

XV CONGRESO NACIONAL
DE CONTADURIAS
GENERALES

RAWSON - PROVINCIA DEL CHUBUT -

**CONTROL INTERNO EN LAS UNIDADES
EJECUTORAS**

Control

TEMA : A

**CONTADURIA GENERAL DE LA PROVINCIA
DEL CHACO**

C.P. PARMENIO DARIO MOLINARI
Subcontador General de la Provincia

C.P. MARCELO JOSE ZABALETA
Contador Mayor Operativo a/c

CONTADURIA GENERAL DE LA PROVINCIA DEL CHACO

CONTROL INTERNO EN LA UNIDADES EJECUTORAS

Operaciones de Crédito Público instrumentadas con organismos internacionales en virtud de la implementación de programas de asistencia por parte del Gobierno Federal a las Provincias y/o Municipios a través de unidades ejecutoras locales

1.- Introducción

Todos conocemos la incidencia que tiene el Estado en el contexto económico en general, en el cual, se convierte en el principal responsable de la satisfacción de las necesidades públicas de los distintos sectores sociales a través de la provisión de bienes públicos, representativos de los bienes y servicios públicos según la corriente doctrinaria anglosajona.-

La satisfacción de estas necesidades públicas por parte de la entidad estatal implica la realización de actos individuales por parte de este, apuntados a cada uno de los integrantes de la comunidad. La sumatoria de cada uno de estos actos individuales constituye el conjunto de funciones, atribuciones y/u obligaciones del Estado en relación al o los objetivos para los cuales el mismo fue concebido. Con respecto a ello, resulta necesario aclarar, que en la concepción moderna del Estado como tal, se lo entiende como un sujeto más, componente de la sociedad en general, no como era entendido en la antigüedad, en la cual se consideraba a este con supremacía en relación a los demás sujetos individuales (fundamentalmente en la corriente germana, uno de los desprendimientos de la corriente doctrinaria europeo continental), existiendo en ese momento una relación de poder, y no de derecho como en la actualidad.-

A su vez el ente estatal, materializa cada uno de estos actos individuales para la satisfacción de las necesidades públicas a través de las acciones llevadas a cabo por cada uno de los componentes de su estructura material, lo que implica el desarrollo de todo un proceso de carácter administrativo, representado por el accionar de los mencionados componentes de la estructura estatal en forma conjunta.-

La instrumentación de dicho accionar individual, que conforma el proceso administrativo del Estado para la satisfacción de necesidades públicas, significa en la mayoría de los casos, la implementación de mecanismos administrativos con incidencia económica, ya que estas necesidades públicas implican la asunción de erogaciones, las cuales son financiados con recursos obtenidos por el organismo estatal a través de:

- ✓ Contribuciones de los componentes de la comunidad.-
- ✓ Recursos provenientes de las actividades económicas desarrolladas por los entes estatales.-
- ✓ Crédito Público.-

Es decir que el proceso de satisfacción de necesidades públicas estaría entendido de la siguiente manera:

Comunidad ► Recursos del Estado ► Estado ► Erogaciones Públicas ► Necesidades Públicas ► Comunidad

Este esquema, en principio se da en la realidad cualesquiera sea el nivel de gobierno de que se trate.-

Como vemos, el proceso significa hacer llegar a la comunidad, prácticamente los mismos recursos que ella aporta, transformados en bienes públicos (atento a la concepción ya descrita en párrafos precedentes). Por lo tanto, desde el punto de vista del enfoque del presente desarrollo, las etapas que nos interesan son:

Recursos del Estado ► Estado ► Erogaciones Públicas

A su vez estas etapas se conforman de otras subetapas de naturaleza administrativa, formadas por el accionar de los distintos estamentos administrativos de la organización estatal.-

A efectos de que las necesidades públicas sean satisfechas adecuadamente, resulta necesario que los actos realizados por los componentes individuales de la estructura estatal sean llevados a la práctica de manera eficiente, lo cual no se produce en la realidad por los problemas de comunicación y los desvíos que se producen entre dichos componente individuales, lo que originan problemas de eficiencia y eficacia de naturaleza administrativa en los actos de estos componentes individuales, lo que hace que, a fin de lograr un razonable nivel de eficiencia en la prestación de servicios públicos, sea necesario la existencia de un instrumento corrector de los posibles problemas o desvíos, el cual, a través del ejercicio de actividades de control posibilite llegar a ese nivel razonable.-

Estas actividades de control son las que desde nuestro punto de vista se denominan Sistema de Control Interno, el cual estaría compuesto por dos elementos esenciales:

- a) Actividades desarrolladas por los mismos componentes de la estructura estatal.-

b) Actividades desarrolladas por un órgano específico, que respalde o corrija las enumeradas en el punto a) precedente.-

Las primeras enumeradas, corresponden a aquellas desarrolladas por los mismos componentes de la estructura estatal, que con su accionar posibilitan la satisfacción de necesidades públicas. Dicho accionar debe ser instrumentado de acuerdo a las pautas o parámetros administrativos correctos que permitan el cumplimiento eficiente de su función específica, las cuales se denominan desde el punto de vista del enfoque tradicional Sistema de Control Interno.-

Las segundas, corresponden al control de las primeras realizadas por un órgano específico, a través de mecanismos que enumeraremos más adelante.-

Por lo expuesto, la constitución de la Provincia del Chaco 1957 – 1994, establece expresamente:

“ El Contador General ejercerá el control interno y el registro de la gestión económica, financiera y patrimonial del Sector Público Provincial. Efectuará el control preventivo de los libramientos de ordenes de pago.....”. Artículo 175°.-

Estos conceptos también se encuentran volcados en la Ley N° 3723 “Orgánica de la Contaduría y de la Tesorería General de la Provincia del Chaco”, ampliando en forma general el volumen de funciones del Contador General de la Provincia del Chaco.-

No obstante, con respecto a ello resulta necesario realizar una serie de aclaraciones ya que el concepto de control interno ha quedado desde el punto de vista doctrinario sin vigencia en la actualidad. Control interno se refiere, desde el punto de vista del enfoque tradicional al plan de organización y el conjunto coordinado de métodos y medidas adoptadas dentro de una organización para salvaguardar su patrimonio, verificar la exactitud y confiabilidad de su información contable, promover la eficiencia de las operaciones y alentar la adhesión a las políticas establecidas por la autoridad superior. Esto en términos generales ya lo he explicado anteriormente, en lo que se refiere al sector público. Esta concepción sostenida por el Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA) ha variado con el tiempo a medida que se ha ido extendiendo la concepción moderna, basada fundamentalmente en la teoría de sistemas, en función de la cual, no se entiende a la organización como un solo sistema, como se infiere de la conceptualización expuesta, sino se la entiende como un conjunto de sistemas, existiendo incluso, uno específico que tiene la función de evaluar las actividades de los demás sistemas.

Es por ello que, ya no se habla de control interno en la actualidad, sino de actividades de control de los sistemas.-

El control como lo entendemos, desde el punto de vista de la Hacienda Pública implica tener en cuenta dos aspectos de fundamental importancia, como es: a) En primer lugar, el manejo de caudales públicos y; b) La responsabilidad que ello implica cuando está a cargo de los poderes públicos, empresas del Estado, autónomas y autárquicas, empresas con participación estatal y funcionarios y empleados públicos. Por ello conviene dejara aclarado el significado de la expresión “caudales”, entendida por la doctrina y la jurisprudencia en un sentido amplio, lo cual comprende toda clase de bienes, en los términos del Código Civil Argentino, incluido el dinero.-

A pesar de la existencia de una legislación antigua y poco precisa, creemos que la doctrina, la jurisprudencia y la interpretación de las normas legales acorde con la época actual, permite llegar a aquella conclusión, sobre todo si tenemos presente que la competencia es una obligación del órgano de control, que es, por lo tanto irrenunciable, que debe interpretarse racionalmente y si en un caso no está expresamente previsto, dicha interpretación debe ser extensiva cuando se refiere al contralor.-

Atento a ello, la función que le compete a la Contaduría General de la Provincia del Chaco desde el punto de vista de la Constitución Provincial, es la de evaluación y verificación de las actividades de control, aplicadas estas sobre el sistema de control interno de la Hacienda Pública Provincial, el que se ha descrito someramente en párrafos precedentes.-

Ahora, de que manera, este organismo desarrollá esta actividad de evaluación y verificación?

A través de mecanismos de auditoría, traducidos en procedimientos y técnicas específicos, atento al tipo de actividad que se está controlando.

Por lo tanto, lo expuesto hasta aquí es lo que justifica la emisión del Manual Básico de Auditoría, en el cual se describen los procedimientos de auditoría necesarios que le permitan al organismo cumplir con las funciones y responsabilidades que le competen, que le fueron conferidas por los instrumentos enumerados en párrafos anteriores.-

2.- Objetivos generales de la auditoría como función asignada por la legislación vigente a la Contaduría General de la Provincia del Chaco

Los objetivos generales representan aquellos, los cuales deben ser alcanzados durante el proceso de aplicación de las técnicas de revisión, como función asignada por la legislación vigente, en este caso específico:

- ✓ Constitución de la Provincia del Chaco 1957-1994.-
- ✓ Ley N° 3723 “Orgánica de la Contaduría General y de la Tesorería General de la Provincia del Chaco.-

Independientemente de lo expuesto en el punto 1.-, precedente, donde se desarrollan los motivos que justifican la aplicación de técnicas de auditoría sobre la estructura material y funcional de la Administración Pública Provincial, resulta necesario acotar estos conceptos y convertirlos en términos susceptibles de ser aplicados y entendidos en relación directa con la realización de los trabajos de verificación específicos.-

En general, entre los objetivos generales que deben lograrse con la aplicación de procedimientos sustantivos por parte de la estructura técnica de la Contaduría General de la Provincia del Chaco, podríamos enumerar:

- ✓ Que los hechos o actos que generan recursos, erogaciones o cualquier otro hecho relacionado por parte de la Hacienda Pública Provincial, existan.-
- ✓ Que la responsabilidad sobre ellos sea imputable a algún agente, funcionario, jurisdicción, entidad u organismo de la Administración Pública Provincial.-
- ✓ Que no se haya omitido ninguna etapa inherente al proceso administrativo que permita la instrumentación de estos actos.-
- ✓ Que la cuantificación en dinero de ellos se haya efectuado correctamente.-
- ✓ Que su registración, clasificación o imputación contable, sea realizada correctamente sobre la base de los parámetros técnicos considerados para ello.-
- ✓ Que no se hayan producido desvíos significativos de los objetivos fijados por la autoridad política en la instrumentación de ninguna erogación.-
- ✓ Que no se hayan producido desvíos significativos de la legislación aplicable en la materia respectiva.-

Obviamente el examen de cada situación en particular, implicará adaptar o adecuar los objetivos generales en función de las características del contexto verificado.-

3.- Perfil del Auditor de la Contaduría General de la Provincia del Chaco

El auditor de la Contaduría General de la Provincia del Chaco deberá reunir como mínimo las siguientes condiciones:

- 1) Título de Contador Público.-
- 2) Requisitos establecidos por la Ley N° 3723 “Orgánica de la Contaduría y de la Tesorería General de la Provincia del Chaco.-
- 3) Capacitación adecuada para el desempeño de su función.-
- 4) Conocimiento de la estructura administrativa y de los sistemas de información de la Hacienda Pública Provincial en General.-
- 5) Conocimientos en auditoría, en general.-

Estos elementos son los que definen el perfil básico del funcionario de control de este organismo, sin los cuales desde el punto de vista material le resultará imposible desarrollar adecuadamente su labor periódica.-

4.- Operaciones de Crédito Público instrumentadas con organismos internacionales en virtud de la implementación de programas de asistencia por parte del Gobierno Federal a las Provincias o Municipios a través de unidades ejecutores locales

Estas operaciones tienen por objetivo la instrumentación de programas de asistencia a través de los distintos niveles de gobierno, en función de los objetivos fijados por el Gobierno Nacional, atento a su facultad expresa de administración de su presupuesto. Es decir, que a los niveles municipal y provincial se plantean necesidades públicas, las cuales, algunas veces no pueden ser satisfechas con recursos genuinos de estos niveles de gobierno, por lo cual ellos recurren en forma indirecta al Crédito Externo a través de programas implementados por el Gobierno Federal de acuerdo al siguiente esquema:

Necesidades Públicas a nivel ► Programas Nacionales ► Asistencia Financiera Internacional Provincial o Municipal

Esto implica que organismos financieros internacionales, generalmente de fomento, otorgan financiamiento a Provincias o Municipios en a través de convenios suscriptos entre estos organismos y el Estado Nacional, por los cuales este último tiene la “obligación”, o la facultad de administrar los recursos aplicables a los distintos programas instrumentados, obviamente para acceder a este tipo de operatorias, cada una de las Provincia o los Municipios necesitan contar con la adhesión de la primera a través de una norma legal sancionada por la legislatura respectiva al convenio antes mencionado.-

En esencia, la operatoria en la realidad se materializa a través de un ente específicamente constituido para la administración de la operatoria, el que comúnmente se denomina Unidad Ejecutora Central del Programa respectivo, lo cual es en realidad. Su relación directa con los niveles de gobierno a nivel Provincial y Municipal se materializa a través de subunidades con localización en los respectivos Estados Provinciales, los cuales son responsables del relevamiento y evaluación de las distintas necesidades planteadas en dichos niveles. Estas, denominadas Unidades Ejecutoras Provinciales (U.E.P.) actúan en forma totalmente independiente de las Haciendas Provinciales, teniendo facultades de administración de sus propios recursos, debiéndose adecuar esta administración a los parámetros establecidos por los organismos otorgantes del financiamiento, sin considerar completamente la normativa vigente en la respectiva jurisdicción provincial relacionada con la administración financiera. Es decir que el canal administrativo se podría esquematizar de la siguiente manera:

Organismo Internacional ► Unidad Ejecutora Central ► Unidad Ejecutora ► Aplicación del Crédito del Programa Provincial Programa.

Así el titular del crédito o financiamiento es el correspondiente Estado Provincial o Municipal, independientemente de la autonomía total del ente responsable de la administración del crédito.-

5.- El problema del control en estas operatorias

En general la instrumentación de estas operatorias implican serios problemas de control, ya que al adecuarse éstas a parámetros normativos de administración financiera establecidos por órganos externos, en la mayoría de los casos, estos parámetros no coinciden con lo establecido

en la legislación provincial o municipal relacionado con el tema. Ello significa que el principal sensor con el que cuenta el organismo responsable del control para éste no se aplica con relación a este tipo de operatorias, por lo cual, las actividades de control se deben reorganizar de manera tal de evitar que se produzcan desvíos en lo que se relaciona a la aplicación de procedimientos adecuados que hagan que los fondos públicos asignados a estos organismos se administren correctamente.-

En lo que respecta al control interno, definido de acuerdo a los parámetros detallados en los puntos 1.- y 2.-, precedentes, el principal problema se genera a partir de la determinación de un correcto modelo de riesgo, atento a que ello nos posibilitaría establecer el alcance, la composición y la oportunidad de las actividades de control correspondientes, fundamentalmente en lo que se refiere a las pruebas de auditoría a aplicar.-

Para entender, cual es el efecto de los modelos de riesgo, aplicables al caso en cuestión, es necesario aclarar que desde el punto de vista de la bibliografía analizada, nos encontramos principalmente con tres tipos de riesgo :

- a) Riesgo inherente.-
- b) Riesgo de control.-
- c) Riesgo de detección o falta de detección.-

El riesgo inherente es, principalmente la posibilidad de que se produzcan errores, que agregados a otros sean significativos; el riesgo de control, representa la posibilidad de que el sistema de control interno, en este caso los distintos componentes del sistema de administración financiera del objeto, no prevenga o no detecte oportunamente tales errores; y el riesgo de detección o de falta de detección implica que sea el organismo de control, a través de los distintos procesos de auditoría quien no detecte los posibles errores (readecuado de Tratado de Auditoría - Auditoría Aplicada - Segunda Parte - Tomo I - Enrique Fowler Newton - Página 155 y siguientes - Ediciones Macchi - 1994).-

Entonces, teniendo una idea genérica de los distintos tipos de riesgo, debemos convenir que, por la naturaleza del objeto susceptible de ser controlado, los tres tipos de riesgo son significativos por lo cual las actividades de control a través de la aplicación de procedimientos de auditoría debe manifestarse en su máxima expresión como lo expondremos seguidamente.-

6.- Pruebas sustantivas de control de operaciones

Entendemos que en virtud de lo expuesto precedentemente resulta adecuado definir en que procedimientos principalmente se basarán las actividades de control en lo que se relaciona con esta operatoria. Es por ello que a continuación enumeraremos los distintos procedimientos de auditoría que de acuerdo al programa deberían aplicarse a fin de determinar el real cumplimiento de los objetivos por parte del organismo de control, determinando para ello componentes básicos de la vida de cada programa, como ser:

a) Conocimiento del programa y/u operatoria

- ✓ Examen de los convenios suscriptos.-
- ✓ Examen de las normas legales de adhesión.-
- ✓ Consultas a través de cuestionarios a funcionarios responsables de las respectivas unidades ejecutoras a fin de obtener una idea global del funcionamiento del mismo.-

b) Proceso administrativo periódico

b.1) En la primera etapa del proceso de auditoría

- ✓ Examen de los manuales de misiones y funciones de la Unidad Ejecutora.-
- ✓ Examen de los circuitos administrativos.-
- ✓ Consultas a través de cuestionarios a funcionarios responsables de las unidades ejecutoras a fin de conocer el cumplimiento de lo prescripto por los documentos enumerados precedentemente.-

b.2) En etapas posteriores del proceso de auditoría

- ✓ Obtener listados de las operatorias de la respectiva unidad ejecutora.-
- ✓ Seleccionar algunas de ellas.-
- ✓ Verificar monto asignado.-
- ✓ Examen de la documental de respaldo de todo el circuito referido al flujo de fondos desde la entidad financiera hasta los beneficiarios del programa.-
- ✓ Solicitudes de confirmación a las entidades financieras a fin de determinar la corrección de los montos transferidos. En lo posible con la determinación de la totalidad de las condiciones del préstamo.-
- ✓ Comparar la información remitida según el punto anterior con la documental de respaldo de las operatorias verificadas a fin de tratar de determinar la coincidencia entre ellas.-

- ✓ Revisión de las conciliaciones bancarias a fin de verificar el origen y el destino de los fondos administrados por la unidad ejecutora.-

b.3) Verificaciones adicionales

- ✓ Consultas con funcionarios responsables respecto de la posible existencia de comisiones de compromiso.-
- ✓ En caso de existir, consulta con dichos funcionarios a fin de verificar la causa de la existencia de dicha comisión.-
- ✓ Solicitud de confirmación a la Unidad Ejecutora Central a fin de determinar la corrección de los montos de la comisión.-

Como vemos, ante la complejidad de las operaciones instrumentadas resulta necesario extender lo máximo posible y con la mayor profundidad posible las pruebas de auditoría a fin de evitar con el mayor grado de razonabilidad posible la existencia de desvíos.-

Hasta ahora hablamos de la profundidad de las actividades de control, cuando también resulta necesario definir la oportunidad de efectuar las pruebas respectivas, lo cual no resulta complicado de analizar ya que en función de la descripción hecha en párrafos anteriores, es conveniente la realización de las actividades de control en forma permanente y continua, en todo momento con el alcance que ya definimos anteriormente.-

7.- Responsabilidades del auditor en lo inherente a su tarea

La tarea del auditor de la Contaduría General de la Provincia consiste en verificar, en primer lugar los libramientos de ordenes de pago, por función delegada del Señor Contador General, atento a lo que establece expresamente la Constitución de la Provincia del Chaco 1957 – 1994, pero además esta tarea implica la verificación de todos y cada uno de los pasos que integran el proceso administrativo de la Hacienda Pública Provincial, en la consecución de sus objetivos. Esto significa el examen de cada uno de los hechos o actos administrativos desarrollados por los componentes del Estado Provincial, los que debido a su gran magnitud, en función de la estructura orgánica del organismo de control deben ser comprobados sobre bases selectivas, ya que resulta imposible desde el punto de vista material examinar todos y cada uno de ellos. Entonces, sería necesario definir el alcance de la responsabilidad civil o penal que lo podría afectar. Para ello se deberían considerar dos aspectos fundamentales, por un lado el hecho de que el auditor de la Contaduría General “examina” actos o hechos producidos por terceros, por

lo cual no está afectado directamente por los efectos de estos actos o hechos, ya que el responsable directo es el que materializa el acto administrativo, solamente pudiendo ser alcanzado por una responsabilidad de tipo indirecta, ya sea civil o penal, en caso de que se demuestre que hubo voluntariedad o participación voluntaria por parte de él, en dicho acto u hecho. Resulta imperioso aclarar que, como lo afirmamos precedentemente, debe existir voluntad de participar en el acto por parte del verificador, siendo que como sabemos, para que exista voluntad deben converger tres elementos sin los cuales ella no existe, estos son el discernimiento, la intención y la libertad, la falta de alguno de ellos implica que la voluntad no se materializa en la realidad, y como consecuencia de ello, al no existir elemento subjetivo, este no resulta afectado por responsabilidad alguna, quedando exento de la responsabilidad. El argumento de lo hasta aquí afirmado esta dado por el hecho de que cada hecho o acto administrativo está integrado por distintos pasos de un proceso, existiendo participantes en cada uno de ellos, los cuales desarrollan el control de lo actuado hasta su participación, siendo este el control primario que se ejerce en el proceso administrativo, el que se denomina sistema de control interno. Este control primario, atendiendo a que debe examinar menor cantidad de etapas, es el que tendría responsabilidad primaria, ya que tendría un espectro integral de todos los efectos del acto, no así el auditor, el cual tiene un espectro limitado, ya que se acota a verificar los elementos producidos por las distintas etapas, pero no la realidad total que se produce en cada una de ellas, quedando ellas restringidas a lo realizado por sus protagonistas.- Para entender con mayor claridad lo hasta aquí expuesto, resulta conveniente tener en cuenta algunos antecedentes doctrinarios, en los cuales se sostiene que para que exista responsabilidad se deben producir en conjunción, un daño jurídico y existir una relación de causalidad en el comportamiento del verificador; si estos dos hechos no se producen en forma conjunta, no existe responsabilidad por parte del mismo. Ahora qué significa uno y que significa otro, por un lado, el daño se produce cuando el bien jurídico tutelado (Hacienda Pública) es agredido de alguna forma, ya sea en forma material (daño económico) o inmaterial (incumplimiento de una norma vigente), por el otro la relación de causalidad, no solo implica la circunstancia de participar del hecho, sino de tener intención de hacerlo. Cuando todos estos hechos se producen en la realidad en forma conjunta, existe responsabilidad del auditor, sino se producen, no existe responsabilidad del auditor. Esta afirmación practicada en el ámbito del Common Law, se orienta por ejemplo a demostrar que existe responsabilidad mediante el

desarrollo de un test, donde se demuestra o no la existencia del llamado “duty of care” (deber de cuidado). Inclusive esta posición se apoya en la limitación implementada con respecto a la responsabilidad del auditor en la causa “Bily vs Arthur Young Co. Corte Suprema de Justicia del Estado de California EEUU – 1992”, y repetido, aunque con un sentido mas restrictivo en la causa Credit Alliance vs. Arthur Andersen Co. Tribunal de Nueva York; existiendo más jurisprudencia al respecto, la cual es poco práctico enumerar aquí. Por otro lado, también se sostiene en dicho ámbito que el mero daño económico, producido en forma aislada no implica afectar el derecho subjetivo del bien jurídico tutelado (Enfoques de Contabilidad y Administración – Responsabilidad Civil de los Auditores frente a Terceros – Miguel Federico De Lorenzo – Editorial La Ley – Página 49 y 50 – Noviembre de 1999).-

Por otra parte, la función de la Contaduría General es la de localizar desvíos dentro del proceso administrativo, y recomendar su corrección, no estando orientada a la localización de delitos, no obstante es posible observarlos como consecuencia de las actividades de verificación, por lo que atento a sus funciones específicas no puede existir responsabilidad directa.-

Por otra parte, por aplicación de los conceptos surgidos del informe COSO (Committee of Sponsoring Organizations - Coopers y Librand), el tipo de verificación realizada, implica que el auditor es un subsistema ajeno al sistema administrativo examinado, por lo cual no tiene participación directa en el proceso necesario para la instrumentación de hechos o actos de naturaleza administrativa desarrollados dentro de este sistema.-

Estos, en mi opinión, elementos suficientes para definir con claridad el alcance de la responsabilidad de auditor como consecuencia de su actividad de verificación.-

8.- Conclusiones

- a) Las actividades realizadas por las Unidades Ejecutoras de Programas instrumentados por el Estado Nacional mediante operaciones de crédito público revisten alto grado de complejidad, fundamentalmente por no adecuarse a normas de administración financiera vigentes en el lugar en donde la aplicación de los programas llegan realmente a los beneficiarios de ellos.-
- b) Esto conlleva a que se generen problemas desde el punto de vista del sistema de control interno (tanto en los procesos administrativos como los organismos de control).-
- c) Atento a lo expuesto en a) y b) resulta difícil definir un modelo adecuado de riesgo, determinando un riesgo de detección planeado adecuado, siendo muy elevados los riesgos inherentes, de control y de detección.-
- d) Esto lleva a que las actividades de control se efectúen con un alto grado de profundidad y en forma continua, no obstante produciéndose problemas por lo expuesto en el punto precedente, lo que hace que la responsabilidad del funcionario del órgano de control se podría afectar, por lo que es conveniente definir ella con claridad.-
- e) Por ello es necesario una revisión total de las operatorias, debiéndose analizar una readecuación de la normativa aplicable a efectos de que estas se adapten adecuadamente a las normas administrativas cuyo cumplimiento debemos controlar.-
- f) En el caso de la Provincia del Chaco, previendo el incremento de las operatorias del tipo de las analizadas, el Poder Ejecutivo, con el asesoramiento de la Contaduría General de la Provincia dicto el Decreto N° 1428 del año 1996, por el cual se establecen los parámetros que definen el proceso contable de estas unidades ejecutoras, adaptándolas en cierta medida a la legislación que en la materia rige en la Provincia, a fin de lograr el cumplimiento de los siguientes objetivos:
 - f.1) Mantener el control, por parte del organismo de control interno del flujo de documentación e información referente a cada una de las operatorias respectivas.-
 - f.2) Disminuir los niveles de riesgo en las tareas de verificación por parte de la Contaduría General de la Provincia, permitiendo planificar las tareas de auditoría en función de un adecuado esquema de control.-

9.- Consideración especial

La totalidad de lo desarrollado, obviamente es susceptible de ser perfeccionado, en función de las variables que se vayan produciendo, y que afecten las operaciones del Estado Provincial.-

Los argumentos que sustentan la utilización de los procedimientos sustantivos enumerados están dados por la circunstancia de que la Hacienda Pública desde la óptica de la concepción moderna trata de adaptarse, desde la óptica de, sus procesos administrativos y de los sistemas de información que reflejan los efectos de ellos a la economía en general a fin de que se considere al Estado como un componente más de ésta, por lo cual, también los procesos de verificación deben adaptarse sustentándose en la tendencia hacia el concepto de auditoría integral, la cual se basa principalmente en los elementos (pruebas sustantivas) que hemos nombrado.-

que estructurese administrativamente tienen
los UE.

Si los UE cuentan con un servicio Adm.
propio, si tienen algún tipo de relación
con el SA o DGA de la Just. a la cual
dependen, y en ese caso si cuentan
con algún tipo de reglamentación que
delimita las responsabilidades?

relecionado a "que la responsabilidad
sea imputable a algún funcionario,
o agente" → de c/etapa del
proceso adp.

10.- Glosario de términos o terminología empleada

- Pruebas sustantivas: Razón con la que se demuestra una cosa (Informe Area Auditoría N° 5 – CECYT – FACPCE – Antonio Lattuca, Cayetano Mora y otros – Pág. 129) . Mecanismos a través de los cuales se efectúa dicha demostración.-
- Procedimientos de Auditoría: Forma o modo según del cual se aplica un procedimiento. Los términos pruebas sustantivas o procedimientos de auditoría son empleados por la bibliografía de la especialidad muchas veces como sinónimos, hecho que también se produce en el presente trabajo, lo que no implica confusión de terminología, sino facilidad de interpretación y entendimiento al mismo.-
- Examen de la documentación : Examen de la documentación de respaldo de cada una de las operaciones verificadas.-
- Consultas con funcionarios responsables: Cuestionarios o charlas con ellos a fin de recabar información relativa a los hechos o actos examinados.-
- Solicitud de confirmación: Solicitud de información a un tercero, a fin de controlar los datos o la información con la que ya se cuenta. Esta información también puede solicitarse al responsable o a agentes relacionados con el objeto auditado.-
- Common Law: Derecho común anglosajón (Gran Bretaña y EEUU).-

RESISTENCIA, Septiembre de 2000.-

Cr. Marcelo José Zabaleta	C.P. Parmenio Darío Molinari
Contador Mayor Operativo a/c	Subcontador General
Contaduría General de la Provincia del Chaco	Contaduría General de la Provincia del Chaco

BIBLIOGRAFIA

1. Informe Area Auditoría N° 5 – CECYT – FACPCE – Antonio Lattuca, Cayetano Mora y otros - FACPCE - 1999.-
2. Auditoría - Un nuevo enfoque empresarial - Carlos Slosse y otros - Ediciones Machhi - 1990.-
3. Auditoría Aplicada - Enrique Fowler Newton - Ediciones Macchi - 1994.-
4. Auditoría - Temas seleccionados - Mario Wainstein y otros - Ediciones Macchi - 1999.-
5. Enfoques de Contabilidad y Administración – Responsabilidad Civil de los Auditores frente a terceros – Miguel Federico De Lorenzo – Editorial La Ley – 1999).-
6. Normas COSO - Committee of Sponsoring Organizations - Coopers y Librand .-
7. Manual de Control Interno - Rubén Rusenás - Ediciones Macchi - 1999.-