, formación, capacitación, etc. puede ocasionar problemas con la eficacia y eficiencia de los procesos licitatorios (por ejemplo, por desconocimiento se utilizan pliegos copiados de anteriores licitaciones pero que no se adaptan a la que se tramita).

- Frecuentemente existen errores en las registraciones contables que afectan la calidad de los informes financieros y presupuestarios. No se da a estas la necesaria importancia ni se toman las medidas para erradicarlas.

- Los informes financieros y presupuestarios no son lo debidamente confiables para ser usados como base para la toma de decisiones, y se presentan en las fechas límites.

- Asimismo, algunos buenos informes (financieros, de gestión, de auditoría, etc.) pueden no generar los efectos deseados, dado que son desatendidos por los sectores destinatarios.

- Existe poca concientización sobre la necesidad de participar y colaborar con el buen funcionamiento del control interno, delegando las tareas de control exclusivamente en los auditores internos y externos.

- La rotación y/o cambios en los puestos claves con motivo de la renovación de las autoridades, ocasiona ineficiencias y la necesidad de volver a capacitar.

- El pago de precios excesivos en las licitaciones mediante arreglos con proveedores, fundamentando la adquisición a la oferta de mayor monto en razón de la calidad de los efectos, situación que luego no se puede constatar a la hora de utilizar los bienes y servicios adquiridos.

- Los intereses políticos que se hacen presentes en algunos procesos licitatorios.

- La confección de Pliegos de Bases y Condiciones “a medida” de un determinado proveedor.

- La fragmentación de compras de gran magnitud en varias compras pequeñas, haciendo posible la utilización de mecanismos de contrataciones no acordes a los aspectos que se quieren evaluar de las propuestas y afectando el grado de jerarquía de los instrumentos legales necesarios para autorizar y aprobar la contratación.
- La falta de independencia de los órganos a cargo de las tareas de control y auditoría de los procesos de compras y contrataciones de bienes y servicios.
- La publicación del aviso en medios que no sean de amplia difusión y la inexistencia de tiempo suficiente entre ésta y la apertura de los sobres con las ofertas, afecta el principio de libre concurrencia y la eficiencia del proceso.
- La posibilidad que la evaluación de las propuestas recaiga en una sola persona.
- La realización de compras apresuradas cerca del cierre del ejercicio presupuestario con la intención de no perder la partida asignada, incrementa el riesgo de malas adquisiciones y corrupción.

Los riesgos asociados a los procesos licitatorios son siempre los mismos. La licitación pública es un procedimiento de contratación con una larga vigencia en la hacienda pública, por lo que los riesgos son bien conocidos por todos. Además, son muchos los trabajos doctrinarios y jurisprudenciales sobre el tema.

En las licitaciones no hay secretos sobre los riesgos. El problema es que a muchos les importa poco identificar cuáles de todos los antes descritos podría afectar el cumplimiento de los objetivos.

#### *4º) Existencia de un Plan Anual de Compras.*

Es necesario que la entidad cuente con un Plan Anual de Compras en forma previa al inicio del ejercicio. Asimismo, es necesario que dicho plan se encuentre armonizado con el presupuesto general de la entidad. El presupuesto debe contener las partidas suficientes para realizar las compras en el menor tiempo posible, y así favorecer la realización de la mayor cantidad de licitaciones públicas.

Esta es la única forma de poder medir al cierre del ejercicio el grado

de cumplimiento de los objetivos previamente establecidos en cuanto a compras gubernamentales.

*5°) Análisis de la ejecución presupuestaria de la entidad, a fin de determinar si la compra estaba prevista o no, y su grado de cumplimiento.*

Este punto va de la mano con respecto a lo mencionado sobre el Plan Anual de Compras. Si existe un Plan de Compras y un presupuesto que lo respalde (realista), el funcionario deberá dar cuentas de por qué dicho presupuesto no fue utilizado en su totalidad (no es una obligación consumirlo en un 100%, pero deberá estar en condiciones de explicar las causas), o por qué no alcanzaron las partidas previamente establecidas.

En este aspecto es fundamental la retroalimentación, para mejorar la presupuestación de ejercicios futuros.

Asimismo, el auditor deberá observar la acumulación de numerosas compras cerca del cierre del ejercicio (todo lo que se hace a última hora, es más susceptible de contener errores), identificar si las mismas estaban previstas en el Plan Anual, si se realizaron mediante licitación pública, etc.

*6°) Determinación del universo de contrataciones sobre el que se seleccionará la muestra.*

En la definición de los objetivos de la auditoría (como parte de la planificación), el auditor debe definir cuál será el período bajo análisis, o el tipo de contrataciones a auditar (compra de bienes de uso, de bienes de cambio, reparaciones, licitaciones públicas, licitaciones privadas, concurso de precios, contrataciones directas, una mezcla de todos, etc.).

Es un paso previo y necesario antes de presupuestar las tareas, elaborar el cronograma de las mismas, designar el equipo de auditores, etc.

*7°) Selección de la muestra de trámites de contrataciones (o expedientes) a auditar.*

El muestreo podrá ser al azar (mediante técnicas estadísticas), o en base a la experiencia del auditor operativo (por expertos).

En cuanto a las técnicas de muestreo estadístico, mediante el uso de una tabla de números aleatorios se arma una muestra simple al azar, y a partir

del análisis de la misma se infieren los resultados de toda la población (es decir, acerca de las contrataciones de una determinada área en general).

*8°) Comprobación que los procedimientos aplicados por la repartición auditada se correspondan con la reglamentación vigente.*

Consiste en la revisión integral del trámite de compras, contrastando el mismo con la normativa aplicable en el área en materia de contrataciones. En caso de incumplimientos, deberá dejarse constancia en los papeles de trabajo, para la posterior confección del informe de auditoría operativa.

*9°) Revisión de los tiempos insumidos por la gestión de compras.*

Del análisis de las actuaciones (o expedientes), se deberá revisar el tiempo transcurrido entre cada intervención, a efectos de detectar demoras administrativas innecesarias e identificar a los responsables.

Es necesario que una vez conocidos los tiempos ociosos, éstos sean marcados en el informe de auditoría operativa, haciendo énfasis en la necesidad de evitarlos en el futuro.

Para la realización de este análisis cobra vital importancia la existencia de cursogramas, donde se encuentren presupuestados los tiempos de cada paso y/o intervención.

*10°) Identificación de hechos, circunstancias observables y/o condicionantes para una gestión eficaz (por ejemplo, pases innecesarios, demoras, etc.).*

Así también deben identificarse pases innecesarios o que no agregan valor, informes repetidos, etc. En los papeles de trabajo deben constar estas situaciones y no omitirse en el informe final. El auditor no debe tener contemplaciones de nombres ni de cargo; todos son materia auditable.

De allí la importancia de contar con la debida objetividad (independencia) y jerarquía dentro de la estructura del sector público.

*11°) Revisión de las relaciones existentes entre la entidad y los proveedores, a fin de verificar situaciones que puedan conspirar con el cumplimiento de los objetivos de la licitación.*



El auditor operativo deberá estar atento a la existencia de un gran número de contrataciones adjudicadas a favor de un determinado proveedor, y buscar en las actuaciones la debida justificación y/o fundamentación de las mismas.

De esta forma, la repartición auditada percibirá la sensación que este tipo de comportamientos no pasarán inadvertidos y no podrá repetirlos en el futuro.

A su vez, es necesario el establecimiento de un Registro de Proveedores, donde se encuentren aquellos en condiciones de contratar con el Estado en función de sus antecedentes y condiciones actuales. De esta forma, se limitará la excesiva discrecionalidad de las reparticiones en la selección de los proveedores.

*12º) Evaluación de las actividades de control desarrolladas por la entidad (segregación de funciones adecuada, existencia de un sistema de gestión eficaz, etc.).*

El auditor deberá verificar que las siguientes funciones se encuentren a cargo de distintos sectores:

- El área que realice la solicitud de compras debe ser distinta de la que autorice la misma.
- El área que confeccione los pliegos debería ser distinta que la que evalúe las ofertas presentadas.
- El funcionario que aprueba lo realizado debe ser distinto que el autorizante.
- Los responsables de compras deben ser distintos que los que manejan los créditos y disponibilidad presupuestaria.

El equipo auditor deberá verificar que la repartición evaluada cuente con indicadores para medir la gestión de compras. En caso que no sea así, deberá establecerlos. Ejemplos de los indicadores antes mencionados son:

- Puntos de pedido de compras.
- Monto de compras efectuadas mediante licitación versus compras directas.
- Días promedios invertidos en un proceso licitatorio.

- Compras planificadas versus compras efectuadas.
- Recursos utilizados en compras versus recursos presupuestados.
- Ubicación de los bienes adquiridos.
- Etc.

*13°) Precisión y veracidad de la información que administra y suministra la entidad.*

El equipo de auditoría operativa deberá solicitar a la repartición que le presente los datos contables relativos a la gestión de compras: pedir un balance de sumas y saldos para validar los saldos de las cuentas mercaderías, bienes de uso, etc., mediante la realización de inventarios. También será materia auditable la ficha de ejecución presupuestaria de la repartición a la fecha de la evaluación.

Las diferencias que pudieran encontrarse deberán ser asentadas en los papeles de trabajo, junto con la causa y/o justificación de las mismas.

*14°) Análisis de la existencia de desdoblamientos de los procesos de compras, a fin de burlar la licitación.*

Es común que las reparticiones del Estado, a efectos de burlar la licitación pública, dividan compras grandes en varias pequeñas, para así favorecer la realización de licitaciones privadas, concursos de precios, y contrataciones directas en función del monto de las mismas y la escala que dispone cuándo tiene lugar cada procedimiento (Decreto N° 1.540/3 del 20/05/08).

Estas situaciones tienen la particularidad que el objeto de cada compra forma parte de uno mayor. Por ejemplo, comprar en forma separada (por trámites diferentes) los CPU, los monitores, los teclados, etc. de los equipos de computación destinados a una misma oficina.

Los auditores deberán estar atentos a esto, identificando estas situaciones. No olvidar que el único procedimiento que garantiza la transparencia, libre concurrencia e igualdad entre los oferentes es la licitación pública. Y hacia ésta deberían orientarse todas las compras y contrataciones del Estado.

*15°) Causas de los fracasos e impugnaciones de las licitaciones*

Verificar si los fracasos e impugnaciones de los procesos licitatorios

surgen de causas propias o ajenas al Estado. Por ejemplo, a causa de la demora de las actuaciones en un determinado sector, se produce el vencimiento del plazo de mantenimiento de las ofertas.

El auditor operativo deberá merituar en cada caso si las causales de esta demora están debidamente justificadas. Las vacaciones del personal no son causal que proceda como justificativo, ya que siempre debe quedar una guardia en las reparticiones; además, las compras no deben concentrarse en su mayoría cerca del cierre del ejercicio presupuestario.

*16°) Revisión de la fundamentación de la adquisición y del procedimiento de compras utilizado.*

El Art. 59 de la Ley de Administración Financiera establece que salvo en caso de las compras hasta \$1.300, las demás causales enunciadas para la realización de una contratación directa tienen que estar debidamente fundamentadas, siendo el funcionario que las invoca responsable de su procedencia.

El equipo de auditores deberá verificar y comunicar todas las transgresiones existentes a estas disposiciones, merituyendo convenientemente en cada caso si las causales son razonables o no, si se pudo evitar la compra directa o no.

*17°) Evaluación del cumplimiento del reglamento de compras en los siguientes aspectos del proceso licitatorio:*

- Competencia de los funcionarios para autorizar el gasto y aprobar el proceso de la contratación.
  - La corrección de los registros del gasto.
  - La adecuada publicación de la licitación.
  - Las garantías otorgadas por los proveedores (montos, ejecución de las mismas, etc.).
- Capacidad de los oferentes para contratar y si forman parte del Registro de Proveedores del Estado.
  - Revisión del dictamen de la Comisión de Preadjudicación.
  - Confección de la orden de compras y contratos.
  - Recepción de los efectos.

- Conformidad de las facturas, y su correspondencia con los recibos, comprobantes de retención, etc.
- Alta en inventario de los bienes adquiridos.

*18°) En caso de existir auditorías anteriores, verificar la existencia de las observaciones y la implementación de las recomendaciones realizadas en los correspondientes informes.*

Así como de esta auditoría surgirán, casi con seguridad, observaciones y recomendaciones para los procesos de compras, el equipo de auditores operativos deberá verificar o efectuar un seguimiento del cumplimiento y grado de implementación de las recomendaciones efectuadas en auditorías anteriores.

Sin esta evaluación, cualquier recomendación es sólo una frase “linda” o bien escrita. Siempre se espera que la auditoría (o el control) produzca efectos; caso contrario, estaríamos ante una ficción del control.

Deben percibirse los cambios como consecuencia de la auditoría, sino indicar las causas por las cuáles las recomendaciones no se pusieron en práctica. El informe de auditoría deberá hacer referencia a esto.

#### **g) El informe de auditoría operativa.**

En una auditoría operativa, existen muchas dificultades para la redacción del informe, surgidas del propio análisis. Por ser cada examen un caso único, cada actividad requiere una clase de explicación distinta, debido a que para cada una de ellas existen diferentes lectores con conocimientos y necesidades que difieren; y requieren del auditor, elevado criterio, capacidad y competencia.

El auditor operativo debe ser por lo tanto un traductor experto del lenguaje técnico y de los conceptos complejos, que conllevan la obtención de resultados efectivos y útiles a la empresa.

Debe indicarse en el informe que el examen y metodología de una auditoría operativa se han efectuado de acuerdo con los principios y normas de Administración, y los requerimientos propios de la naturaleza de las actividades, áreas, sistemas, etc.

Debido a que su trabajo de auditor lo lleva a conocer todas las áreas

de una organización, debe sentirse cómodo en los distintos entornos, no encontrando dificultades en la adopción rápida de las formas y lenguaje de los diferentes departamentos de una organización.

Se considera al auditor operativo como un rival o crítico de aquellos con los que trata, debido a los errores internos que pudieran encontrarse en las diferentes áreas; esto no es así, ya que su interés es mejorar la operatividad de la entidad en lugar de recibir felicitaciones por descubrir errores, considerándose como dueño de la misma.

La auditoría operativa, por su propia naturaleza, está orientada hacia el futuro; la justificación de su existir se basa en las recomendaciones y planteamientos que hace en pro de un futuro más saludable para la empresa, a través del logro de una mayor eficiencia, eficacia y economía empresarial.

Los informes escritos sobre auditoría operativa no son muy distintos de los emitidos en otros tipos de auditoría, pues aplican las mismas reglas: el informe debe ser claro, concreto, completo, conciso y correcto (cumplir con las 5 "C" de los informes de auditoría). Además, podríamos agregar la cualidad de ser persuasivo.

Los elementos que debe contener un informe de auditoría operativa son:

- Identificación del destinatario.
- Identificación de la objeto de la auditoría.
- Determinación del alcance de la auditoría realizada.
- Mención de las normas de auditoría utilizadas.
- Observaciones y recomendaciones de la auditoría.
- Dictamen o conclusión.
- Fecha.
- Firma del auditor líder.
- Anexos (cuadros).

Como **ANEXO** al presente trabajo, se adjunta un Modelo de Informe de Auditoría Operativa de Compras.-

## ANEXO

### MODELO DE INFORME DE AUDITORÍA OPERATIVA DE COMPRAS

**Sr. Director**

.....  
S            /            D

Nos dirigimos a Ud. a efectos de comunicarle los resultados de la auditoría operativa de los procesos de compras llevada a cabo en la repartición a su cargo, durante los días.....

#### **1. OBJETO**

Para la realización de la misma, se han seleccionado los expedientes por trámites de compras iniciados por la repartición a su cargo durante el año.....La muestra de auditoría fue seleccionada en forma aleatoria, utilizando técnicas de estadísticas.-

#### **2. ALCANCE**

En nuestra Provincia, no existen Normas de Auditoría Interna Gubernamental. Sin embargo, la auditoría operativa fue conducida teniendo en cuenta las disposiciones de las Normas Internacionales de Auditoría emitidas por la Federación Internacional de Contadores, y las buenas prácticas aplicables en dicha materia.-

#### **3. OBSERVACIONES**

Las observaciones surgidas de la auditoría realizada son las siguientes:

- Se han detectado en los pliegos de bases y condiciones particulares, cláusulas que limitan la libre concurrencia de los oferentes.-
- Se han detectado demoras en los procesos de compras, ocasionadas por la intervención de los sectores.....y....., los que realizan informes similares sobre la imputación y disponibilidad presupuestaria del gasto.-
- No se ha solicitado en todos los casos de compras de bienes de capital, el inventario del Departamento Patrimonial de Contaduría General de la Provincia.-

#### **4. RECOMENDACIONES**

- En función de las observaciones realizadas en el punto 3, las recomendaciones para la mejora de los procesos de compras son las siguientes:
  - Se recomienda el uso de matrices de riesgos en forma previa a la ejecución de los procesos licitatorios de importancia (por su monto), como así también la no inclusión de cláusulas que impliquen para los oferentes la presentación de requisitos excesivos, que no se analizan, y que no contribuyen al fin principal de una licitación pública: la selección de la oferta más conveniente (ejemplo, presentación del último balance, F. 931 – pago de aportes y contribuciones del personal, etc.).-

- Debería unificarse la intervención realizada por los sectores.....y....., solicitando el asesoramiento de la Dirección de Organización y Método de la Provincia, en la reestructuración organizativa interna.-

- Según los usos y costumbres del sector público, todos los bienes de capital deben ser inventariados en forma inicial por el Dpto. Patrimonial de Contaduría General de la Provincia. Asimismo, la repartición a su cargo es responsable de efectuar un control periódico (o inventario) que garantice la integridad y existencia de los bienes adquiridos (bienes de uso, bienes de cambio, etc.).-

- Para la resolución de todos los aspectos controvertidos del control interno, se recomienda la utilización de la técnica de los “workshops” o reuniones de trabajo. A propósito, este equipo de auditoría operativa ofrece su asesoramiento para la implementación de esta técnica de autoevaluación.-

**5. DICTAMEN**

Es opinión de esta auditoría operativa que los resultados del examen realizados son parcialmente satisfactorios.-

Ponemos a su disposición todos los papeles de trabajo y/o antecedentes del trabajo realizado.-

Es nuestro informe.-

San Miguel de Tucumán, .....

---

**CPN Gustavo Abdelnur**  
AUDITOR  
Contaduría General de la Provincia

## **ÍNDICE BIBLIOGRÁFICO**

ALE, Miguel Ángel, Elementos de contabilidad pública, 1º Edición, (Buenos Aires, 2.004).

Código de Ética y Normas de Auditoría Interna, en Internet: [www.iaia.org.ar](http://www.iaia.org.ar), (04/09/09).

COMADIRA, Julio Rodolfo, La licitación pública: nociones, principios, cuestiones, 2ª Edición, (Buenos Aires, 2.006).

Constitución de la Provincia de Tucumán, (t.o. 2.006).

Consultas a bases de información, en Internet: [www.sigen.gov.ar](http://www.sigen.gov.ar), (04/09/09).

Escala de contrataciones de la Provincia de Tucumán, Decreto N° 1.540/3 (ME) del 20/05/08 y sus modificatorios.

LAS HERAS, José María, Estado eficaz, 1ª Edición, (Buenos Aires, 2.003).

Ley de administración financiera de la Provincia de Tucumán, (N° 6.970, t.o. 1.999).

MENDOZA, Osmar Álvaro, SALOMÓN, Carla Patricia, y ZAMORA, Gustavo Alejandro, Auditoría operativa y control de gestión de una empresa hotelera, Trabajo de Seminario, (Tucumán, 2.009).

MILESSI, Juan José y MORENO, Carlos Erasmo, El control interno: autoevaluación de riesgos y controles, (Buenos Aires, Abril de 2.000).

Normas internacionales de auditoría: pronunciamientos técnicos, emi-



tidas por el Comité Internacional de Prácticas de Auditoría de la Federación Internacional de Contadores, traducción Instituto Mexicano de Contadores Públicos (2.007).

OSTENGO, Héctor C., Control de gestión: Guía para graduados profesionales, (Buenos Aires, Junio de 2.006).

PETREI, Humberto, RATNER, Gabriel y PETREI, Romeo E., Presupuesto y control. Las mejores prácticas para América Latina, 1ª Edición, (Buenos Aires, 2.005).

Reglamento de compras y contrataciones de bienes y servicios de la Provincia de la Provincia de Tucumán, Decreto Acuerdo N° 22/1 del 23/04/09.

Reglamento de la Ley de Administración Financiera, Decreto N° 1.080/3 (ME) del 14/12/07.

SOSA, José Félix, El control de la hacienda pública, una realidad o una ficción, en “6ª Jornadas Nacionales de Profesionales en Ciencias Económicas del Sector Público”, (San Miguel de Tucumán, Junio de 2.007).