Auditoría General
de la Provincia de Salta

REVISTA DE LA AGPS Nº 05/15

ÓRGANO DE CONTROL EXTERNO NO JURISDICCIONAL

AÑO 2015 - 005

Iglesia Virgen Nuestra Señora del Rosario - Iruya – Salta

DR. SAPPA JOSÉ ROBERTO
Magíster de Derecho Administrativo de la Universidad Austral
Especialista en Administración y Gerencia Financiera Publica de la Universidad Nacional de La Pampa

CR. LUIS NÉSTOR SEGOVIA
Contador Público Nacional
Presidente del CPCECa., en dos periodos: 2009-2011 y 2011-2013.
Prosecretario de FACPCE

CR. PASCUAL ALBERTO TORGA
Contador Público Nacional
Licenciado en Economía, FCE de la Universidad Nacional de La Plata.
Magister en Gestión Pública Local (UNIM)

LIC. SEBASTIÁN GIL
Lic. y Master en Relaciones Internacionales
Magister en Finanzas
Graduado del Programa Internacional de la Fundación Canadiense de Auditoría Integral (CCAF-FCVI)

TEMÁTICAS DE LOS TRABAJOS

LA MEJORA DE LA GESTIÓN INTERNA EN LOS ÓRGANOS DE CONTROL EXTERNO DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA

LA NORMATIVIDAD CONTABLE FACILITADORA DE LA FUNCIÓN DE CONTROL

LA NORMATIVA LOCAL Y LOS ESTÁNDARES DE INTOSAI: DESAFÍOS DE LA AUDITORIA GENERAL DE LA PROVINCIA DE SALTA PARA EL CASO DE LA AUDITORÍA DE DESEMPEÑO

SALTA, ARGENTINA - 2015

Auditoría General
de la Provincia de Salta

REVISTA DE LA AGP SALTA
Nº 05/2015

IMPRENTA
Gráfico.com

Edición
Año 2015 - 005

Impreso en Argentina

Prohibida su reproducción total o parcial, incluyendo fotocopia, sin la autorización expresa de los editores.

CONSEJO EDITOR

Oscar Aldo Salvatierra
Ramón José Muratore
Gustavo De Cecco
Abdo Omar Esper
Marcos Segura Alsogaray Mendía
Dante Marcelo Miranda Maurín
María Cristina Garros Martínez
Laura Raquel Lavín

DISEÑO
Benito Arrieta

Sumario

6. EDITORIAL
Cr. Oscar Aldo Salvatierra

7. LA MEJORA DE LA GESTIÓN INTERNA EN LOS ÓRGANOS DE CONTROL EXTERNO DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA
Dr. Sappa José Roberto

34. LA NORMATIVIDAD CONTABLE FACILITADORA DE LA FUNCIÓN DE CONTROL
Cr. Luis Néstor Segovia
Cr. Pascual Alberto Torga

44. LA NORMATIVA LOCAL Y LOS ESTÁNDARES DE INTOSAI:
DESAFÍOS DE LA AUDITORIA GENERAL DE LA PROVINCIA DE SALTA PARA EL CASO DE LA AUDITORÍA DE DESEMPEÑO
Lic. Sebastián Gil

Cr. Oscar Aldo Salvatierra
Auditor General Presidente
Auditoría General de la Provincia de Salta

EDITORIAL

Estimados Colegas:

En el mes de diciembre próximo, se cumplirán 15 años de existencia de la Auditoría General de la Provincia Salta y al respecto, las autoridades y los profesionales que formamos parte de la AGPS, nos hemos propuesto como meta inmediata revisar de modo reflexivo el funcionamiento organizacional, normativo y procedimental de nuestra institución, con la ayuda de la opinión de colegas, catedráticos , autores de libros y funcionarios de otros órganos de control, a fin de cumplir con la premisa de la mejora continua de nuestras instituciones, teniendo en cuenta los cambios que se vienen plasmando en los Sistemas de Control Externo Público en Argentina y el mundo.

En la Revista Nº 5 AGPS participan como autores importantes profesionales, con una larga trayectoria en el Sector Público y Control, los que nos aportan conclusiones transcendentes sobre algunos de los cambios necesarios y a quienes agradecemos profundamente el esfuerzo de su colaboración.

El Dr. José Sappa sostiene que en la actualidad la demanda de los ciudadanos se traduce no solo en términos de transparencia, honestidad, economicidad y efectividad en el uso de los recursos públicos, sino también mejores servicios y requieren algo que no se visualizaba antes, como lo es mayor capacidad, profesionalismo y excelencia de la actividad del Estado en pos de una mejor calidad de vida e igualdad Social. El cambio pretendido debe tener continuidad, retroalimentación permanente y debe soportarse en el uso de la tecnología informática, bajando los costos y mejorando el desempeño de los entes.

La actualización normativa que plantea correctamente el Lic. Sebastián Gil con enfoque en las auditorías de gestión (o desempeño) que se están comenzando a implementar en la AGPS, debiera tener un parámetro legal aggiornando lo vigente con las normas internacionales, en particular, las normas emitidas por INTOSAI – derivadas del consenso entre las 190 entidades de fiscalización que la integran.

Los Cres. Torga y Segovia muy claramente consideran que ,en los tiempos actuales, los Órganos de Control, cualquiera fuera su estructura y organización (Auditorías, Tribunales de Cuentas, Contralorías, Cámaras de Cuentas y Cortes de Cuentas), tienen como desafíos mejorar la calidad de las rendiciones de cuentas, y a través de ello bregar permanentemente para perfeccionar y facilitar sus tareas de control y potenciarlas de tal manera que las mismas sean percibidas y consideradas, por la ciudadanía en general y en la definición de las políticas de gobierno respectivamente. En materia normativa, de la lectura del articulado pertinente de nuestros Códigos de fondo, ahora unificados, hay un largo camino por recorrer y los Órganos de Control estamos comprometidos con el mismo.

Necesitamos contar con Sistemas de Contabilidad Gubernamental integral e integrado, útiles, pertinente, confiable, representativo, certero, razonable, preciso, objetivo, comparable, claro, oportuno y verificable.

Planteada las reflexiones sabemos que queda aún mucho por hacer y un largo camino por recorrer, que con voluntad y empeño se pueden lograr los cambios que avizoramos, debiendo participar en ellos cada uno de los actores competentes, utilizando los recursos humanos y materiales disponibles para llevarlos a cabo. Las acciones que a diario se van poniendo en práctica desde nuestro Órgano, comprenden:

a) El involucramiento general.

b) La coordinación entre cambios planteados y la capacitación.

c) La disposición de los recursos para que el cambio sea una realidad

Dr. Sappa José Roberto

Magíster de Derecho Administrativo de la Universidad Austral, Especialista en Administración y Gerencia Financiera Publica de la Universidad Nacional de La Pampa

TEMA

LA MEJORA DE LA GESTIÓN INTERNA EN LOS ÓRGANOS DE CONTROL EXTERNO DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA

RESUMEN

Frente al desafío de mejorar la vinculación Estado-Ciudadano, de adaptar rápidamente a los cambios la gestión diaria, y de lidiar con demandas crecientes y presupuestos decrecientes; se hace cada vez más necesaria la instrumentación a corto y largo plazo de procesos de Calidad Total en las entidades de la administración pública y en este caso de los Órganos de Control Externo de la Administración.

Implantar un Sistema de Calidad en un organismo requiere visualizar la gestión desde un nuevo paradigma y dejar atrás hábitos y costumbres enraizados en la cultura organizacional. Para producir el cambio cultural se necesita desarrollar un proceso sistemático, paulatino, sostenido en el tiempo para modificar los valores y creencias de toda la organización.

INTRODUCCION

Hace apenas unos años era imposible pensar en servicios públicos de calidad, en la posibilidad de ser atendidos con cortesía por un empleado cuya competencia y buena predisposición nos facilitaran el rol de ser administrados.

La burocracia era sólo un sinónimo de ineficiencia y tiempo perdido en largos y penosos trámites. Los procesos de reforma llevados a cabo por esos años instalaron una falsa dicotomía entre la eficiencia del sector privado y la ineficiencia del sector público.

Después de los procesos de reforma encarados por el poder político, y de constatar que algunos servicios públicos pueden funcionar bien y cada vez mejor, y que las empresas de servicios y el sector productivo suelen presentar ejemplos cotidianos de ineficiencia, podemos hablar sin temor de, la necesidad, oportunidad y conveniencia, al mejor estilo del derecho administrativo, de instalar en el ámbito público los conceptos de calidad de servicio y mejora continua y desarrollar programas y proyectos que la sustenten.

Los ciudadanos en la actualidad no sólo demandan cada vez más transparencia, honestidad, economicidad y efectividad en el uso de los recursos públicos, sino también mejores servicios y más derechos en campos que hasta algunos años no se visualizaban como tales, requiriendo mayores capacidades, profesionalismo y excelencia de la actividad del Estado en pos de una mejor calidad de vida e igualdad Social[1].

En este sentido los Órganos de Control Externo de la República Argentina han venido produciendo diversos esfuerzos para impulsar dinámicas que agreguen valor en las auditorías, el control y mejores prácticas de transparencia y rendición de cuentas respecto de su actividad.

La calidad, lejos de pensar de que se trata de una nueva moda o recetario de formulas mágicas, bien al contrario, consiste en una filosofía de acción continua por mejorar con el fin de obtener un servicio, tratando de satisfacer las expectativas de los usuarios y el bienestar de la sociedad.

El concepto e implementación de la calidad en la gestión se ha transformado en un objetivo

1 Prataviera Gerardo G. "planificación Estratégica en la Organización Internacional de entidades de Fiscalización Superior (INTOSAI) experiencia de la Auditoria General de la Nación, XI Jornadas Nacionales de Sector Público, , Catamarca, 20, 211, 22 de Mayo de 2015.-

decisivo en el desarrollo de la Administración Pública en Iberoamérica.

Un testimonio de ello lo constituye la misma aprobación de la Carta Iberoamericana de Calidad en la Gestión Pública en la Conferencia Iberoamericana de Ministros de Administración Pública y Reforma del Estado en junio de 2008, y su adopción posterior por la Cumbre Iberoamericana de Jefes de Estado y de Gobierno d6nde el Estado Argentino adhiere junto a los gobiernos de los países de Latinoamérica, España y Portugal y el Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo –CLAD.

La Carta entiende por Calidad en la Gestión Pública una "cultura transformadora que impulsa a la Administración Pública a su mejora permanente para satisfacer cabalmente las necesidades y expectativas de la ciudadanía con justicia, equidad, objetividad y eficiencia en el uso de los recursos públicos".

Si, entre varias acepciones posibles, entendemos por "cultura" al conjunto de normas, dispositivos y prácticas que procuran y especifican tal transformación, entonces se abre un amplio y complejo desafío para la discusión teórica y práctica de lo implicado por Calidad en la Gestión

La Carta Iberoamericana de Calidad en la Gestión Pública (CICGP) brinda un enfoque común sobre la Calidad y la excelencia en la gestión pública.

En tal sentido, vincula la calidad en la gestión pública con dos propósitos fundamentales de un buen gobierno democrático:

1. Toda gestión pública debe estar referenciada a la satisfacción del ciudadano, ya sea como usuario o beneficiario de servicios y programas públicos, o como legítimo participante en el proceso formulación, ejecución y control de las políticas públicas bajo el principio de corresponsabilidad social;

2. La gestión pública tiene que orientarse en los resultados, por lo que debe sujetarse a diversos controles sobre sus acciones, suponiendo entre otras modalidades la responsabilización del ejercicio de la autoridad pública por medio del control social y rendición periódica de cuentas.

En la Carta Iberoamericana se pone de manifiesto expresamente en su preámbulo el derecho de los ciudadanos a una gestión pública de calidad, estableciéndose unos contenidos mínimos que pueden ser incrementados por los ordenamientos jurídicos nacionales.

La importancia de este reconocimiento es el consecuente empoderamiento a los ciudadanos iberoamericanos que les permita exigir a sus Administraciones Públicas la mejora continua de la gestión pública en su propio beneficio, así como participar directamente en ella.

El sector público demanda cada vez más, un cambio en los procesos de Gestión orientados a la calidad, la productividad administrativa, la transparencia de procedimientos y la excelencia en las prestaciones.

Se entiende por procesos la serie de acciones que se llevan a cabo para un "tramite", o dicho más técnicamente: una serie de tareas y/o actividades desarrolladas en una secuencia lógica y predeterminada que se vinculan entre sí para transformar insumos en productos (bienes y/o servicios) valiosos para el ciudadano. O también un proceso que puede ser considerado una cadena de valor[2].

La propuesta es aplicar Reingeniería de esos Procesos Administrativos, punto de partida para gestionar la calidad, que la podría sintetizar en: identificar los procesos de la administración, modificar las tareas para mejorar cada proceso, que aliviane los requisitos para iniciarlos (no más que lo realmente necesario, se metaforiza expresando que "no entre basura a la administración", o sea papeles o documentación que no son útiles); eliminar pasos que no agregan valor al trámite, disminuir al mínimo las áreas y/u organizaciones por las que deba gestionarse (ej. Eliminar pases de expedientes para tomar conocimientos).

Ello, formalizado con normas de procesos; y complementado con el uso de la tecnología informática, va a mejorar sustancialmente

2 MORETA, Silvia Luz. "Modernización de la Gestión Pública vs. Gobierno Abierto" XI Jornadas Nacionales del Sector Público – Catamarca 2015.-

el servicio en tiempo, simplicidad, eficacia y eficiencia, en definitiva eliminar lo que comúnmente se le dice la “burocracia”.

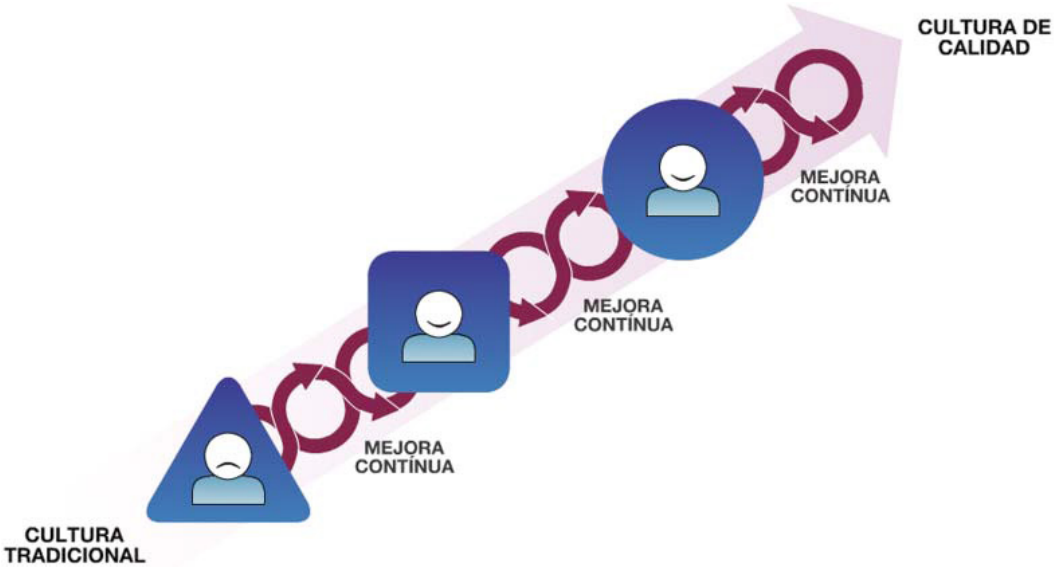
Esto nos lleva a hablar de Políticas de Calidad en el sector público y para ello es indispensable tener en cuenta algunas premisas:

- Sensibilidad a las necesidades de los ciudadanos
- Acciones orientadas a la gente y de alta visibilidad
- Servicios públicos eficientes
- Transparencia en los actos de la administración
- Garantía de participación ciudadana
- Descentralización operativa con controles

a la excelencia, en construir estructuras para sustentar y gerenciar cambios y finalmente en proveer entrenamiento para el mantenimiento de los esfuerzos. Sin embargo, esto puede hacerse realidad.

No podemos copiar modelos de calidad. El proyecto debe nacer desde el interior de la organización, impulsado por sus equipos de dirección, pero con amplia participación de los actores de los procesos, las personas que les dan vida a procesos y servicios.

En segundo lugar, nadie propondrá dejar de hacer lo que se venía haciendo si responde a los objetivos institucionales, SI proponemos hacer las cosas MEJOR y si es necesario, EN FORMA DIFERENTE.



Las organizaciones públicas están enfrentando fuertes cambios con vistas a la mejora permanente de sus servicios a la sociedad. Por eso el objetivo básico es CALIDAD en todas sus manifestaciones, en cada área, en cada proceso, en cada servicio.

La cultura que sustenta la Gestión Total de Calidad pone énfasis en el compromiso con la excelencia, el respeto mutuo entre empleados y gerentes o altos directivos, la decisión por asumir riesgos y cambios, el compromiso con los usuarios y la mejora continua.

La experiencia muestra que toma años crear una nueva cultura que se fundamente en premiar

Gestión de la Calidad en la Administración Pública :Es una forma de gestionar la organización para lograr la satisfacción de las necesidades y expectativas de las partes interesadas, en un espectro que va desde los empleados de la Administración Pública hasta los ciudadanos, en la mejora continua de los procesos de trabajo.

Se sustenta en los siguientes aspectos:

1) Enfoque al cliente: Se debe dirigir la atención al ciudadano, comprendiendo sus necesidades actuales y futuras.

2) Sistema basado en procesos: Secuencia lógica de actividades y tareas con que se logran los resultados.

3) Trabajo en equipo: se trata de las relaciones entre personas en la que cada uno ocupa un lugar, influencia al resto con sus actitudes, sus aptitudes, sus conocimientos, su modo de hacer las cosas, y al mismo tiempo es condicionado por los demás, generando sinergia en el equipo.

4) Liderazgo: Los directivos tienen una doble responsabilidad: sobre el nivel de desempeño de sus organizaciones, y el impacto de ese desempeño en la sociedad. El liderazgo es la capacidad de movilizar y canalizar las energías de las personas hacia logros superiores.

5) Compromiso con la excelencia: ideal u horizonte hacia el que se avanza a través de la mejora Continua de la Calidad.

6) Mejora continua: como dijo Anthony Robbins "Si siempre haces lo que siempre hiciste, siempre obtendrás lo que siempre obtuviste". Por lo tanto, la Mejora Continua es una condición necesaria para el progreso.

La Argentina se ha definido como Nación que valora la gestión de la Calidad, para ello dictó normas y leyes que crearon el "Premio Nacional a la Calidad" y el "Sistema Nacional de Normas, Calidad y Certificación".

El objetivo de la Gestión de la Calidad es que la "**calidad**" esté arraigada en la cultura organizacional. Para lograrlo existen dos caminos:

1º Sistema Nacional de Normas, Calidad y Certificación

El Sistema Nacional de Normas, Calidad y Certificación fue creado por el Decreto Nº 1474/94 del P.E.N. del 23/08/94, con el objetivo de ofrecer las herramientas y crear los organismos que conformen la infraestructura de la Calidad y su autoridad de aplicación es la Secretaría de Industria, Comercio y Minería.

Como dice en su artículo 1º: "Créase el Sistema Nacional de Normas, Calidad y Certificación destinado a brindar instrumentos confiables a nivel local e internacional para las empresas que voluntariamente deseen certificar sus sistemas de calidad, productos, servicios y procesos a través de un mecanismo que cuente con los organismos de normalización, acreditación y certificación, integrados de conformidad con las normas internacionales vigentes. Las normas que deriven del sistema creado serán de cumplimiento voluntario."

El Consejo Nacional de Normas, Calidad y Certificación en la órbita de la Secretaria de Industria del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos es el organismo que se encarga de controlar el cumplimiento de las normas establecidas para la organización y funcionamiento de los organismos de normalización y de acreditación del Sistema.

Los organismos mencionados precedentemente son:

a) Organismo Argentino de Acreditación (OAA): es una entidad privada sin fines de lucro creada en el marco del Sistema Nacional de Normas, Calidad y Certificación, con la misión de acreditar laboratorios de análisis clínicos, laboratorios de ensayo, laboratorios de calibración, Organismos de Certificación de Sistemas, Organismos de Certificación de Productos.

El OAA es responsable de la acreditación de laboratorios de ensayo y de calibración y de organismos que otorgan certificaciones de sistemas, productos y servicios, a fin de dar el reconocimiento formal de competencia para esas actividades.

Los procedimientos del OAA se ajustan a la normativa internacional en la materia y, sobre esa base, es miembro pleno de ILAC (International Laboratory Accreditation Cooperation), de IAF (International Accreditation Forum) y de IAAC (International Accreditation Cooperation).

El OAA tiene entre sus principales objetivos suscribir acuerdos de reconocimiento en ese ámbito, para lograr que las mercaderías ensayadas por un laboratorio local, un sistema de gestión o un producto certificado localmente sean aceptadas por los demás países signatarios del acuerdo a fin de evitar barreras técnicas a los productos argentinos en el mundo.

b) Organismo Argentino de Normalización (IRAM): es una asociación civil sin fines de lucro cuyas finalidades específicas, en su carácter de Organismo Argentino de Normalización, son establecer normas técnicas, sin limitaciones en los ámbitos que abarquen, además de propender al conocimiento y la aplicación de la normalización como base de la Calidad, y promover las actividades de certificación de productos y de sistemas de la Calidad para brindar seguridad al consumidor.

El IRAM es el representante de la Argentina en la Internacional Organization for Standardization (ISO), en la Comisión Panamericana de Normas Técnicas (COPANT) y en el Comité MERCOSUR de Normalización (CMN).

Vale aclarar la diferencia entre acreditación y certificación:

» La **ACREDITACIÓN** reconoce la competencia técnica de una organización para realizar ciertas actividades bien definidas de evaluación de la conformidad.

Las actividades de evaluación de la conformidad a las que se refiere la acreditación comprenden, entre otras, la certificación, la calibración en cualquier área, los ensayos químicos, los ensayos de materiales, la Inspección Técnica de Vehículos, etc. Como se puede comprobar, además de las entidades certificadoras, todos los laboratorios que aplican técnicas para la determinación de resultados cuantitativos, cualitativos o la detección de elementos están ligados al concepto de acreditación pues la competencia técnica asegura la fiabilidad de los resultados obtenidos. Por esta misma razón, los laboratorios de análisis clínicos están sujetos a acreditación mientras que la certificación sólo evalúa una parte (la gestión), del conjunto de actividades implicadas.

» La **CERTIFICACIÓN** es el procedimiento por el cual un tercero da garantía por escrito de que un producto, proceso o servicio se hace de acuerdo con unos requisitos especificados. Garantiza el cumplimiento de una norma sin entrar en la técnica empleada.

Por ejemplo, algunos organismos de certificación de sistemas de gestión de la Calidad acreditados por OAA – según guía ISO/IEC 62IRAM – son: B.V.Q.I. Argentina S.A.; Det Norske Veritas; TÜV Rheinland Argentina S.A..[3]

2º Premio Nacional a la Calidad

Surge la necesidad de integración con el resto del mundo, lo cual nos obliga a estar a la altura de quienes mejor hacen las cosas y donde la mayor ventaja es la "Cultura de la Calidad". Como respuesta a esta realidad en agosto de 1991 se presentó un proyecto de Ley, declarando de interés nacional el mejoramiento de la calidad que derivó en la sanción definitiva de la Ley 24.127 en mayo de 1992, instituyendo el Premio Nacional a la Calidad. En Julio de 1993 se reglamentó la referida Ley a través del Decreto 1.513 estableciendo su carácter simbólico y no económico.

Es de carácter honorífico, puede acceder cualquier tipo de empresa u organismo, ya sea privada o estatal que esté dispuesto a enfrentar con éxito las máximas exigencias de Calidad.

Las organizaciones participantes adquieren el derecho a realizar Benchmarking con las entidades premiadas.

HERRAMIENTAS UTILIZADAS EN EL TRIBUNAL DE CUENTAS DE LA PAMPA PARA LA MEJORA DE LA GESTION INTERNA.-

El Tribunal de Cuentas de la provincia de La Pampa es un Organismo de la Constitución, habiendo operado desde la creación misma de la Provincia con los integrantes y competencia fijada en la Ley Nº 8, abrogada por el Decreto Ley Nº 513/69 -texto ordenado por Decreto Nº 635/89.

Su Misión es Fiscalizar la percepción e inversión de las rentas públicas provinciales y las cuentas de las instituciones privadas que reciban subsidios de la Provincia, referidas a la inversión de los mismos.

3 Sanfilippo, Paola Yanina, Soria, Sandra; "Calidad en la Gestión Pública, Satisfacción a los Ciudadanos", Jornadas Organizadas por el Consejo de Ciencias Económicas de la Provincia de La Pampa, Octubre de 2013.-

Inició su camino hacia la cultura de la calidad en el año 2003, por medio de la aplicación de la Norma ISO 9001, logrando la certificación en mayo del año 2006, Certificado de Registro Nº 9000-1.434 otorgado por el organismo de certificación IRAM, habiendo certificado en octubre del año 2012, siendo la vigencia del mismo es 16-10-2012 a 16-10-2015.

Actualmente se encuentra en etapa licitatoria para la nueva certificación.

El alcance de la certificación comprende todos los procesos que realiza el Organismo relativos al control constitucional de la legalidad de los fondos públicos, es decir: control previo, rendición diaria, rendición mensual, juicio de cuentas, juicio de responsabilidad, auditoría y control patrimonial.

Asimismo este Tribunal de Cuentas consideró de interés la participación de agentes designados al efecto con carácter de asistentes en el "Taller de Nivelación de Evaluadores al Premio Nacional a la Calidad en el Sector Público" dictado por el Instituto Nacional de Administración Pública (INAP) en mayo del año 2013 cumpliendo con lo establecido en su Política de la Calidad en lo referente a la capacitación continua de su personal.

En Disposición (TdeC) nº 7/2013 del 23/07/2013 se expresa la intención de inscribirse para participar del Premio Nacional a la Calidad para el Sector Público, a otorgarse en el año 2014, quedando conformado el Comité integrado por personal de las distintas áreas del Organismo, a fin de elaborar los informes requeridos.

En la etapa de evaluación se avanzó con éxito la primer parte de la misma, llegando a la etapa de evaluación in situ por evaluadores del Premio a la Calidad, entregándose el informe retro para la mejora del mismo.

Actualmente se presentó a la nueva edición de Premio Nacional a la Calidad 2015.

A fin de sintetizar el proceso interno de mejora de la gestión el Tribunal de Cuentas de La Pampa desarrollo los siguientes procesos:

a) SISTEMA NACIONAL DE NORMAS, CALIDAD Y CERTIFICACION

Desde el año 2003 este Organismo implantó las normas ISO que permiten optimizar los procesos productivos, bajar los costos y mejorar el desempeño de la organización. Las normas establecen los requisitos que aseguran la calidad de los productos o servicios a suministrar. Asimismo, obligan a planificar las actividades y resultan ventajosas ya que reducen errores en las tareas, eliminan duplicación de trabajos, insumos mal utilizados o desperdiciados, mejorando la eficiencia, economicidad y eficacia dentro de la organización.

Considerando que la norma establece requisitos genéricos, ya que los mismos deben ser aplicables a cualquier organización, independientemente de la actividad que desarrolla, estableciendo el "debe", pero no el "como"; el Organismo debió adaptar dichos requisitos a la actividad propia de "CONTROL", armando de esta manera el Sistema de Gestión de Calidad. Se documentaron los procedimientos para poder controlar los procesos del servicio prestado.

La documentación está constituida por Procedimientos Específicos, Instrucciones de Trabajo y Registros, además de toda otra documentación que se considere necesaria a tal efecto.

A intervalos planificados (en la actualidad de manera semestral) el Organismo debe llevar a cabo auditorías internas, para determinar si el Sistema de Gestión de Calidad está conforme con las disposiciones planificadas, los requisitos establecidos en la Norma ISO 9001 y en los procedimientos documentados. A su vez, una vez al año el Organismo Certificador debe realizar una auditoria externa, con el objeto de evaluar el Sistema de Gestión de Calidad, a los efectos de mantener la certificación.

En este proceso resultará fundamental la planificación para implementar un Sistema de Gestión de Calidad que incluya declaraciones documentadas de una Política de la calidad y sus objetivos.

Las autoridades en el marco de la Política de la

Calidad y deberán asegurar que sus objetivos estén establecidos en los distintos niveles dentro de la organización, y que se incluyan los necesarios para cumplir los requisitos de la prestación del servicio o realización del producto.

Al fijar objetivos, es útil determinar un plazo para que se logren, y con mucho acierto la norma no sólo los pide para el sistema de gestión de calidad sino también para los productos y servicios.

Los objetivos necesitan ser realistas y relacionados con resultados alcanzables, como:

- Lograr los requisitos – del cliente, legales, reglamentarios y otros – para los servicios,
- Alcanzar el cronograma planeado,
- Identificar oportunidades de mejoras.

Es muy importante que la organización y el personal tengan conciencia de cómo contribuyen al logro de los objetivos de calidad.

Es necesario pensar cuidadosamente sobre qué objetivos se establecen y el período de tiempo en el cual se intentan alcanzarlos, recordar que deben ser medibles, de lo contrario se transforman en una expresión de deseo. Se necesitará verificar el grado de cumplimiento del objetivo para determinar las acciones correctivas, en caso de que el cumplimiento no sea satisfactorio.

La planificación del Sistema de Gestión de Calidad requiere dos niveles:

- El primer nivel es la planificación necesaria para cumplir los requisitos generales para establecer, documentar, implementar y mantener un sistema de gestión de la calidad (Punto 4.1 de la Norma ISO 9001). Es decir, que la mayor parte de esta planificación estará en las etapas iniciales de desarrollo e implementación del sistema de gestión de calidad.
- El segundo nivel es el requerido para permitir que se alcancen los objetivos de la calidad. Este nivel de planificación es permanente, ya que estos objetivos pueden y en realidad deberían cambiar a través del tiempo.

Es así que la planificación debe someterse a la revisión continua ante posibles cambios, de manera que asegure que el sistema de gestión continúa siendo eficaz durante y después de los cambios o del agregado de nuevos procesos.

Por ello, en las organizaciones dedicadas a la prestación de servicios existen características distintivas que tienen implicancias para el control de calidad y obligan a encontrar soluciones específicas como:

- Los servicios no pueden ser inspeccionados a la salida del proceso sino que sólo es posible hacerlo a medida que se prestan, el principio de "prevenir" resulta altamente decisivo.

- La necesidad de que todo o parte del proceso se lleve a cabo en contacto con el cliente realizando encuestas, análisis de reclamos, opiniones del personal, auditorías operativas o control estadístico de calidad del proceso.

Todo lo expuesto no tiene sentido si no se tiene en cuenta la "importancia de los clientes" en la satisfacción de sus necesidades, incluso en la empresa pública, teniendo como principal cliente a "el ciudadano".

Se debe asegurar la eficaz y eficiente medición y recopilación de datos, para garantizar el desempeño de los Procesos de la Organización y la satisfacción de las partes interesadas.

La satisfacción del cliente respecto al cumplimiento de los requisitos establecidos por el Tribunal, se mide a través de encuestas a funcionarios y responsables de rendiciones de fondos públicos.

Una herramienta fundamental la constituye la Auditoría Interna, la que agrega valor en una organización, ya que:

- Suministra información a la Alta Dirección con relación a la capacidad de la organización para cumplir los objetivos estratégicos.
- Identifica problemas, que si se resuelven, mejoran el desempeño de la organización.
- Identifica oportunidades de mejora y posibles áreas de riesgos.

Nuestra Organización ha establecido un procedimiento en donde se establecen métodos y responsabilidades para la ejecución de Auditorías Internas, tendientes a verificar el funcionamiento y eficacia del Sistema de Gestión de Calidad implementado.

Las Auditorías Internas son realizadas de acuerdo a un Programa Anual aprobado por las Autoridades. Se debe realizar un seguimiento del desempeño y eficacia del mismo, para poder determinar si se han cumplido sus objetivos e identificar las oportunidades de mejora. Los logros globales del Programa Anual de Auditorías son comunicados a la Alta Dirección, en ocasión de la revisión anual.

El Tribunal de Cuentas ha determinado indicadores (generales y particulares) para la medición de sus procesos. Utiliza la información brindada por los mismos, para la corrección de los desvíos, como para la correcta toma de decisiones.

Los indicadores generales, inherentes a todos los procesos del Tribunal, miden los objetivos de la Política de Calidad.

Los indicadores particulares de cada sector miden el desarrollo de los procesos inherentes al mismo.[4]

LIDERAZGO ENFOCADO A OBJETIVOS

La alta dirección está definida en la norma ISO 9000:2005 como "persona o grupo de personas que dirigen y controlan al más alto nivel una organización".

La alta dirección del Tribunal tiene la absoluta convicción de que su organización debe adecuarse a las exigencias actuales para cumplir con los requisitos del cliente de modo satisfactorio y teniendo como horizonte brindar un servicio de excelencia que se supere continuamente.

Esta convicción se comparte al resto del personal que conforma el organismo, generándose un círculo virtuoso en el que se destaca el compromiso y participación de los integrantes del organismo.

El liderazgo está orientado a fomentar un ambiente de trabajo donde se incentive la innovación y participación de todo el personal. Por ello y en el marco del cumplimiento de la normativa ISO 9001, se han establecido reuniones mensuales del Consejo de la Mejora Continua.

De estas reuniones forma parte representando a las autoridades el Secretario del Tribunal de Cuentas y personal de todas las áreas. En ellas se difunden las noticias relevantes del funcionamiento diario del organismo y es el marco adecuado en el cual los representantes de las distintas áreas trasladan inquietudes y propuestas a las autoridades, quedando registro de cada uno de los planteos y luego en la siguiente reunión se informa la respuesta.

Aquí el personal ha planteado ideas para mejorar tareas de control en áreas específicas, cuestiones relacionadas a Calidad dentro de la organización en general y temas vinculados a la Responsabilidad Social del organismo; y las autoridades difunden políticas y objetivos a alcanzar.

Luego de cada una de estas reuniones, se difunden los direccionamientos tomados a través de dos mecanismos paralelos. Se les envía por medio del correo electrónico a todo el personal el Acta de la Reunión de la Mejora Continua, y por otro lado los representantes de cada una de las áreas en una reunión informal comunican los puntos destacados de la misma. Además, se redacta un comunicado institucional que se publica en la Página Web del organismo con los puntos más sobresalientes de las reuniones.

De este modo, tanto las autoridades como el resto del personal tienen un espacio formal y abierto donde queda registro de los temas tratados permitiendo que todos los integrantes del organismo evalúen, al transcurrir el tiempo, como se fue avanzando en cada uno de ellos.

1.- OBJETIVOS

ENFOQUE EN LOS OBJETIVOS DEL LIDERAZGO

Entre las metas a lograr, la Política de Calidad en

4 Chico, Emiliano; Dalmasso, Pablo, presentación Premio a la Calidad 2014 del Tribunal de Cuentas de la Provincia de La Pampa.-

el Tribunal de Cuentas se basa en los siguientes ítems:

1– Lograr concientizar a los funcionarios y responsables de las rendiciones de los fondos públicos sobre la importancia del control que realiza el Tribunal de Cuentas:

a) fiscalizando la percepción e inversión de los fondos de acuerdo a la normativa vigente;

b) realizando un asesoramiento dentro de la competencia para que se rinda de acuerdo a la normativa vigente.

c) capacitando a los cuentadantes sobre procedimientos y normativa renditivas.

d) promoviendo conjuntamente con la Universidad y Centros de Estudios carreras afines a los efectos de especializar a los agentes y ciudadanos en las temáticas afines a las competencias del Tribunal.

e) incorporando a la página web guía de consultas de utilidad que permiten a los gestores de los recursos públicos la interpretación de la normativa y su práctica renditiva.

2- Impulsar la adhesión de todos los integrantes de nuestra organización a las políticas de calidad, incentivándolos y haciéndolos partícipes de la gestión, escuchando sus inquietudes y apoyando las soluciones que aportan a los problemas.

3- Asegurar al Estado y al ciudadano de la Provincia de La Pampa el control del movimiento de los fondos públicos como así también la legitimidad de los mismos, y garantizar la transparencia y agilidad del trámite administrativo en el Organismo.

4- Gestionar los recursos humanos y presupuestarios necesarios para mantener y afianzar el Sistema de Gestión de la Calidad.[5]

IMPLANTACIÓN

El Sistema de Gestión de Calidad implementado bajo Normas ISO 9001 se aplica a todos los proceso del Tribunal de Cuentas: control previo, rendición diaria, rendición mensual, juicio de cuentas, juicio de responsabilidad, auditoría y control patrimonial, relativos al control constitucional de la legalidad de los fondos públicos.

Esta política de gestión es parte de la identidad del organismo, enfocándose en el incentivo del personal, mejora continua, capacitación, profesionalización de la función pública y la práctica de valores establecidos por la organización.

Periódicamente se realizan capacitaciones para sensibilizar en la aplicación de Normas de Calidad, a todas aquellas personas que se han incorporado al Organismo en el último tiempo y a los Relatores Mayores que están en contacto directo con estos nuevos agentes, para la realización de las tareas cotidianas.

La alta dirección asegura que la política de la calidad sea adecuada al propósito de la organización, incluya un compromiso de cumplir con los requisitos y de mejorar continuamente la eficacia del sistema, proporcione un marco de referencia para establecer y revisar los objetivos de la calidad, sea comunicada y entendida dentro de la organización y sea revisada para su continua adecuación.

Todo el personal del organismo necesita entender la política de la calidad, cómo los afecta y sus funciones en el sistema de gestión de calidad.

Debido a la amplia variedad de funciones que se realizan en el Tribunal de Cuentas uno de los requisitos principales para la realización de estas actividades en forma adecuada, es relacionar las aptitudes y actitudes de los integrantes de cada área, a fin de lograr una óptima dinámica laboral. El trabajo en equipo es la colaboración inteligente, con un objetivo común.

Para ello se da lugar a las interdependencias entre los miembros del equipo, y hacer uso de las diferentes posiciones, conocimientos y aptitudes de los integrantes a fin de obtener el mejor resultado para concretar el objetivo común.

5 Rinaudi, Roxana; Aguilera Fernando; Chico Emiliano, presentación al Premio a la Calidad 2015, Tribunal de Cuentas de La Pampa.-

Los equipos adoptan actitudes importantes como saber escuchar, dialogar, colaborar y la optimización.

Estas actitudes y el apoyo recepcionado por las autoridades del Tribunal permiten gestionar adecuadamente prioridades y compromisos, respetando el tiempo y las necesidades del personal y manteniendo una actitud positiva de ayuda para la adaptación de los integrantes a las cambiantes circunstancias.

Es compromiso de la alta dirección es establecer la Política de la Calidad y asegura que los objetivos de la calidad están establecidos en los distintos niveles dentro de la organización, y que se incluyan los necesarios para cumplir los requisitos de la prestación del servicio o realización del producto.

Al establecer objetivos, es útil determinar un plazo para que se logren y con mucho acierto, la norma no sólo pide objetivos para el sistema de gestión de calidad sino también para los productos y servicios.

Los objetivos son alcanzables y motivadores, como:

- lograr los requisitos – del cliente, legales, reglamentarios y otros – para los servicios,
- alcanzar el cronograma planeado,
- identificar oportunidades de mejoras.

Es muy importante que la organización y el personal tengan conciencia de cómo contribuyen al logro de los objetivos de calidad.

El Tribunal de Cuentas destina un porcentaje de su presupuesto para que su personal se capacite anualmente en temas específicos de su labor de control y además en lo referido a calidad.

Debe recordarse que un objetivo debe ser mensurable. Si un objetivo es simplemente "hacerlo mejor" no sería un objetivo sino sólo un deseo. Se necesitará ser capaz de verificar que se está alcanzando el objetivo y en caso contrario qué se va a hacer al respecto.

RESULTADOS DE LAS ACCIONES DE LIDERAZGO

Algunos de los logros alcanzados en los últimos años son:

* El TdeC participó en el Premio Nacional a la Calidad 2014, llegando a la instancia definitiva donde se obtuvo el Informe de Retroalimentación elaborado por los Evaluadores del Premio. Esta participación generó un intenso ejercicio de auto evaluación por parte de todas las áreas que componen el organismo, y sumado a la evaluación objetiva del Premio, concluye en un aprendizaje para todos los integrantes del TdeC del grado de avance en calidad logrado y hacia que objetivos superadores dirigirnos.

* Actualización área legal en el año 2.013: el equipo técnico que trabaja en el área realizó la actualización legal que permite una mayor eficiencia y seguridad jurídica en el desarrollo de las actividades de control que lleva a cabo el organismo.

* Planificación anual por área contando con el aporte de los agentes, de este modo la planificación cuenta con la mirada desde la alta dirección y los problemas con que se encuentran en la tarea cotidiana los mandos medios. Esta programación es receptada por todas las Jefaturas y puesta a disposición de la organización por medio la Intranet, de modo que el personal del organismo tiene acceso a la planificación de cada una de las áreas que lo componen.

Esto permite lograr un mayor compromiso con los objetivos a lograr por parte de todos los integrantes del Tribunal y que las metas sean elevadas, alcanzables y medibles.

* Presentación del Balance Social (ser innovador, emprendedor y participativo) que responde al deber de comunicar cuál ha sido el desempeño de nuestro Organismo respecto de las misiones y funciones asignadas por la Constitución Provincial y por la Ley Orgánica del Tribunal.

* Desarrollo de la Página Web desde el

año 2.011. (difundir la misión, visión y ética del organismo – desarrollar acciones para promover la ética en la gestión) Otra herramienta fundamental, en esta idea fuerza de un Tribunal de Cuentas de puertas abiertas, la constituyó la implementación de la Página Web, cuyo principal mérito es el resultado del trabajo en equipo de todo el personal, en su diseño, actualización y en su contenido. La Página contiene información referente a las distintas normas que se dictan, guías de consulta de utilidad para los cuentadantes que permiten mayor agilidad en el proceso renditivo, publicación de Sentencias aprobatorias o de realización de cargos.

La Página Web es coordinada de manera directa por el Secretario del Organismo. El equipo Responsable y los referentes de cada área son designados por Resolución del TdeC y su función es mantener actualizada esta herramienta de comunicación con los cuentadantes y la sociedad toda.

* Convenio Marco firmado por el Tribunal de Cuentas y la Universidad Nacional de La Pampa: dentro de este se da la suscripción de:

a) un convenio con la Facultad de Ciencias Económicas y Jurídicas, a los fines de lograr el soporte técnico a las tareas del Control que desarrolla el Tribunal, y lograr en conjunto capacitar a la comunidad pampeana a través de Especializaciones, Diplomaturas, Seminarios, etc, con docentes que aporte la Facultad, el Tribunal y aquellos especialistas en la materia.

Como resultado con este convenio se logró dictámenes solicitados por el Tribunal de Cuentas en temas específicos realizados por Titulares de Cátedras de dicha Facultad y en este año se logró el comienzo de la Especialización en Administración y Control Público donde el Tribunal de Cuentas fue el promotor y ejecutor de este gran desafío.

b) un convenio con la Facultad de Ingeniería: a efectos de avanzar en el trabajo en conjunto para la ejecución de proyectos que permitan dotar al Tribunal de herramientas informáticas acorde a las nuevas exigencia de control. Como resultado principal, el desarrollo de un sistema integral de viáticos y el proyecto a ejecutarse de un sistema de Control informático para las Comisiones de Fomento.

* En cuanto al desempeño de las áreas del Tribunal de Cuentas, se orientaron al cumplimiento de los objetivos planteados y de las funciones encomendadas, en un todo de acuerdo con la normativa vigente, la planificación efectuada y las instrucciones de trabajo.

2.- USUARIOS

LIDERAZGO ENFOCADO A USUARIOS

La alta dirección del Tribunal de Cuentas, junto a la contribución del personal, determina procedimientos para que a través de distintas acciones a llevar a cabo conocer acabadamente las necesidades de los usuarios y desarrollar medios necesarios para cumplir sus expectativas.

Esta orientación tomada por el organismo en razón de las necesidades presentes, generó la necesidad de adoptar metodologías específicas para conocer las problemáticas de los distintos usuarios.

Los métodos de identificación de necesidades y sugerencias de los cuentadantes son a través de Encuestas de Satisfacción de Usuarios, diálogo permanente, contacto a través de Correo Electrónico, vía telefónica, Página Web y difusión en los medios locales de las diferentes actividades desarrolladas hacia la capacitación en la rendición de fondos públicos.

Es importante destacar que esta labor permite lograr un conocimiento profundo del funcionamiento de los organismos controlados y posibilita obtener mejoras en las rendiciones de los fondos públicos por los cuentadantes y la transparencia de las mismas.

La capacitación es una herramienta a través de la cual se busca modificar, mejorar y ampliar los conocimientos, habilidades y actitudes de aquellas personas que se desempeñan en la Administración Pública, para lograr la competencia necesaria en el desarrollo de las distintas actividades. El tribunal

ha llevado a cabo las siguientes capacitaciones:

- Taller para la mejora de sistemas renditivos de Establecimientos Asistenciales.
- Jornadas de Capacitación dirigidas a autoridades de entidades deportivas.
- Jornadas de Control del Estado y Responsabilidad del Funcionario Público.
- Presentación Manual de Procedimiento de gastos de funcionamiento de los Establecimientos Educativos.
- IV Congreso Internacional de Derecho Disciplinario y II Jornadas Provinciales de Control Público.
- III Jornadas Provinciales Interdisciplinarias de Administración Pública y Control.
- "Facturas Apócrifas. Salidas no documentadas. Responsabilidad del Funcionario Público"

CONOCIMIENTO DEL USUARIO

ENFOQUE

Se considera usuarios a los organismos y reparticiones controladas por el Tribunal, entidades privadas que gestionan fondos públicos y a cualquier ciudadano que demande algún servicio que corresponda a las competencias asignadas al Tribunal de Cuentas.

Desde el punto de vista estrictamente técnico, son:

- Clientes Internos: las distintas áreas pertenencientes al organismo se configuran en clientes internos toda vez que requieren servicios de otra, en el transcurso cotidiano del servicio de control que el Tribunal realiza.

- Clientes Externos: los cuentadantes de los organismos, reparticiones provinciales, entidades privadas que reciban subsidios del Estado y la ciudadanía en general.

Es en ese marco que las personas que trabajan en el Tribunal de Cuentas conocen quienes son los usuarios internos y externos con los cuales se vinculan para poder cumplir satisfactoriamente con su trabajo. El organismo cuenta con Instrucciones de Trabajo para cada área del mismo con el objetivo de que el personal tenga una definición clara de su tarea.

IMPLANTACIÓN

Con los clientes internos el contacto se desarrolla en forma personal y a través de un correo electrónico con el que cuenta cada uno de los empleados con su propia casilla. Además es importante destacar que desde la implementación de la política de calidad en el organismo, el aumento de la frecuencia de reuniones con participación de las distintas áreas que conforman el organismo sumado a la exigencia de llevar registros y comprensión por parte del personal de su importancia, se ha generado una fluida y continua vinculación entre las distintas áreas que componen el Tribunal de Cuentas.

Con respecto a los clientes externos la relación se desarrolla por medios similares a los mencionados para usuarios internos complementando con visitas a la dependencia correspondiente. Son ejemplos de lo mencionado la comunicación diaria de los Relatores de las dos divisiones del Tribunal de Cuentas con los cuentadantes respectivos y las Comisiones de Servicio que realizan los Relatores que controlan Comisiones de Fomento cuando se trasladan hasta la localidad para realizar controles in situ y asesoramiento.

La constante interacción del personal del Tribunal de Cuentas con los responsables de las operaciones económico-financieras de la Administración Pública, como de la comunidad en general, genera una serie de interrogantes que pueden verse expresados en la sección de "Preguntas Frecuentes" desarrollada en la página web ingresando al siguiente link -

http://www.tcuentaslp.gob.ar/?page_id=778 - .

Según lo dispuesto por el artículo 51 del Decreto Ley Nº 513/69, el Tribunal de Cuentas tiene competencia para asesorar a las autoridades provinciales y municipales cuando así lo requieran. Este asesoramiento ha sido planteado por las autoridades del Organismo como uno

de los objetivos principales a concretar en el transcurso de los años con la idea principal de la aplicación del concepto de Control Contributivo.

De este modo, la capacitación es entendida como una forma de adquirir conocimientos técnicos, teóricos y prácticos que van a contribuir al desarrollo de los individuos en el desempeño de una actividad. Se busca, básicamente, promover el desarrollo integral del personal y, como consecuencia, el desarrollo del Organismo; así como también, propiciar y fortalecer el conocimiento técnico necesario para el mejor desempeño de las tareas realizadas.

El logro de este objetivo se plasmó en las diversas capacitaciones que se dictaron desde el Tribunal de Cuentas y aquellas en las cuales participaron sus agentes. Con respecto a las primeras –capacitaciones organizadas por el Tribunal de Cuentas- es importante destacar el intercambio de experiencias y conocimientos con los Cuentadantes, ya que fueron los mismos Relatores y Jefes de Sala quienes dictaron las jornadas.

El resultado fue positivo ya que se logró mejorar la presentación de rendiciones de cuentas en un todo de acuerdo a la normativa y criterios derivados de la misma, adoptados por el Organismo.

Asimismo con el Dictamen 2 del año 2011 el Tribunal avanzó en el reconocimiento de la capacitación como un elemento de profesionalización de la Administración Pública y una práctica de buen gobierno que ha dejado de constituir un mero formalismo que obliga a que la forma de concretar y alcanzar la profesionalización, deba necesariamente adecuarse a una organización administrativa ajustada al marco constitucional.

Fomentar y alentar la capacitación de los agentes de la Administración Pública permitirá una mejora en el ámbito de su actuación laboral y además desarrollar aptitudes para que las actividades indicadas se realicen en articulación con los actores sociales involucrados y además una mayor y mejor profesionalización de los agentes que se desempeñan en el ámbito de la Administración logrando como instancia superadora desarrollar capacidad para la investigación, a los efectos de ser aplicada al estudio de situaciones y procesos que se presenten en su cotidiano obrar.

Desde el Tribunal de Cuentas se trata de tener un control contributivo, por lo tanto todas las personas que reciben subsidios del Estado deben estar capacitadas para poder rendirlos. Además hay que tener en claro que sobre cada peso que el ciudadano aporta (al Estado) tiene derecho a saber en qué se gastó.

Se continúa, de esta manera, con la política de avanzar en un control contributivo, capacitando a los cuentadantes y aportando a una administración cada vez más eficiente, siempre en pos de una transparente utilización de los fondos públicos de las instituciones que reciben fondos del erario público.

3. MEJORA DEL SISTEMA

ENFOQUE

La gestión social permite comunicar, de la manera más directa posible y sin intermediación, la actividad que realiza el Tribunal de Cuentas a la comunidad toda. Este organismo debe controlar e informar, y esto es una realidad efectiva en la actividad cotidiana que se lleva a cabo.

IMPLANTACIÓN

Las herramientas que se instrumentan a efectos de poder avanzar en este proceso son:

* Página Web del Tribunal de Cuentas (*www.tcuentaslp.gob.ar*): Toda información referente a las acciones llevadas a cabo por el Organismo, es actualizada en forma permanente por los responsables designados. Asimismo, durante el año se cumplió con la planificación que establecía la incorporación de temas teóricos elaborados por cada uno de los sectores. Esta herramienta es un servicio que brinda el Organismo a los cuentadantes y a la comunidad toda, quienes encuentran, en forma sistematizada y ordenada, la información referente a la competencia del mismo.

* Digesto: Toda la normativa relacionada

con los requisitos de la tarea de control de los fondos públicos fue actualizada periódicamente. Se transcribieron documentos originales, lo que permite al personal del Organismo y a los usuarios de la Página Web del Tribunal de Cuentas, tener a su disposición toda la normativa actualizada.

* Biblioteca: Se culminó con las tareas de sistematización de la Biblioteca del Organismo a efectos de lograr un manejo eficiente en las tareas de búsqueda y organización de la bibliografía existente. Se incorporaron más de cien títulos nuevos.

* "Especialización en Administración y Control Público": Creación de la Carrera de Posgrado, en el ámbito de la Facultad de Ciencias Económicas y Jurídicas de la Universidad Nacional de La Pampa, mediante Resolución Nº 203/12 (25/09/12) del Consejo Directivo y Resolución Nº 327/12 (17/10/12) del Consejo Superior. La mencionada Especialización es diseñada como una instancia de profesionalización, perfeccionamiento, actualización profesional y desarrollo de las competencias transversales claves para la Administración Pública en sus distintas jurisdicciones. La propuesta de creación de la Carrera se basa en el anteproyecto presentado por el Dr. José Roberto Sappa, (docente de la Casa de Altos Estudios en las carreras de Contador Público y Abogacía) Presidente Subrogante del Tribunal de Cuentas de la Provincia de La Pampa y la Dra. Miriam Mabel Ivanega, Presidente del Centro de Estudios sobre Gestión Pública y Responsabilidad. Esta Especialización comenzó su dictado en el año 2.014 en la Facultad de Ciencias Económicas y Jurídicas de La Pampa.

* Seminarios de diferentes temas que se relacionan con la Competencia asignada por Ley al Tribunal de Cuentas. Una de ellas fue interna "Auditoria….." asignada en el Marco de Coordinación y Colaboración entre el Tribunal de Cuentas y la Sindicatura General de la Nación. Y la otra externa, la de "Impuestos……." De Cristina Mansilla que fue en el Marco del Convenio entre la Facultad de Ciencias Económicas y Jurídicas, el Centro de Estudios de Gestion Publica y Responsabilidad y el Tribunal de Cuentas.

Dichas herramientas son complementadas con encuestas, contacto a través de correo electrónico, vía telefónica, difusión en los medios locales y el buzón de sugerencias. Se dan a conocer en la Reunión Mensual de la Mejora Continua en la cual participan todas las áreas, los problemas, sugerencias planteadas y sus resoluciones cuentan con el apoyo de la alta dirección y representantes de cada área, lo que genera resolución rápida y otorga una amplia visión de las situaciones analizadas.

Este enfoque con respecto a usuarios tanto internos como externo ha llevado en el ámbito interno a mejorar la visión que poseen los integrantes del organismo, mejorando el clima organizacional debido a la resolución de problemas y al compromiso logrado, y con respecto a los usuarios externos se evidencia en la predisposición de los cuentadantes para resolver los pedidos del organismo.

4.- PROCESOS

LIDERAZGO ENFOCADO A PROCESOS

La alta dirección al conformarse y emprender su tarea, confeccionó un Plan Estratégico imaginando y diseñando el futuro de los próximos 10 años y la situación por las que deberá atravesar el Tribunal de Cuentas de la Provincia y el tema del control en el sector público en particular de cara a una sociedad que no posee plena confianza en las instituciones.

Es por ello que dentro de este contexto futuro pensado y analizando los recursos con que cuenta el organismo, se lanzó un plan estratégico con grandes ambiciones de realizar un control más eficiente y ser un Tribunal Modelo dentro del país.

Para lograr estos objetivos planteados se desarrollaron algunas áreas como:

* Sistema de Gestión de Calidad:

Se destaca el liderazgo de la alta dirección en su afán por lograr un servicio cada vez más eficiente y eficaz impulsando y apoyando ámbitos de desarrollo laboral, con una visión amplia de las funciones del organismo en su conjunto.

Mensualmente se realizan las ya mencionadas Reuniones del Consejo de la Mejora Continua, el cual está integrado por Administrador y Sub-Administrador de Gestión de Calidad, además de un representante de cada uno de los Sectores que integran el Tribunal.

En estas reuniones se revisan los planes y avances en calidad, dejando constancia en las respectivas Actas de cada una de ellas, permitiendo así evaluar en forma periódica la eficacia en el logro de los objetivos trazados.

* Comité del Premio Nacional a la Calidad para el Sector Público: Se conformó el día 23/07/2013 a través de la Disposición Nº 7/2013 teniendo como fin impulsar procesos de mejora continua y participar del Premio Nacional a la Calidad para el Sector Público en el año 2014. De este modo el organismo podrá contar con otra herramienta de evaluación externa, que redundará en beneficios al detectar oportunidades de mejora del Tribunal teniendo como guía las Bases del Premio y compitiendo con organizaciones estatales que brindan servicios de excelencia en el país. Este Comité está integrado por los distintos sectores que conforman el Tribunal a través de un representante de cada área generando el compromiso de todo el organismo.

La elección de ellos se realizó brindando información acerca del Premio y que quienes tuvieran interés en participar activamente lo comunicaran, ya que es una tarea que se suma a la de cada uno de ellos.

El mecanismo de trabajo elegido fue realizar reuniones periódicas con sus actas respectivas en las cuales se establecían objetivos por cada área del Tribunal de confección de la información necesaria para la realización del Informe a presentar bajo la coordinación general de los integrantes que tienen a su cargo este Comité.

* Comité de la Responsabilidad Social: Fue conformado el día 17/09/2013 a través de la Resolución Nº 100/2013 con el objetivo de dar continuidad, regularidad y mayor envergadura a las acciones de Responsabilidad Social que el Tribunal de Cuentas realizaba.

El mismo surgió por interés particular de algunos miembros del personal en temas como cuidado del medio ambiente, colaboración solidaria con organizaciones de ayuda voluntaria, mejorar la eficiencia en la utilización y mantenimiento de los mobiliarios existentes en el organismo para evidenciar de cara a la sociedad un real compromiso al tener presente que los fondos públicos provienen de sustraerle al sector privado y por ello tenemos una gran responsabilidad con su destino.

Estas inquietudes fueron trasladadas a las autoridades en reuniones informales y formales a través de las Reuniones del Consejo de la Mejora Continua. La alta dirección se alineó rápidamente al personal que manifestó estas cuestiones e impulso el marco formal adecuado para poder llegar a resultados concretos.

El mencionado Comité está integrado por personal de distintas áreas del Tribunal, quienes manifestaron un fuerte compromiso por la temática y bajo la Coordinación del Sr. Secretario del Tribunal.

Sus funciones específicas son:

- Proponer programas o acciones de Responsabilidad Social a llevar a cabo por el personal de este organismo.

- Gestionar puesta en marcha de los programas o acciones que se propongan.

- Realizar el seguimiento y debido cumplimiento de los objetivos perseguidos.

- Las acciones realizadas y su estado de cumplimiento serán reflejadas en las reuniones del Comité, mediante las actas respectivas.

PLANIFICACIÓN ESTRATÉGICA

El desafío que implica gestionar el Tribunal de Cuentas requiere de instrumentos de planificación que puedan dar respuestas eficientes y estratégicas en distintos períodos de tiempo.

Considerando lo anterior y tomando como información fundamental la experiencia de años anteriores, las autoridades del organismo

decidieron iniciar un proceso participativo de planificación que involucra a todo el Tribunal.

En sintonía con esta iniciativa, y vinculado a la Planificación Operativa que realiza cada área, se asignan recursos materiales y humanos para delinear una estructura de trabajo adecuada para el cumplimiento de los objetivos planteados.

A efectos de fortalecer esta planificación, la alta dirección llama a reunión a los mandos medios para contar con su visión de la situación y aportes previos a tomar la decisión final y su comunicación, generando un fuerte compromiso que se traslada al resto de los integrantes del organismo.

Los encargados de llevar a cabo la Planificación Estratégica son:

Presidente – Vocal Sala I – Vocal Sala II – Secretario

Ellos consultan a los siguientes mandos medios:

Jefe de Despacho – Jefe de Sala I – Jefe de Sala II – Contadores Fiscales - Jefe de área Sistemas – Jefe de Asesoría Letrada – Jefe de Habilitación – Jefes de Auditorias .

Los datos considerados de la organización para llevar a cabo la Planificación Estratégica son:

- Estructura formal e informal de la organización.

- Vinculación de las áreas.

- Problemas relevantes de los distintos sectores.

- Propuestas de mejora realizadas durante el período.

Los datos tenidos en cuenta de los procesos para llevar a cabo la Planificación Estratégica son:

- Cantidad de recursos disponibles.

- Calificación e idoneidad del personal en la tarea requerida.

- Nivel de satisfacción de clientes.

- Marco legal.

El criterio que utiliza la alta dirección para seleccionar los datos es a partir de un enfoque de procesos que a través de la experiencia recogida del trabajo y funcionamiento de años anteriores que se considera el más adecuado.

Los datos relevados sobre el desempeño del organismo que son analizados para la Planificación Estratégica son:

- Nivel de atraso en estudio de expedientes.

- Nivel de desempeño del personal.

- Nivel de ausentismo.

- Nivel de cumplimiento de lo planificado.

- Nivel de reclamos.

Con el afán de lograr una correcta interpretación de la situación real del organismo la información analizada es presentada por el Jefe responsable de cada área evacuando cualquier duda de interpretación a la alta dirección, conformando un pequeño equipo de trabajo específico para cada área.

Para realizar el análisis y síntesis de la información se utilizan técnicas estadísticas como diagrama de control, histograma, y distintos gráficos.

Como resultado de la Planificación Estratégica se definen ejes estratégicos en función de los cuales la organización adapta y reorganiza recursos y responsabilidades para obtener un funcionamiento más eficiente y eficaz del Tribunal de Cuentas.

A modo de ejemplo se exponen los resultados y las explicaciones de las tareas realizadas por algunos sectores que conforman el Organismo:

- **Auditoría**

Dentro de las funciones de control asignadas a este Tribunal se encuentra la realización de un control concomitante sobre los tres poderes. Por ello, con el dictado de la Resolución Nº 93/12, el Tribunal de Cuentas ve concretado uno de los objetivos propuestos para el año 2012: el cual es la creación de un área con específicas funciones de auditoría.

De esta manera, se continúa con el desarrollo de mecanismos de control que facilitarán y agilizarán la rendición de cuentas y que, a través

de procedimientos especiales de auditoría, permitirán determinar el grado de cumplimiento de la normativa vigente relativa a las operaciones financiero-patrimoniales, tal como está previsto en el Decreto Ley Nº 513/69.

El área de auditoría creada depende del Tribunal de Cuentas y está conformada por los siguientes sectores:

* Auditorías Generales: que alcanzan a los Poderes Públicos y Órganos de la Constitución Provincial, Entes Descentralizados y Autárquicos, Comisiones de Fomento, Municipalidades en los casos previstos en la segunda parte del artículo 124º de la Constitución de la Provincia de La Pampa y a las entidades privadas que reciban subsidios del Estado Provincial.

La auditoría general está dirigida a determinar el grado de cumplimiento de la normativa vigente relativa a las operaciones financiero-patrimoniales de los organismos auditados.

* Auditorías Especiales: son aquellas que, con carácter permanente, se realizan en el marco de la Ley Nº 808 (oficializa en la Provincia el sistema de juego "Quiniela"), la Ley Nº 1687 (Ente Ejecutivo Presa de Embalse Casa de Piedra), la Ley Nº 2225 (Empresa Pampeana de Petróleo "Pampetrol SAPEM") y de las Resoluciones dictadas o que se dicten por el Tribunal de Cuentas.

* Auditorías Federales: Son auditorías de resultados de programas sociales, que miden la eficiencia y congruencia alcanzadas en el logro de los objetivos y metas establecidos en cada uno de los programas.

En función de ello, el Tribunal de Cuentas aprobó el Reglamento de conformación y funcionamiento del Área de Auditoría.

PLANIFICACIÓN OPERATIVA

Teniendo en cuenta los ejes estratégicos definidos por la alta dirección se determinan responsables para el desarrollo de la tarea anual, persiguiendo la alineación de la visión, misión y objetivos del sistema de gestión de calidad.

Esta información es volcada al resto del personal a través de reuniones informales a cargo de la Jefatura de cada área, y en caso de cambio de personal a otra área se comunica internamente mediante Disposiciones emanadas desde el Tribunal.

5. DE CALIDAD

SISTEMA DE GESTION DE CALIDAD

Durante el año se efectúan reuniones del Consejo de la Mejora Continua. El mismo responde a la implementación de las Normas de Calidad ISO 9001 y es consultivo, no resolutivo.

Se trataran temáticas referidas a: Planificaciones-Indicadores, Encuestas, Auditorías Internas, formación del Comité de No Conformidades, Capacitaciones, modificación del reglamento del Consejo de la Mejora Continua, Mejora en la Página Web, elección anual de los representantes del personal, licitación para la recertificación de las Normas de Calidad, otras actividades vinculadas al cuidado del medio ambiente y la realización de actividades de extensión, Normas de Calidad y digitalización en otras jurisdicciones provinciales, Buzón de Sugerencias y otras inquietudes formales, elaboración de la información a incluir en el Balance Social, entre otros.

Asimismo, desde el área de Sistemas de Gestión de Calidad se impulsan cursos de capacitación destinados a agentes del Tribunal de Cuentas que, por incorporarse en los últimos años al Organismo, no han recibido formación en las temáticas abordadas. Se dictó el "Curso de Sensibilización o Facilitadores en Aplicación de las Normas de Calidad ISO 9001", y el "Taller de aplicación de Normas ISO en el Tribunal de Cuentas". Con esta tarea se persigue contribuir a la cultura institucional con fundamentos en la excelencia, proceso que comenzó en el año 2006 con la certificación.

Con una periodicidad semestral, el Tribunal de Cuentas lleva a cabo auditorías internas para determinar si el Sistema de Gestión de Calidad está conforme con las disposiciones planificadas,

los requisitos establecidos en la Norma ISO 9001 y los procesos documentados.

Se planificó un programa de auditorías tomando en consideración la importancia de los procesos y las áreas a auditar, así como los resultados de auditorías anteriores.

El Tribunal de Cuentas tiene conformado un Cuerpo de Auditores Internos que difunden los valores de la organización y ayudan al clima necesario para la mejora continua, en un todo de acuerdo a las directrices para la auditoría de los sistemas de gestión de la calidad y/o ambiental Normas ISO 19011/02.

De la realización de las mencionadas auditorías surgieron hallazgos tales como fortalezas, oportunidades de mejora, observaciones y no conformidades. Las no conformidades fueron analizadas por un Comité, y luego el auditado presentó oportunamente las acciones correctivas, junto con las evidencias de su implementación y verificación de la eficacia en el plazo establecido y acordado con el equipo auditor.

PROVEEDORES INTERNOS Y EXTERNOS

Siguiendo los lineamientos de Contrataciones de la Provincia, el procedimiento que abarca las compras de insumos, materiales, equipamiento y contrataciones de servicios se encuentra regulado en el Reglamento de Contrataciones (Decreto Acuerdo 470/73 y sus modificatorios) y en las cláusulas particulares establecidas por el Organismo para cada contratación a realizar. Según determina la Ley Nº 3 de Contabilidad y sus modificatorias debe considerarse el Decreto de Montos 425/2013, la cual establece los mismos para los diferentes tramos de contrataciones, los funcionarios que autorizan y aprueban o adjudican cuando se aplican excepciones a las formas de contratación de los distintos niveles.

Se determinan como Formas de Contratación:

- Contratación Directa

- Contratación Directa con Solicitud de Cotización

- Licitación Privada

- Licitación Pública

En la situación de Contratación Directa el área encargada de llevar adelante el abastecimiento de servicios y productos en el Tribunal es Habilitación, que se compone de una Jefatura y dos Sub-Habilitados.

En las otras Formas de Contratación el área responsable de llevar a cabo el procedimiento es Despacho, compuesto por una Jefatura, una Sub-Jefatura y dos Administrativos. Luego de realizado el procedimiento el pago es efectuado por Habilitación.

Todos estos procedimientos se encuentran cumplimentando al punto 7.4.1 Proceso de Compras de la Norma ISO 9001.

EVALUACIÓN DEL SISTEMA DE CALIDAD

El sistema de gestión de calidad del Tribunal de Cuentas de la provincia de La Pampa se diseña a través del enfoque basado en procesos, dividiéndolos estos en procesos principales y procesos de apoyo o auxiliares y en un todo de acuerdo a las normas legales que regulan su actividad y el universo bajo control.

El universo bajo control, que abarca la administración central en sus tres poderes, los organismos descentralizados, las comisiones de fomento y todos los organismos privados que reciban fondos del estado, son controlados bajo la visión y misión que fueron definidos para este organismo estatal.

Bajo las auditorías internas, realizadas dos veces al año por auditores internos del mismo Tribunal de Cuentas se evalúa si el Sistema cumple con sus objetivos, detectando y corrigiendo las no conformidades o contestando las observaciones u oportunidades de mejoras que fueron indicadas.

El responsable de mantener el sistema de evaluación de calidad es el Administrador del Sistema, secundado por un Sub-Administrador y un Coordinador de Auditores Internos, quienes terminadas las auditorías internas – en el proceso documental informan los resultados, los que se encuentran a disposición de todos los agentes del Tribunal en la Carpeta Informática NORMAS-ISO.

Este último instrumento indicado tiene tantas subcarpetas como necesidades se han planteado en forma sistemática por cada área de la dependencia; respetando los procesos y la pirámide documental aprobada.

Además una vez al año y luego de su implementación y certificación definitiva – en el año 2005 – la auditoría externa proveniente de IRAM, controla cada uno y todos los procesos certificados que en forma transversal recorren todas las actividades del Tribunal de Cuentas, terminando en los Juicios de Responsabilidad o de Cuentas según corresponda.

Culminado cada ejercicio económico entre el Administrador del Sistema y el Representante de la Dirección realizan un informe detallado y minucioso llamado "Revisión por la Dirección", instrumento que contiene datos, situaciones y hechos de cada una de las operaciones realizadas por el Tribunal, sus logros, aciertos y oportunidades de mejoras. Este documento es elevado a la Alta Dirección – Presidente y Vocales – quienes aconsejan sus modificaciones y aprueban finalmente el documento.

Un órgano de vital importancia, es el Consejo de la Mejora Continua, que opera y/o sesiona bajo un reglamento interno, el que es revisado periódicamente. Las funciones del Consejo son informar y buscar mejoras en cuestiones de trabajo en general (Instrucciones de Trabajo), capacitación, infraestructura y/o sugerencias que realice el personal para contribuir a la retroalimentación del funcionamiento del organismo.

Todos los procesos del Tribunal, por medio de los sectores o áreas que los involucran, son planificados, en una planificación anual – detallada por períodos mensuales – la que es comparada periódicamente con su realización.

La evaluación del sistema de calidad se realiza a través de la sistematización de las encuestas de satisfacción - internas y externas – que periódicamente se realizan.

Todo lo resuelto y determinado por la Auditoría Anual del Sistema como lo que se resuelve en el Consejo de la Mejora Continua es informado vía la página WEB del Tribunal al cliente en general, que es la comunidad toda, propendiendo a la transparencia de los actos de control que realiza el tribunal.

Este último proceso indicado – página WEB – es un proceso también auditado interna y externamente, lo que garantiza sin lugar a dudas que la información que se brinda es de una alta calidad y fidelidad.

6.- PERSONAL

LIDERAZGO ENFOCADO A PERSONAS

Desde la supervisión por área de los Jefes hasta la más alta dirección, es clave formar y consolidar grupos humanos, entendiéndolos como las estructuras que sostienen y le dan mayor posibilidad de éxito al equipo/área funcional. De allí que el Tribunal de Cuentas brinda a sus jefes formales las herramientas de gestión necesarias para el desarrollo de equipos de trabajo. El crecimiento en la pirámide puede darse mayoritariamente por concurso.

En esta organización hay 98 personas que aunque se desempeñan en distintas áreas tienen tareas vinculadas, ya que forman parte de un mismo proceso de control, en sus diferentes etapas establecidas en la normativa vigente.

La conducción del Tribunal está convencida de que el medio para lograr un servicio de excelencia es la capacitación y formación multidisciplinaria de todo el personal, para que la tarea diaria de control que se lleva a cabo sea enriquecida continuamente.

Desde la alta dirección se incentiva la camaradería con fiestas anuales y reuniones informales, para afianzar y sostener al Equipo Funcional. De esta forma también se conoce qué talentos o habilidades puede poner al servicio de su equipo y de la organización un compañero de otra área.

Por ello se fomenta la capacitación y se apoya la participación en distintos cursos dictados por la Facultad de Ciencias Económicas y Jurídicas de la Universidad Nacional de La Pampa; por

el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de La Pampa; por la Sindicatura General de la Nación y otros ámbitos de reconocido nivel formativo.

En concordancia con lo anterior, integrantes del organismo han disertado en diferentes conferencias y jornadas de capacitación a las cuales fue invitado a participar, compartiendo las experiencias en el control público desde la gestión del Tribunal de Cuentas como órgano de control externo de la Provincia y también por reconocimiento a la formación académica de varios integrantes del organismo.

Además de la cuestión formativa, se incentiva el trabajo en equipo con la convicción de que los diferentes fundamentos, al emitir una opinión técnica, serán enriquecidos con la complementación de las observaciones de distintos agentes.

De manera consensuada entre los Jefes de Área y el Secretario se diagrama la metodología de reconocimiento del personal. Se destaca que el enfoque aquí es premiar e incentivar la productividad, predisposición y puntualidad de los empleados. Para ello se cuenta con una herramienta legal que es el Adicional remunerativo no bonificable (comprendido en el artículo 45 de la Ley Nº 2237, incorporado a la Ley Nº 1388 con las modificaciones introducidas por el artículo 21 de la Ley Nº 2315, el artículo 21 de la Ley Nº 2464 y el artículo 25 de la Ley Nº 2654). Este Adicional es otorgado mensualmente y en forma individual.

La evaluación de la efectividad del enfoque descripto, se lleva adelante en forma integral analizando diferentes indicadores provenientes de distintos sectores. Algunos de los indicadores analizados son: nivel de cumplimiento con los plazos para el estudio de expedientes; nivel de ausentismo; nivel de faltas formales (como llegar fuera de horario) y nivel de atención a los cuentadantes surgido de las encuestas, entre otros.

PARTICIPACIÓN DEL PERSONAL

Enfoque

El Tribunal de Cuentas ha fortalecido fuertemente sus mecanismos de comunicación interna para facilitar la contribución del personal al logro de las metas, además de la evaluación sistemática de los objetivos de trabajo. Se han establecido canales de distribución de la información que garanticen la difusión de los valores organizacionales así como de la información derivada del trabajo cotidiano: correo electrónico, cartelera institucional, Sitio Web, Digesto y Biblioteca virtual.

Como proceso sistemático, la Dirección se reúne mensualmente: con los jefes y subjefes de Salas para comunicar sobre la gestión organizacional, evaluando los resultados obtenidos.

Por otra parte, el personal participa activamente en las Reuniones del Consejo de la Mejora Continua que se reúne mensualmente con los integrantes del Equipo de Calidad institucional para tratar temáticas relativas a infraestructura y ambiente de trabajo. De estas reuniones surgieron múltiples propuestas, que en los casos en que resultaron viables, se implementó una acción para dar respuesta.

En las etapas correspondientes, se analizan los resultados de las encuestas (Expectativas, Satisfacción de Usuarios, de Clima Organizacional). En ellas se toman en cuenta las contribuciones e iniciativas de los miembros de la institución, se escuchan las fundamentaciones y se procura arribar a acuerdos consensuados orientados a la mejora de la calidad institucional. Una muestra de su consideración es que por interés del personal se llevaron a cabo diversas capacitaciones: Curso de Escritura y Redacción en el ámbito de la Facultad de Ciencias Económicas y Jurídicas y Capacitación sobre Auditoría dictada por personal de la Sindicatura General de la Nación.

Mensualmente, los coordinadores de la institución, jefes de servicios, auditores internos y representantes de cada una de las áreas participan del Comité de No Conformidades donde se analizan las no conformidades y observaciones detectadas y debidamente registradas.

La institución estimula la participación del personal a través de la construcción de una

cultura de calidad que se ha ido desarrollando y consolidando a lo largo del tiempo. Desde 2003 comenzaron las gestiones para implementar un Sistema de Gestión de Calidad basado en procesos, mediante la aplicación de la Norma ISO 9001, lográndose la certificación el 16-05-2006, bajo el Registro 1434 otorgado por la firma certificadora IRAM, manteniéndose vigente a la fecha. Dicho sistema fue apropiado por todos los integrantes a través de su participación en reuniones y talleres de facilitación, en los cuales se han ido incorporando a la cultura del trabajo en el marco de la calidad a todos aquellos agentes que atravesaron el proceso de implementación de la Norma ISO, así como también de todos los agentes que se incorporaron posteriormente.

IMPLANTACIÓN

Las medidas específicas que se implantaron para lograr una mayor participación, están basadas en los siguientes pilares:

- El liderazgo participativo de la Dirección,

- la participación de todos los integrantes que formarán parte de un proyecto desde su génesis de innovación,

- las reuniones de sensibilización generales a toda la organización,

- la participación de los empleados en la toma de datos para las herramientas de calidad,

- la implementación de herramientas de calidad en forma colectiva ya sea por área o general,

- la participación de los empleados en el Consejo de la Mejora Continua,

- la capacitación de los empleados propiamente dicha y la participación de todos y cada uno de ellos en la organización de las Jornadas Provinciales de Control Público que desde el año 2011 viene organizando el tribunal de Cuentas,

- la convocatoria a incorporarse en equipos interdisciplinarios en pos de objetivos a cumplir (Comité de Responsabilidad Social).

CAPACITACIÓN

ENFOQUE

Con la convicción de que la calidad del servicio ofrecido a la sociedad depende de la aptitud y actitud del personal, ya que invertir en la formación del recurso humano redunda en el logro de una ventaja competitiva sustentable en el tiempo, es que en correlato con la planificación estratégica, se planifican las capacitaciones a realizar.

Estas capacitaciones varían si se considera quién las organiza y también según a quienes están dirigidas. Hay capacitaciones dirigidas al personal del TdeC, que pueden estar organizadas por el mismo TdeC o bien se participa en calidad de asistente cuando se organiza por otro Organismo (Facultad de Ciencias Económicas y Jurídicas de la UNLPam, Consejo profesional de Ciencias Económicas de La Pampa, Sindicatura General de la Nación, Secretariado Permanente de Tribunales de Cuentas de la República Argentina). Asimismo, hay capacitaciones que organiza el TdeC que están dirigidas a los cuentadantes y otras que se orientan a los cuentadantes y la sociedad toda.

A fin de orientar las actividades de capacitación según las demandas de los interesados, se solicita cada año a los responsables de las áreas que describan sobre qué temáticas consideran pertinente recibir una actualización o formación profesional, necesarias para fortalecer las competencias laborales del sector.

Por otro lado, a través de las encuestas realizadas al Personal se relevan las necesidades individuales de capacitación. Y al finalizar las capacitaciones dirigidas a los cuentadantes y al público en general se efectúa una encuesta, solicitando en uno de los puntos que exprese, sobre la base de un listado predeterminado de opciones, en qué áreas temáticas le interesaría recibir capacitación.

IMPLANTACIÓN

Las capacitaciones se dividen en:

Internas: se realizan en la institución en las cuales agentes con experiencia en una temática específica organizan talleres de capacitación.

Externas: se realizan a través de cursos provenientes del Instituto Nacional de la Administración Pública (INAP), la Sindicatura General de la Nación y de otras instituciones públicas.

Por otro lado, el personal del TdeC asiste regularmente a diversas actividades de actualización y/o formación tales como eventos, jornadas, foros y seminarios en distintas temáticas organizadas por este Tribunal para el público externo.

DESARROLLO

Los perfiles de los puestos están descriptos de acuerdo a las responsabilidades y tareas a desempeñar, las competencias técnicas específicas, institucionales y actitudinales, como así también, la formación académica mínima requerida y la formación deseable a alcanzar.

El potencial se identifica de acuerdo a lo demostrado por cada agente en la tarea diaria (capacidad resolutiva). También en la evaluación de desempeño anual.

El armado de manuales de procedimiento que se realiza en áreas medulares, en las cuales cada persona vuelca los conocimientos tácitos, basados en la experiencia laboral tiene como objetivo que otras personas puedan orientarse en el momento que realicen una tarea por primera vez.

La metodología empleada para fomentar el progreso individual asociado a los objetivos de la organización está relacionada con el funcionamiento del sistema de gestión de calidad que incluye las distintas instancias de participación, capacitación y actualización con el fin de poder aplicar los nuevos y crecientes conocimientos adquiridos. También a las distintas estrategias implementadas para el conocimiento, apropiación y difusión de la cultura organizacional: su historia, valores, misión, objetivos que propician la construcción de una trama institucional sólida.

El sistema de promoción del personal está basado en el desempeño anual, la asunción de responsabilidades, el compromiso demostrado en el desarrollo e implementación de los proyectos, la asistencia a reuniones programadas: de áreas, de proyectos, de la red de responsables de calidad, del comité de calidad, de sensibilización. Asimismo se tiene en cuenta la asistencia a cursos de capacitación y su contribución con la mejora organizacional.

Los métodos empleados por la organización para medir el desempeño individual y grupal están comprendidos en las distintas herramientas que utiliza la institución para el desarrollo de su Sistema de Gestión de Calidad y que comprenden el aporte de los integrantes de todas las áreas en el cumplimiento de estándares relacionados con los productos y servicios que se brindan a los usuarios más el registro de las actividades pertenecientes a los procesos certificados bajo ISO.

Estos resultados que contribuyen al cumplimiento de los objetivos y metas de calidad son recabados en forma mensual. Mensualmente se realiza un informe de cumplimiento y desvíos, en caso que los haya, que son tratados en el comité de calidad donde se levantan las no conformidades por no cumplimiento de lo establecido, se analizan las causas y se acuerdan los planes de acción correctiva o preventiva.

RECONOCIMIENTO

El buen desempeño es reconocido, avalado e incentivado por todos y cada uno de los niveles de conducción institucional.

Aquellos agentes que demuestran mayor dedicación y compromiso con los objetivos de trabajo planificados son reconocidos por vía informal por parte de las autoridades a través de salutaciones orales, que contribuyen al buen clima laboral.

Con carácter formal y de alcance mensurable, el Tribunal cuenta con el Adicional ya descripto, que fortalece el compromiso del personal.

El pago y/o permiso para asistir a cursos de perfeccionamiento en control elegidos por los agentes es otra manera de recompensar el involucramiento del personal. Con el objetivo de que los agentes se motiven y capaciten, a

todos se les informa vía e-mail de las distintas capacitaciones dictadas por organismos públicos nacionales para aquellos a los que les interese, se acerquen al área de recursos humanos para colaborar con ellos.

CALIDAD DE VIDA

Es realizado un monitoreo continuo sobre los distintos puestos de trabajo para gestionar el clima laboral adecuado para desarrollar las tareas del organismo con eficacia y eficiencia.

Para lograr el compromiso de todo el personal y siendo socialmente responsables, la dirección considera fundamental que conformar un ambiente que colabore y permita el desarrollo individual, mejorando los parámetros que miden la calidad de vida.

Como ejemplo se hace mención en el año 2.010 se realizó el "Programa de Capacitación de Equipos Eficientes" cuya implementación comenzó en el mes de noviembre. Su objetivo apuntó a formar y capacitar al recurso humano, promoviendo el desarrollo de sus competencias y aportando herramientas clave para aumentar el rendimiento y bienestar físico y psicológico. Es destacable que en esta actividad haya participado todo el personal del Organismo, potenciando el resultado de la ejecución de estos programas y el "buen ambiente laboral" en las tareas que diariamente se llevan a cabo.

En otro sentido, se han ido realizando mejoras en la infraestructura para que el personal se encuentre más a gusto y que la influencia del contexto laboral sea positiva para el personal del organismo, así es que se abrieron ventanas que permiten la entrada de luz solar y ventilación para las Salas I y II, se colocaron dispensers de agua cercanos a los box de trabajo, se mejoró la ventilación de los baños de caballeros y de damas.

Con la doble intención de mejorar la salud del personal y de ser socialmente responsables, la alta dirección incentiva y participa de maratones a beneficio que se desarrollan en Santa Rosa organizados tanto por entidades públicas como privadas.

Este enfoque ha evidenciado resultados positivos dado la disminución del nivel de ausentismo por causas de enfermedades u otras causas comparando el año 2.013 con los últimos dos años anteriores. También refleja la mejora en la calidad de vida que se le aporta al personal desde el organismo los resultados de las encuestas anuales que se confeccionan internamente.

B) PREMIO NACIONAL A LA CALIDAD

El Premio Nacional a la Calidad en el Sector Público fue creado mediante la sanción de la Ley Nº 24.127/92, con el fin de impulsar procesos de mejora continua en la administración pública. El mismo, de carácter simbólico y no económico, se otorga desde 1994 a organismos y entidades de los tres poderes del Estado y de jurisdicción nacional, provincial o municipal.

El objetivo del premio es la promoción, desarrollo y difusión de los procesos y sistemas destinados al mejoramiento continuo de la calidad en los servicios que prestan los organismos públicos, así como también estimular y apoyar la modernización y competitividad en las organizaciones públicas, asegurar la satisfacción de las necesidades y expectativas de las comunidades, preservar el ambiente humano y la óptima utilización de los recursos.

El Tribunal de Cuentas, continuando por el camino de mejora continua, ha decidido participar sujetándose a las condiciones exigidas por la Oficina Nacional de Innovación de la Gestión Pública, dependiente de la Subsecretaría de la Gestión Pública de la Jefatura de Gabinetes de Ministros de la Presidencia de la Nación.

Este Organismo capacitó a sus agentes y creó en el año 2013 el Comité para el Premio Nacional a la Calidad -integrado por personal representante de las distintas áreas del Organismo-, presentando el Informe con el que participará en la evaluación del presente año.

Dicho Informe fue confeccionado por los agentes integrantes del Comité para el Premio Nacional a la Calidad y se centra en cuatro unidades claves: Objetivos, Usuarios, Procesos y Personal.

El esfuerzo que implica por parte de todos

los integrantes del Organismo competir por el Premio, está inmerso en el convencimiento de un Tribunal de puertas abiertas que se renueva día a día aportando a un control, no sólo más eficaz y eficiente, sino contributivo hacia una administración más transparente.

De esta manera, el Organismo se somete a la mirada especializada externa, en pos del logro de un servicio superador, convencidos que el planear, hacer, verificar y actuar, sometidos a un continuo proceso de mejora, redundará en entes gubernamentales focalizados en políticas eficientes y efectivamente aplicadas, en beneficio de la comunidad toda.

C) BALANCE SOCIAL

El Balance Social es una herramienta con la que cuenta el Organismo, desde el año 2011 que se encuentra a disposición en su página web, para comunicar a la sociedad en su conjunto, su aporte en materia de recursos humanos, los objetivos planteados en relación al nivel de ejecución y su relación con la comunidad. A través de este instrumento el Organismo evalúa el alcance de su actuación social, información ésta que sirve de complemento a la presentación de los resultados alcanzados en materia financiera.

El Balance Social debe exponer, medir y divulgar en forma clara y precisa, los resultados de la aplicación de la política social del Organismo, y evaluar el cumplimiento de su Responsabilidad Social.

La justificación fundamental para la realización del Balance Social del Tribunal de Cuentas radica precisamente en su naturaleza social o de interés general, lo cual la obliga moralmente a evaluar de manera sistemática su actuación y a rendir cuentas a la sociedad sobre su gestión.

La transparencia, como principio rector que rige a todo el accionar de la Administración Pública, se reflejó en la idea de lograr un Tribunal de puertas abiertas, no sólo a los cuentadantes sino también a toda la sociedad.

Asimismo, se convierte en una herramienta del Organismo para rendir cuentas a sí mismo, lo que facilita una auto-evaluación y, en su caso, le permite tomar decisiones en función de los resultados y reorientar sus políticas o fortalecerlas.

El balance efectuado fue concebido con la idea de mostrar la eficacia en el cumplimiento de los objetivos planteados en los distintos sectores. La transparencia, como principio rector que rige a todo el accionar de la Administración Pública, se reflejó en la idea de lograr un Tribunal de puertas abiertas, no sólo a los cuentadantes sino también a toda la sociedad.

Para la confección del Balance Social se toman en consideración los aportes efectuados por todos los sectores del Organismo y, una vez aprobado por la alta dirección, se editan copias que son distribuidas a los titulares de los distintos Poderes del Estado Provincial y se sube la versión digital a la Página Web.

D) PAGINA WEB

El objetivo final de la implementación de una Página Web en un Organismo Público como el nuestro es mantener permanentemente informados a todos y cada uno de los sectores poblacionales, sean éstos personales o institucionales, mediante un elemento jerarquizante y de constante actualización, además brindar la posibilidad de contar con esta herramienta, redunda en el beneficio de quienes accedan a la misma -integrantes de la Administración Pública y todo particular que lo requiera-, al poder encontrar sistematizada y ordenada la información referente a la competencia del Tribunal de Cuentas.

Desde el año 2011 se desarrolló e implementó la Página Web, cuyo principal mérito es el resultado del trabajo en equipo de todo el personal, en su diseño, actualización y fundamentalmente en su contenido. La Página contiene información referente a las distintas normas que se dictan, guías de consulta de utilidad para los cuentadantes que permiten mayor agilidad en el proceso renditivo, así como también, mayor claridad respecto de los criterios del Organismo para la aprobación de los trámites traídos a su estudio.

E) DIGESTO

El Tribunal de Cuentas en el año 2004, con la implementación de un programa de mejora continua dando cumplimiento a los requisitos de la Norma ISO 9001, comenzó con la elaboración de un Digesto Interno que permitiera la búsqueda de normativas propias (Fallos Internos: Resoluciones, Dictámenes, Providencias, etc.), Provinciales y Municipales necesarias para asegurar la calidad de los diversos procesos que se llevan a cabo en el mismo. El Digesto Interno se encuentra dentro de las Funciones Administrativas y de Mantenimiento cumpliendo la misión de ser soporte de toda la Organización.

Con este objetivo se requirieron a distintos Organismos las normas que fueron incorporadas al Digesto Interno. La normativa se encuentra actualizada con las modificaciones introducidas por los organismos emisores, encontrándose en el texto de la misma la referencia a los textos modificados y normas complementarias, para facilitar el estudio y comprensión de quién las consulta. A partir de esta fecha se carga en el mismo, la normativa que hace al estudio de los procesos certificados por el Tribunal de Cuentas, de distintas fuentes como el Boletín Oficial Provincial (Digital o impreso), páginas de Internet y de las normas que envían los organismos que rinden cuentas, tales como las que regulan su funcionamiento interno como las que regulan a toda la Administración (Acuerdo, Circular, Disposiciones, Dictámenes, Estatutos, Memorando, etc.).

Desde la implementación de la Página Web, se incorporó el Digesto a la misma, donde cualquier ciudadano puede acceder.

F) RESPONSABILIDAD SOCIAL

La Responsabilidad Social de la empresa surge como respuesta a las expectativas de los sectores con los que se desenvuelve, en la perspectiva de un desarrollo integral ello es sumamente importante dentro del Sector Público, ya que sin lugar a dudas su fin último es el bien común.

A través de la Resolución Nº 100/2013 del Organismo, se creó el Comité de la Responsabilidad Social con el objetivo de dar continuidad, regularidad y mayor envergadura a las acciones de Responsabilidad Social que el Tribunal de Cuentas realizaba, entre ellas, las relativas a la protección del medio ambiente y participación en diversas propuestas solidarias.

El mencionado Comité está integrado por personal de distintas áreas del Tribunal, quienes manifestaron un fuerte compromiso por la temática y bajo la Coordinación del Sr. Secretario.

Sus funciones específicas son:

- Proponer programas o acciones de Responsabilidad Social a llevar a cabo por el personal de este organismo.

- Gestionar puesta en marcha de los programas o acciones que se propongan.

- Realizar el seguimiento y debido cumplimiento de los objetivos perseguidos.

- Las acciones realizadas y su estado de cumplimiento serán reflejadas en las reuniones del Comité, mediante las actas respectivas.

En el marco de las acciones llevadas a cabo para la preservación del medio ambiente, se ha instaurado dentro del Tribunal de Cuentas un Decálogo de carácter obligatorio, con el fin de preservar los Recursos y Medio Ambiente, teniendo en cuenta que la gestión ambiental en oficinas públicas es un primer paso para implementar el enfoque de sostenibilidad en las actividades diarias, en forma conexa con aspectos sociales, ambientales y económicos, estableciendo así, una íntima conexión entre ambiente y salud.

CONCLUSIONES

El presente trabajo buscó generar disparadores respecto de la implementación de herramientas que tornen más eficiente las tareas que realizamos los organismos de contralor.

Para que esto ocurra debemos necesariamente asumir que las funciones de control lo hacemos desde el punto de vista contributivo.

Para eso el control debe adaptarse sin resignar un ápice sus funciones de contralor. Bien por el contrario, debe seguir potenciándolas para que

colaboren en pos de la satisfacción del interés público.

La Dra. Miriam Ivanega[6] destaca que. "... *control y responsabilidades públicas resultan elementos ineludibles, integrantes necesarios de un Estado democrático, respetuoso de los derechos y garantías de la sociedad. En este contexto, los organismos de control se convierten en instrumentos jurídicos necesarios e imprescindibles para lograr la satisfacción de los intereses de la comunidad*".

No podemos ni debemos concebir al control como una actividad pasiva de constatación de actos irregulares, ya que ello bastardea la noción de control y lo vuelve, a todas luces, ineficaz.

Si el control no sirve para impedir la ejecución de actos irregulares o jurídicamente reprochables, se vuelve una suerte de autopsia no podrá incidir para evitar que el acto ilegítimo entre en vigencia, con los consecuentes perjuicios o efectos dañosos que la misma Administración deberá soportar.

El Dr. Domingo Sesin[7] enseña que "*El control, esencialmente, debe tener por objeto una finalidad preventiva-correctiva, a fin de que los errores puedan subsanarse o repararse antes de su ejecución. Poco importa el control posterior cuando el perjuicio al interés público ya se produjo. En lugar de ello, o de una causa penal o administrativa, es preferible tanto para el funcionario como para la sociedad una observación oportuna*".

El control debe ser contributivo para una mejor Administración. Para que sea así, debe influir de manera preventiva, correctiva, formativa y no con el fin único de detectar irregularidades y sancionar.

Debe entenderse que el control debe aportar a una mejora en la gestión de los Poderes del Estado, atento a que el fin de los mismos no es otra cosa que la defensa del interés común en la administración y ejecución de fondos públicos.

Ese aporte en la mejora de la administración implica comprometerse para lograr una Administración cada vez más eficiente, realizando un control cada vez más efectivo.

Esto implica asumir por parte de los organismos de control un rol proactivo donde deja el rol de mero espectador, involucrándose en la gestión, siempre en el ámbito de sus competencias.

Hablar de control contributivo implica repensar la manera en que vemos desde los organismos de control a los Poderes del Estado.

Este nuevo rol implicará realizar cambios dentro del funcionamiento de los mismos Tribunales, esto es repensar la forma en que se desarrolla la gestión misma de los organismos de control.

Planificar, definir objetivos, comprometer al personal en los nuevos procesos, evaluar a través de la implementación de indicadores si los mismos se han cumplido, en definitiva establecer un nuevo camino y transitarlo.

La puesta en marcha de estos programas implicará necesariamente un fortalecimiento institucional de los organismos de control, tornando más efectiva su labor. Así señala el premio Nobel de Economía Joseph Stiglitz[8] "*no son solamente las políticas económicas y capital humano las que determinan los resultados económicos, sino también la calidad de las instituciones de un país. Estas instituciones determinan, en efecto, el ambiente dentro del cual operan los mercados. Un ambiente institucional débil permite una mayor arbitrariedad de parte de las agencias estatales y de los funcionarios públicos*".

Es a esto a lo que apuntamos, a Tribunales de Cuentas que ejercen un control más efectivo y para ello necesariamente deberemos ser instituciones cada vez más fuertes y consolidadas.

Para ello deberemos empezar a realizar cambios

6 Ivanega Miriam Mabel, "Mecanismos de Control Público y Argumentaciones de Responsabilidad", Editorial Abaco, Buenos Aires, 2003, pág. 291.-

7 Sesin Domingo: "El necesario retorno del Control Preventivo del Gasto Público", AA. C Cuestiones de Control de la Administración Pública, Jornadas Organizadas por la Universidad Austral, Ediciones RAP, Buenos Aires, 2010, Pág. 687.-

8 "Más instrumentos y Metas más amplias: desde Washington hasta Santiago" Fuente: http://old.clad.org/portal/publicaciones-del-clad/revista-clad-reforma-democracia/articulos/012-octubre-1998/mas-instrumentos-y-metas-mas-amplias-para-el-desarrollo.-hacia-el-consenso-post-washington-1

graduales en los modelos de administración de los mismos Tribunales y fundamentalmente lograr una participación efectiva de los agentes y funcionarios de cada organismo para que las metas y objetivos puedan alcanzarse.

El control efectivo de la gestión estatal garantiza la transparencia en la ejecución de los fondos públicos motivando a los agentes y funcionarios públicos a actuar en la prosecución del bienestar común, limitando sus márgenes de arbitrariedad combatiendo la corrupción y tornando efectivo el sistema de "checks and balances" esencia misma del sistema republicano de gobierno.

Es tan así que, si hacemos una revisión de los procesos y las nuevas herramientas de control que aplicamos en nuestras tareas cotidianas, podremos observar que es mucho más cotidiano el uso de las mismas que lo que creemos.

Con un Sistema de Gestión de Calidad se impulsa a la Administración Pública a su mejora permanente para satisfacer las necesidades y expectativas de la ciudadanía con justicia, equidad, objetividad y eficiencia en el uso de los recursos públicos, ya que todos los ciudadanos tienen derecho a acceder a la prestación de servicios públicos, recibiendo una atención imparcial, con igualdad y sin discriminación. Dicha asistencia debe ser ágil, oportuna y adecuada.

Implementar un sistema de calidad se trata de un camino a recorrer en el día a día y necesita maduración para que la organización lo asimile con carácter de permanente.

Dos conceptos que nunca deben perderse de vista en todo proceso de búsqueda de la calidad son:

- orientación al cliente: todo proceso tiene un proveedor y un cliente es importante conocer las necesidades de los ciudadanos, su situación particular para enfocar todas nuestras acciones hacia ellos.

- medir lo que se hace: lo que no se mide no se conoce, es imprescindible realizar encuestas y mediciones previas para ser tomadas como base o punto de partida para la posterior comparación. Las sucesivas mediciones y comparación de los datos obtenidos en cada etapa del proceso darán cuenta de la mejora.

Así, es importante tomar conciencia sobre la necesidad del cambio, minimizar el temor y la resistencia al cambio, ser constante una vez iniciado el proceso, estimular la creatividad, favorecer la participación de todos los miembros de la organización, integrar equipos de trabajo, transmitir los valores de la calidad es clave para todo el proceso, comprometer a los líderes en actividades concretas de Calidad, organizar el proceso y proponerse el avance, evaluando continuamente los pasos dados y corrigiendo los errores, ofrecer permanentemente instancias de capacitación y desarrollo al personal y comprender que el valor más importante de una organización es su gente.

Una vez superada la resistencia inicial al cambio y puestos en marcha los procesos, el mayor desafío es el aseguramiento de la continuidad del proceso, más allá de los vaivenes económicos, políticos o de cualquier otra índole que pueda enfrentar un organismo.

Las expectativas del ciudadano están en constante evolución, por eso, la organización se ve obligada a una estrategia de mejora continua de la calidad, mejorando aptitudes y actitudes, simplificando procesos, rediseñando, eliminando aquellos que no añadan valor.

En este contexto, la Administración Pública debe constituir un compromiso articulado en torno a unas estrategias que propicien una administración pública eficiente, que ofrezca servicios de calidad a los ciudadanos y que potencie la participación, transparencia y colaboración de la sociedad y que dé respuesta a las necesidades sociales[9].

Si tomamos la decisión de implantar CALIDAD en la Administración hay que encarnarla, hacerla formar parte del día a día, de cada uno, de cada grupo, de cada proceso, de cada procedimiento, es decir, debemos hacerla operativa.

9 Moslares, Carlos José; Baldovino Susana; Sanfilippo Paola, "Planificación y Gestión por Resultados" Jornadas Nacionales de Control Público, Carlos Paz, Córdoba, 2014.-

Cr. Luis Néstor Segovia
Contador Público Nacional
Presidente del CPCECa., en dos periodos: 2009-2011 y 2011-2013.
Prosecretario de FACPCE

Cr. Pascual Alberto Torga
Contador Público Nacional
Licenciado en Economía, FCE de la Universidad Nacional de La Plata.
Magister en Gestión Pública Local (UNIM)

TEMA

LA NORMATIVIDAD CONTABLE FACILITADORA DE LA FUNCIÓN DE CONTROL

INTRODUCCIÓN

Cuando nos invitaron para realizar una colaboración para la revista, en nuestra condición de integrantes de la Federación de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, nuestra primera preocupación era determinar el tema a presentar, el contenido y también su forma habida cuenta que debía responder a diversos intereses: desde lo académico, desde lo eventualmente demandado por un ente de fiscalización superior y a la vez en función de las profesiones de las ciencias económicas.

En ese camino entre nosotros propusimos y sopesamos pros y contras de diversos temas hasta seleccionar el presente: "los estados contables como facilitadores de la función controladora de los organismos superiores de control".

Justificación

Justificamos dicha elección en función de los intereses y por ello para cada caso explicitamos el porqué:

Interés académico:

Basado en la rigurosidad de la formulación

Interés de las entidades fiscalizadoras superiores

Basado en la presentación de una herramienta que contribuya al mejor logro de los deberes de las entidades fiscalizadoras superiores y en especial al análisis de la normativa aplicable por la Auditoria General de la Provincia de Salta (AGPS).

Interés a la Federación

Basado en el análisis del valor agregado generado por la labor de los profesionales de CCEE en su actividad y para contribuir al análisis de la normativa que se debate y genera en la Federación; ello con miras a, de ser necesario, adecuarla en aras de mejorar la calidad de la información que brinde el Sistema de Información Contable para la rendición de cuentas al órgano volitivo, a la ciudadanía y a los órganos de control específicos.

Interés de los ciudadanos

Para facilitarle la comprensión la inmensidad de la información que algunas administraciones producen,

El eje alrededor del cual giran los diferentes intereses es el de la RENDICION DE CUENTAS, rendición del órgano administrador al órgano volitivo y a la comunidad

Rendición de cuentas

La rendición de cuentas por parte del poder administrador se realiza normalmente en dos momentos.

El PRIMERO al abrir el periodo de secciones del órgano volitivo (congreso, legislatura o consejo), en el cual da cuenta del estado general de la Administración, de las reformas prometidas y recomendando a su consideración las medidas que juzgue necesarias y convenientes.

Esta obligación de rendir cuenta está relacionada con la atribución otorgada al órgano volitivo de

fijar anualmente, el presupuesto general de gastos y cálculo de recursos de la administración, en base al programa general de gobierno y al plan de inversiones públicas y aprobar o desechar la cuenta de inversión.

En ese momento el titular del poder administrador da cuenta de lo realizado para el logro del cumplimiento del programa general de gobierno, justificando logros y desvíos

El SEGUNDO momento se efectiviza cuando el poder administrador eleva la rendición de cuenta instrumental preparada por la Contaduría General la cual está conformada por estados contables de flujo y de stock producto de un sistema informático que actualmente en el nivel nacional y subnacional es computarizado, al igual que en la mayoría del nivel local.

La Federación

Ha centrado su atención, preocupación y esfuerzo en el área contable pública y en los últimos años con la anuencia y participación de los cuadro profesionales de todo el país se ha trabajado para la realización de estándares con el objeto que puedan contribuir para posibilitar una mayor uniformidad y homogeneidad de los criterios prevalecientes en la materia y coadyuvar al logro de una mayor transparencia de la gestión pública, estableciendo un conjunto de conceptos fundamentales.

Esos objetivos tienen como destinatarios por un lado los órganos rectores de los sistemas de contabilidad gubernamental de la Administración Pública, en el sentido de servir para orientar las normas contables que dicten; por otro a los emisores y auditores de estados contables, para interpretar y resolver las situaciones que no estuvieren expresamente contempladas por las normas vigentes en la Administración Pública y/o por las normas contables profesionales; y a los analistas y otros usuarios, para interpretar más adecuadamente las normas contables profesionales aplicables a la Administración Pública.

Las normas emitidas incluyen definiciones sobre las siguientes cuestiones:

- Objetivos de los estados contables;
- Usuarios de los estados contables;
- Contenido mínimo de los estados contables;
- Requisitos de la información contenida en los estados contables;
- Elementos de los estados contables;
- Estados contables;
- Reconocimiento y medición de los elementos de los estados contables;
- Modelo contable; determinado por: Unidad de medida; Criterios de medición contable; Patrimonio a mantener; Gestión continua; Momento del reconocimiento de las transacciones; y Partida doble. y
- Desviaciones aceptables y su significación.

La preocupación por contribuir desde el ente profesional para lograr normas que con su aplicación redunden en beneficio de la claridad y la transparencia de la gestión pública que es de reciente data en nuestro país ya era motivo de preocupación en la visión del presidente Thomas Jefferson de EEUU a comienzo del siglo XIX:

IT DOESN'T HAVE TO BE COMPLICATED![1]

Posted on March 26, 2014 by Thomas Jefferson Leadership

I have read and considered your report ... and entirely approve of it, as the best plan on which we can set out. ... I think it an object of great importance ... to simplify our system of finance, and bring it within the comprehension of every member of Congress ... we might hope to see the finances of the Union as clear and intelligible as a merchant's books, so that every member

1 http://thomasjeffersonleadership.com/blog/tag/secretary-of-the-treasury/
http://www.yamaguchy.com/library/jefferson/1802.html
He leído y considerado su informe ... y enteramente aprobar de él, ya que el mejor plan en el que podemos establecido. ... Creo que es un objeto de gran importancia ... para simplificar nuestro sistema de finanzas, y lo pongo en la comprensión de cada miembro del Congreso ... podríamos esperar para ver las finanzas de la Unión lo más claro e inteligible como libros de un comerciante, por lo que cada miembro del Congreso, y todo hombre de cualquier mente en la Unión, deben ser capaces de comprenderlos para investigar los abusos, y por lo tanto para su control.
Para Albert Gallatin, 01 de abril 1802 (traducción automática por internet)

of Congress, and every man of any mind in the Union, should be able to comprehend them to investigate abuses, and consequently to control them.

To Albert Gallatin, April 1, 1802

La contabilidad de los entes privados

En línea con el pensamiento de Jefferson, nos parece oportuno traer a este trabajo lo establecido en relación al tema en el Código Unificado, para los entes privados, que entra en vigencia el próximo 1 de setiembre próximo[2].

ARTICULO 320.- Se refiere a los Obligados a llevar contabilidad y a los voluntarios de llevarla y las condiciones previas, así como las excepciones.

ARTÍCULO 321.- Se refiere a la base uniforme y que permita la individualización de las operaciones, las correspondientes cuentas acreedoras y deudoras, con respaldo documental archivable, localizada y consultable

ARTÍCULO 322.- Se refiere a los registros indispensables, Omite como obligatorio el mayor y no especifica contenido de inventario y balances.

ARTÍCULO 323 a 325.- Se refiere a los Libros, su rúbrica, condiciones. Establece que Deben permitir determinar al cierre de cada ejercicio económico anual la situación patrimonial, su evolución y sus resultados. Y que deben permanecer en el domicilio de su titular.

ARTÍCULO 326.- Establece obligación a obligados y voluntarios de emitir Estado de situación patrimonial y Estado de resultados y de asentarlos en el registro de inventarios y balances.

ARTÍCULO 330. La contabilidad, obligada o voluntaria, llevada en la forma y con los requisitos prescritos, debe ser admitida en juicio, como medio de prueba según explicita.

En relación con la contabilidad de los entes privados el Dr. Favier Duvois[3] manifiesta que se advierte entonces que la contabilidad aparece como un sistema legal que busca tutelar a todos los sujetos, internos o externos al ente, afectados por las actividades de la empresa o "steakholders", en tanto tal "afectación" los puede legitimar como "usuarios" ante alguna vicisitud de la empresa.

O sea que todos los "steakholders", por el hecho de serlo, pueden ser eventualmente titulares de un derecho a la rendición de cuentas y, por ende, son usuarios "eventuales" de los estados contables[4].

En tal sentido corresponde destacar que, en la práctica, la función informativa y la determinación de responsabilidades atienden a los siguientes planos de la contabilidad:

- la contabilidad "histórica" en cuanto sirve como rendición de cuentas de los administradores hacia los socios o propietarios, y para el control de éstos.
- la contabilidad "de gestión", que cumple una función de rendición de cuentas de los subordinados que la confeccionan hacia los propios administradores que la controlan.
- la contabilidad "proyectada", que sirve como asunción de compromisos de actuación futura de los administradores frente a sus usuarios.

La importancia de la información en los concursos ha sido consagrada por la propia Corte Suprema de Justicia, la que ha declarado que la "absoluta transparencia informativa", para que los acreedores puedan prestar conformidad o no a la propuesta, y para que el Tribunal pueda ponderarla, es un requisito fundamental para la tutela del derecho de propiedad, contenido en la protección del crédito, como así para la vigencia del debido proceso y para que el procedimiento concursal cumpla su finalidad económico-social.[5]

2 legisla en la SECCION 7ª Contabilidad y estados contables

3 "Avances, retrocesos y oportunidades perdidas en el proyecto de Código Civil en materia de sistema de registros contables" http://www.favierduboisspagnolo.com/trabajos-de-doctrina/derecho-contable/avances-retrocesos-y-oportunidades-perdidas-en-el-proyecto-de-codigo-civil-en-materia-de-sistema-de-registros-contables/

4 Leuz, Christian "Different approaches to corporate reporting regulation: how jurisdictions differ and why", en Accounting & Bussines Research, 2010, Special Issue, Vol. 40, Issue 3, pags. 229-256, año 2010, citado por García, Norberto y Werbin, Eliana "Contabilidad para pequeños negocios y el rol de las Niif/Ifrs" en Errepar, D&G, nro.141, junio/11, T.XII, pag.680.

5 CSJN, 20-10-2009 "Sociedad Comercial del Plata S.A. y otros s/concurso preventivo", verlo en "El Fraude Concursal y otras cuestiones de Derecho Falimentario", Ed. Fundación para

8.3.-LA EXPRESA REMISION A LAS NORMAS PROFESIONALES COMO FUENTES DE NORMAS CONTABLES.

En el mismo artículo continua manifestando el Dr. Duvois, Sabemos que hay tres fuentes de normas contables: la ley, las resoluciones de autoridades administrativas, como el Banco Central, Comisión Nacional de Valores e Inspección General de Justicia, y las normas profesionales.

Ello sin dejar de considerar a las normas internacionales de información financiera (N.I.I.F.) y su carácter de fuentes indirectas en muchos casos.

En la actualidad no existe un sistema integrando de normas contables sino solo disposiciones de la ley de fondo (código de comercio, ley de sociedades) aplicables para todos, de los Organismos Administrativos, aplicables para los administrados, y de los Consejos Profesionales, aplicables solo a los profesionales contables.

Al respecto, adviértase que las facultades legisferantes de los Consejos Profesionales no tienen una base clara y precisa ya que derivan del art.21 de la ley 20.488 que solo dispone que "corresponderá a los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas dentro de sus respectivas jurisdicciones:… f) Ordenar, dentro de sus facultades, el ejercicio profesional de ciencias económicas y regular y delimitar dicho ejercicio en sus relaciones con otras profesiones".

Por su parte, en algunas disposiciones reglamentarias administrativas se ha remitido a las normas profesionales reconociendo su valor en el caso de la confección de los estados contables anuales.

Tal es el caso de la Resolución General 7/05 de la I.G.J. que establece en su artículo 264: "Las sociedades por acciones y las de responsabilidad limitada cuyo capital alcance el importe fijado por el artículo 299, inciso 2º, de la Ley Nº 19.550, presentarán a la Inspección General de Justicia sus estados contables anuales o – cuando corresponda– por períodos intermedios – expresados en pesos.

La confección de los mismos debe ajustarse a las normas técnicas profesionales vigentes y sus modificaciones (Resoluciones Técnicas de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas), en las condiciones de su adopción por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, y en cuanto no esté previsto de diferente forma en la ley, en disposiciones reglamentarias y en las presentes Normas.

Las respectivas resoluciones técnicas de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas nº 16, 17, 18, 19, 20 y 21, con sus modificaciones vigentes introducidas por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, regirán la presentación de los estados básicos y complementarios e información requerida en dichas resoluciones técnicas".

Ni el código de comercio vigente, ni el Proyecto en trámite disponen nada sobre el particular en una gran oportunidad perdida.

Es que resulta necesario que la ley de fondo brinde las normas y principios generales y que sea la profesión contable, a través de sus organismos técnicos, que establezcan los contenidos específicos, en muchos casos sujetos a cambios periódicos.

De la lectura del articulado pertinente del Código Unificado con la realidad nacional se puede apreciar que nos falta un largo camino.

Reconocimiento de las transacciones

A la antigua concepción contable en la administración pública nacional, provincial y local, de utilizar el criterio del compromiso para el reconocimiento de los gastos se pasó en muchas jurisdicciones al criterio del devengado para el reconocimiento de los gastos, pero en algunas de ellas su aplicación por instrumentación normativa o fáctica es el del mandado pagar.

Cabe clarificar que la anterior concepción contable

la Investigación y Desarrollo de las Ciencias Jurídicas, Bs.As., 2009, pag.179 y stes.

estaba centralizada en el presupuesto y la "rama" patrimonial acotada a los activos de posesión estática, al aggiornarse la legislación introdujo una concepción del patrimonio del ente y estableció en la faz presupuestaria de recursos la obligación de registrar además del percibido el devengado.

Entendemos que en la mayoría de las jurisdicciones se reconocen los recursos por el criterio del devengado, es decir el devengado de los recursos es práctica habitual en la generalidad de las administraciones públicas argentinas. Tan naturalmente lo vemos que no nos damos cuenta; producto de este criterio es la iniciación de juicios para cobrar deudas tributarias, otorgar planes de facilidades de pagos, moratorias, etc..

Entendemos que el problema es la ausencia de integración del área de gestión de recursos y el área contable; con la integración se resuelven los diferentes criterios de reconocimiento. Esto permitirá reflejar contablemente la responsabilidad de los que administran los créditos públicos en general y, en particular, darle tratamiento contable a las acreencias tributarias.

Muchas veces vemos publicados por las Administraciones Federal de Ingresos Públicos y las Administraciones de Rentas provinciales y locales, los ingresos recaudados y los saldos impositivos a cobrar, los que solamente quedan como información de gestión y estadísticas, pero, al no resultar de la información que brinda el sistema contable, no contribuyen para determinar fehacientemente la responsabilidad de cada uno de los administradores de rentas, hecho este que impide establecer o identificar los desvíos, el daño a las haciendas públicas y los cargos emergentes.

Entendemos que la información sobre créditos tributarios debe surgir de la contabilidad patrimonial, ya que esto implicaría una obligación mayor para las fiscalías de estado o de gobierno en la ejecución de estas deudas de contribuyentes, para un mayor cumplimiento de su responsabilidad en la defensa de los patrimonios de los distintos Estados. Esta misma situación acontece con el pasivo generado por los saldos a favor de los contribuyentes que no constituyen recursos del ejercicio y se deben reflejar en el Estado de situación patrimonial.

Esta idea se reclamó en la XXIX Conferencia Interamericana de Contabilidad realizada en San Juan de Puerto Rico de septiembre 2011 del Área Sector Público que expresaba "Si bien la implementación del criterio de lo devengado en los recursos públicos resulta dificultosa, debería iniciarse la tarea para lograr, en el mediano plazo, el desarrollo de los sistemas y la captación de la información necesaria para su registro, tendiendo a medir la eficiencia en la gestión recaudadora y las pérdidas que sufre el Sector Público por ingresos que pudiendo haberse generado efectivamente no se obtuvieron."

Todo lo expresado anteriormente nos hace ver el grado de necesidad que existe, de contar con Sistemas de Contabilidad Gubernamental integrales e integrados, útiles, pertinentes, confiables, representativos, certeros, razonables, precisos, objetivos, comparables, claros, oportunos y verificables.

Siendo así, sin lugar a dudas que la implementación, ejecución y elaboración de sistemas contables que permitan la preparación y presentación de estados contables confiables, servirá, además de brindar información para la toma de decisiones, para facilitar la elaboración y control de la rendición de cuentas y que las mismas puedan cumplir con la implementación y materialización de los principios de la Rendición de Cuentas en la Declaración de Asunción en la XIX Asamblea General del año 2009[6], de las EFS de los países que integran la Organización latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores, en donde es parte nuestro país, a saber:

1. La rendición de cuentas es la base para el buen gobierno.
2. Obligación de informar y justificar.
3. Integralidad del sistema de rendiciones de cuentas.
4. Transparencia de la información.
5. Sanción del Incumplimiento.
6. Participación ciudadana activa.

6 CSJN, 20-10-2009 "Sociedad Comercial del Plata S.A. y otros s/concurso preventivo", verlo en "El Fraude Concursal y otras cuestiones de Derecho Falimentario", Ed. Fundación para la Investigación y Desarrollo de las Ciencias Jurídicas, Bs.As., 2009, pag.179 y stes.

7. Marco legal para la rendición de cuentas.
8. Liderazgo de las EFS.

Consideramos que de esta manera, se podrá llegar a un nivel de calidad de las rendición de cuenta que permita alcanzar un impacto, para lo cual debe cumplir y cubrir todas las dimensiones que le son insustituibles, tales como: **dimensión informativa** que se refiere a mostrar los hechos producidos en la ejecución de la función pública; **dimensión explicativa**, que hace a la justificación y motivación de los actos que provocaron las decisiones públicas; **dimensión de posibilitar la acción sancionatoria** y, por último y la más reciente, **dimensión de la receptividad**, que es la que nos revela la capacidad de los funcionarios públicos de planta y políticos para considerar las opiniones de la ciudadanía en el momento de rendir cuentas.

Esto solo será posible, si permanentemente mantenemos el ánimo de fortalecer la discusión sobre la rendición de cuenta, posicionándola como un ejercicio constante y superador de gobierno, aclarando por último el rol de las Entidades Fiscalizadoras Superiores como la Auditoría General de Salta, en su función de control institucional.-

En relación al control enfatizamos, sobre el tema de la inserción del ciudadano en ámbito de control público, la necesidad de trabaja en pos de ello con un esquema como el que presentamos en el siguiente gráfico donde plasmamos una visión global del control.

Dentro del control endógeno horizontal se encuentran las entidades superiores de control, tribunales de cuenta, auditorias generales

Provincia de Salta

Del punto de vista institucional y referido al tema que nos ocupa partimos del análisis de la Constitución provincial y la Ley de Contabilidad.

El artículo 144 de la Constitución Provincial, entre las atribuciones y deberes (del PODER EJECUTIVO) establece :"…Informar a las Cámaras reunidas en Asamblea Legislativa, el 1° de abril de cada año, sobre el estado general de la Provincia", complementado con el 127 que en el capítulo de las ATRIBUCIONES Y DEBERES DEL PODER LEGISLATIVO establece la de "…aprobar, observar o desechar anualmente la Cuenta General del Ejercicio que le remita el Poder Ejecutivo antes del 30 de junio, correspondiente al movimiento de la totalidad de la hacienda pública provincial realizado durante el año anterior".

En relación al sistema contable, es dable señalar que, la Constitución provincial adopta el criterio de reconocimiento de las transacciones por el devengado al establecer en el ya mencionado artículo 144, como un deber del Gobernador, "… hacer recaudar las rentas de la Provincia y ejecutar judicialmente su cobro".

En relación al deber de ejecutar judicialmente su cobro, entendemos que solamente se puede concretar si se relevó la deuda.

Por su parte en el artículo n° 169 sostiene un modelo de control de la hacienda pública integral e integrado.

En relación con el criterio de reconocimiento de las transacciones se reafirma por la Ley de Contabilidad que establece en el artículo 23º.- "La concesión de exenciones, quitas, moratorias o facilidades para la recaudación de los recursos, sólo podrá ser dispuesta en las condiciones que determinen las respectivas leyes. Las sumas a cobrar por los órganos administrativos, que una vez agotadas las gestiones de recaudación se consideren **incobrables**, podrá n así ser declaradas por el Poder Ejecutivo, por la autoridad que sea competente en los organismos descentralizados o bien por las que aquel disponga reglamentariamente. Tal declaración es de orden interno administrativo y no importará renunciar al derecho al cobro ni invalida su exigibilidad conforme a las respectivas leyes. El decreto o acto administrativo por el que se declare la incobrabilidad deber ser fundado y constar, en los antecedentes del mismo, las gestiones realizadas para el cobro."

Complementando lo anterior la misma norma legal en el artículo 42º.- CAPITULO III - DEL REGISTRO DE LAS OPERACIONES establece: "Todos los actos u operaciones comprendidos en la presente ley deben hallarse respaldados por medio de documentos y registrarse contablemente de modo que permita la confección de cuentas, estados demostrativos y balances que hagan factible su medición y juzgamiento."

También incursionamos por la página web oficial de la Contaduría General de la Provincia de Salta y al respecto en la búsqueda realizada el 15de junio de 2015 podemos confrontar nuestra aseveración de que la información contable es facilitadora de la función de control con la que se explicita en link "Quienes somos", constatando la coincidencia de opinión[7].

Extractamos algunas de las expresiones que tienen vinculación con los conceptos expuestos.

"Por lo tanto la Ley de Contabilidad asigna a la Contaduría General de la Provincia la función de centralizar la información de las distintas áreas involucradas, verificar su consistencia, determinar los criterios óptimos de exposición acordes a la normativa vigente, con potestad de fijar sistemas uniformes de contabilidad gubernamental, **permitiendo de este modo el control de la gestión económica financiera y patrimonial de la Hacienda Provincial**[8] en el marco de las disposiciones de la Constitución Provincial, Ley de Contabilidad y demás disposiciones legales y reglamentarias referidas al área de su competencia.[9]"

Por otra parte nuestra incursión por la página sirvió para visualizar que los créditos tributarios y

7 http://www.economiasalta.gob.ar/contaduria
8 El resaltado en negrita es de los autores del presente trabajo
9 http://www.economiasalta.gob.ar/contaduria

las perdidas por incobrabilidad no están expuestos en los estados contables que acompañan a la Cuenta General del Ejercicio.

Control: Auditoría General de la Provincia

La Auditoría General de la Provincia es el órgano con independencia funcional, administrativa y financiera, competente para el control externo posterior y auditoría de la gestión económica, financiera, patrimonial, presupuestaria y operativa en atención a los criterios de legalidad, economía, eficiencia y eficacia de la Hacienda Pública Provincial y Municipal, incluyendo sus organismos descentralizados cualquiera fuese su modalidad de organización, empresas y sociedades del Estado, entes reguladores de servicios públicos y entes privados adjudicatarios de servicios privatizados en cuanto a las obligaciones emergentes de los respectivos contratos.

Examina e informa a la Legislatura, aconsejando su aprobación o desaprobación sobre la Cuenta General del Ejercicio, cuentas de percepción e inversión de fondos públicos y de cualquiera de los estados contables que se elaboren por la Administración Pública Provincial y Municipal.

Tiene legitimación para comparecer en juicio por sí misma y en representación del Estado, en los casos que se detecte, en virtud de las funciones atribuidas por esta Constitución y las leyes, posible daño patrimonial al Fisco. Los informes, dictámenes y pronunciamientos finales de la Auditoría, tienen la calidad de públicos y deben ser publicados por la misma. Las autoridades provinciales y los agentes y funcionarios del sector público provincial y municipal están obligados a proveerles la información que les requiera. Nombra su personal previo concurso público.

Las disposiciones constitucionales son complementados por las de la Ley nº 7.103 que TITULO I sobre Sistema, Función y Principios del Control No Jurisdiccional de la Gestión de la Hacienda Pública establece en el artículo 6º: La declaración y graduación de la responsabilidad del posible daño patrimonial al Fisco de quienes tengan injerencia en el manejo de fondos, valores u otros bienes públicos, sean como administradores, recaudadores, simples gestores, custodios o aún como beneficiarios de concesiones de servicios públicos, de aportes o subsidios, constituyen pretensiones deducibles ante el fuero en lo Civil y Comercial de los tribunales provinciales, por la Auditoria General de la Provincia de acuerdo al Artículo 169 de la Constitución Provincial.

De conformidad a lo dispuesto por el Articulo 149 de la Constitución Provincial, la consecución de dicha responsabilidad, a los fines de procurar el resarcimiento, compete al Fiscal de Estado como encargado de la defensa del patrimonio del Fisco.

Cuando en el ejercicio de las funciones atribuidas por la Constitución Provincial y de esta ley, los órganos de control no jurisdiccional tomen conocimiento de un delito perseguible de oficio tendrán obligación de denunciarlo.

ARTICULO 7º: La Auditoría General de la Provincia, de conformidad a lo dispuesto con el Artículo 169 de la Constitución de la Provincia y en ejercicio regular de sus actividades de fiscalización, auditoría e información previstas en la presente Ley, remitirá a requerimiento del Ministerio Público las pruebas que respalden las presuntas responsabilidades.

Los agentes, autoridades y titulares de organismos y entes sobre los cuales es competente la Auditoría General dela Provincia, están obligados a proveerle la información que les requiera.

En relación al sistema contable, **exposición y concreciones de normas contables para la Administración Pública en FACPCE**:

Esto en grandes rasgos tienen como base fundamental El marco conceptual contable, plasmado en la Recomendación Técnica Sector Público N° 1 que emitiera la FACPCE en el años 2008, que tuvo como antecedente normativo a la Resolución General N° 16 de la FACPCE, la cual contenía un marco conceptual para la administración privada y pública; pero en esta última no tuvo ningún tipo de aplicación, debido

a que al tratarse de una norma técnica de carácter obligatorio, coalicionaba con las normas que existían en el sector público, dictadas por las respectivos organismos rectores de la materia; a diferencia del Marco Conceptual específico que surge como consecuencia de la necesidad de la profesión contable argentina de contar con una información contable consistente, homogénea y comparable entre los gobiernos nacional, provincial y municipal; pero éste nace con él carácter optativo a fin de hacer posible su aceptación generalizada, siendo el mismo pionero en nuestro país ya que a su dictado no existía ninguna norma que contenga los conceptos necesarios para servir de base para los futuros avances en la materia; y concretado mucho tiempo antes que el emitido a nivel internacional por la Federación Internacional de Contadores (IFAC), la que recién emitió su marco conceptual contable para el sector público, a fines del años 2014. Esta recomendación técnica, tuvo una aceptación relativa en nuestro país, acrecentándose su utilización por los órganos rectores de la contabilidad pública en los últimos años, como así también la Recomendación Técnica Sector Público N° 2, emitida por la FACPCE en el año 2010 y que contiene normativas referida a los estados contables presupuestarios, para cuyo dictado se tomó como base entre otros a los estipulado en el Marco Conceptual que contiene preceptos necesarios para la emisión de las futuras normas técnicas que dicte la FACPCE.

A la fecha la Comisión Técnica del Sector Público de la FACPCE, ha finalizado el Proyecto de la futura Recomendación Técnica Sector Público N° 3; que contiene normativa concerniente a la **forma de presentación de los estados contables patrimoniales y financieros del sector público**, que fueron previstos en el Marco Conceptual Contable S.P. a fin de permitir la comparabilidad, con los estados contables de ejercicios anteriores del propio ente, y como con los de otros entes y garantizar la homogeneidad en la presentación y exposición de los mismos; para ser utilizados por los entes administradores del patrimonio de los estados, quienes deben **rendir cuenta** de su gestión y de las políticas públicas aplicadas, excluyendo a los organizados bajo la forma de empresas públicas.-También establece que como en todos los estados contables la responsabilidad de la preparación de los mismos es de la autoridad máxima del ente, lo que no implica que no sea necesario, que dicha preparación o elaboración sea dirigida y refrendada por un **Contador Público** indefectiblemente, lo que no concuerda en un 100% con la norma internacional; como si lo hace en cuanto a que los estados contables deben ser presentados con un informe emitido por un profesional en la materia. Por otra parte defines cuales son los estados contables considerados como básicos y establece en este sentido que son:

- Estado de Situación Patrimonial;
- Estado de Resultados;
- Estado de Evolución del Patrimonio Neto; y
- Estado de Flujo de Efectivo.

Las Notas a los Estados Contables son integrantes de los mismos.

Es decir que al nominar a los estados contables básicos, lo hace en la misma línea que los establecidos por las normas de contabilidad que rigen en el sector privado.

En definitiva esta recomendación determina cuales son las consideraciones generales para la presentación de los Estados Contables Patrimoniales y Financieros, los contenidos mínimos y la estructura.

Para su elaboración, se tuvo en cuenta que esta recomendación debía presentar el contenido de la información contable, y que su razón de ser, sería la expresión misma de la situación económica financiera del ente público a que se refiere.

Por último, debemos tener presente, que estas recomendaciones integrarán la serie de documentos profesionales más significativas para el ejercicio de nuestras disciplinas en nuestro país, y por lo tanto se trató de mantener, una visión sistémica en todas ellas.

Para finalizar y con carácter de toma de conocimiento, adelantamos la información, que

en la comisión del sector público de la FACPCE, se está terminando de elaborar la Recomendación Técnica N° 4, que contiene la pautas de reconocimiento y medición de los activos del sector público.

Esto prueba que desde la FACPCE, se hacen muchos esfuerzos para lograr obtener un sistema contable, tanto o más eficiente que el que se aplica en la actividad privada, ya que en estas recomendaciones se consideraron todas las particularidades exclusivas que tiene la administración de los fondos públicos.-

Conclusiones:

En los tiempos actuales, las EFS sea cual fuera su estructura y organización (Auditoría, Tribunales de Cuentas, Contralorías, Cámaras de Cuentas y Cortes de Cuentas), tienen como **desafíos mejorar la calidad de las rendiciones de cuentas**, y a través de ello bregar permanentemente para perfeccionar y facilitar sus tareas de control y potenciarlas de tal manera que las mismas sean percibidas y consideradas, por la ciudadanía en general y en la definición de las políticas de gobierno respectivamente. Pero para que ello se haga una palpable realidad, deben exigir mediante la puesta en práctica de las facultades que se les ha conferido para solicitar informes a todos los organismos de la Administración Pública que está bajo su jurisdicción y competencia, la implementación de **sistemas contables** que brinden información de alta calidad, fehaciente y oportuna, de los resultados de las operaciones, contenidos en los respectivos **estados contables patrimoniales y financieros**, para lo cual, es imperiosamente necesario que los mismos, sean dirigidos en su etapa de preparación por un Contador Público matriculado, y refrendados a través de su rúbrica, al igual que en la etapa de la presentación.

Lic. Sebastián Gil
Lic. y Master en Relaciones Internacionales
Magister en Finanzas
Supervisor de la Auditoría General de la Nación

TEMA

LA NORMATIVA LOCAL Y LOS ESTÁNDARES DE INTOSAI: DESAFÍOS DE LA AUDITORIA GENERAL DE LA PROVINCIA DE SALTA PARA EL CASO DE LA AUDITORÍA DE DESEMPEÑO

RESUMEN : En el marco de los 15 años de la sanción de las Normas de Control Externo de la Auditoría General de la Provincia de Salta (Resolución N° 61/01), el trabajo propone un ejercicio de actualización de esa normativa - y sus derivadas -, a partir de la producción de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). Con este objetivo se exponen la estructura y funciones de esa organización, la evolución, alcance y contenidos de su normativa, y particularmente su agrupación en términos de niveles. La focalización del ejercicio reduce el alcance de este trabajo al caso particular de la auditoría de desempeño (o gestión), y de los Niveles 2 y 3 de INTOSAI asociados. Se subraya que una actualización que agregue valor debe necesariamente ser factible, para lo cual es un requisito indispensable que se apoye no sólo en la revisión de la normativa vigente, sino también de sus prácticas.

PALABRA CLAVE
Accountability; performance audit; compliance level, Salta audit office challenges; Revista AGPS; IDI, ICAT

Introducción

La Constitución de la Provincia de Salta creó la Auditoría General de la Provincia (en adelante AGP) definiendo su condición de órgano encargado del control externo posterior[1], y como tal una de las entidades de fiscalización superior (en adelante EFS) de la jurisdicción[2] . Reglamentada mediante la Ley N° 7.103 "*Sistema, Función y Principios de Control No Jurisdiccional de la Gestión de la Hacienda Pública*", posee la competencia - entre otras - de realizar "auditorías de gestión de las entidades bajo su control…", así como "*la auditoría y evaluación de los programas, proyectos y operaciones financiadas con fondos propios de la Provincia o provenientes de financiamiento nacional o internacional para su inversión en la Provincia.*" (Art. 32 inc. e).

Complementariamente, también posee las funciones[3] de "*Establecer normas de auditoría externa a ser utilizadas por la propia Auditoría General, en la ejecución del trabajo de fiscalización y por los auditores que se contraten.*" (Art. 32 inc. f) y de "*Formular criterios de control, conforme normas generalmente aceptadas nacional e internacionalmente, los que deberán atender a un modelo de control y auditoría externa, integrada e integral y con personal interdisciplinario. Dicho modelo abarcará los aspectos financieros de legalidad, economía, eficiencia, eficacia y el cumplimiento de las normas de preservación del medio ambiente.*" (Art. 32 inc. g). Estas funciones

1 Constitución de la Provincia de Salta - sancionada el 2 de junio de 1986 ; reformada parcialmente, concordada y sancionada por la Convención Constituyente el día 7 de abril de 1998 -, Sección Segunda, Cuarta Parte, Art. 169.

2 La otra - complementaria y responsable del control interno - es la Sindicatura General de la Provincia.

3 Aprobadas mediante Resolución Bicameral N° 01/02 (específicamente aprueba Reglamento del Personal y Manual de Misiones y Funciones de la AGP).

otorgaron el sustento legal para que en el año 2001 se sancionaran las "Normas Generales y Particulares de Auditoría Externa", que abarcan entre otros aspectos la implementación de las ya referidas *auditorías de gestión* (en adelante AP, atento a su denominación internacional *auditorías de desempeño*).

A partir de estas competencias, funciones y normas específicas – y otras no detalladas - , la AGP ha acompañado constructivamente a la gestión del Estado Provincial y ha generado productos de creciente valor agregado. Esta misma proactividad ha fundamentado su participación en diversas actividades de intercambio y capacitación, tanto con hermanas EFS del país y del extranjero, como con instituciones regionales que las agrupan y que, fundamentalmente, son rectoras en temas de la teoría y la práctica de auditoría.

En este marco se considera el conjunto normativo producido por INTOSAI[4], y particularmente su agrupamiento en términos de niveles y tipos de auditoría (de cumplimiento, financiera y de desempeño), desarrollado con el objetivo de proveer un criterio unívoco para evaluar en qué medida la EFS cumple con los requisitos propios del Nivel para el que haya elegido calificar[5].

Considerando el caso particular de la AGP y de las auditorías de gestión (o desempeño) que se están comenzando a implementar, el objetivo de este trabajo consiste en exponer dos series de contenidos normativos desarrollados por INTOSAI – derivados del consenso entre las 190 entidades de fiscalización que la integran - que pueden servir como parámetros para la citada actualización normativa. El eventual futuro ejercicio de contraste con esa normativa permitirá responder a la siguiente pregunta: ¿en qué dirección debería avanzar la AGP para evolucionar en la consistencia con la normativa de INTOSAI, particularmente para el caso de la Auditoría de Desempeño? La respuesta que se obtenga estará asociada a un determinado *nivel* de requisitos normativos de INTOSAI, y, aunque no es una respuesta definitiva, permitirá –sujeto a una decisión estratégica fundamentada en la misión y visión del organismo - identificar aspectos específicos de la gestión que puedan requerir de una consideración particular; pudiendo ello materializarse en recomendaciones normativas, operativas o de asignación de recursos.

Como se ha mencionado, para responder a esta pregunta se debería considerar la normativa vigente en la materia, integrada por:

- Constitución de la Provincia de Salta
- Ley N° 7.103 (Sistema, Función y Principios del Control No Jurisdiccional de la Gestión de la Hacienda Pública)
- Resolución Nº 61/01 "Normas Generales y Particulares de Auditoría Externa"
- Resolución Bicameral Nº 01/02 (Aprueba Reglamento de Personal y Manual de Misiones y Funciones)
- Resolución Nº 17/11 "Manual de Misiones y Funciones"
- Resolución Nº 30/11: modificación del Manual de Misiones y Funciones
- Resolución Nº 20/10: aprueba funciones de Coordinación de Presidencia y sus Misiones y Funciones.
- Resolución Nº 01/11: asignación de Áreas de Control a Auditores
- Resolución Nº 06/11: competencias de las Áreas de Control
- Resolución Nº 10/11: Normas Básicas de formación de Actuaciones de Auditoría.
- Resolución Nº 47/13: Nueva Estructura de Cargos

Naturalmente, el ejercicio de actualización no deberá limitarse al contraste normativo (fundamentalmente de las "Normas Generales y Particulares de Auditoría Externa") con los requisitos de los niveles normativos de INTOSAI. De hecho, no podrá prescindir de la consideración de otras cuestiones y variables que hacen a la gestión de la AGP. Entre ellos consideraciones acerca de su misión o mandato

4 La Organización Internacional de Entidades de Fiscalización Superiores (INTOSAI en sus siglas en inglés).

5 Efectivamente, el proceso de evaluación del grado de cumplimiento por parte de una EFS de los requisitos asociados a un determinado nivel, es implementado por la IDI en colaboración con la EFS, luego de que esta declarara expresamente cuál es el nivel elegido. Para ello ha desarrollado la herramienta "*ICAT Performance Audit: A Mapping Tool for ISSAI Implementation* ".

de la AGP, su visión, plan estratégico, coyuntura y contexto en los que se desenvuelve, su condición como EFS subnacional, y otros pertinentes. Fundamentalmente, debería verificarse que es lo que *en la práctica* efectivamente *se hace* en la EFS.

1- ¿Qué es INTOSAI y qué productos genera?

La Organización Internacional de Entidades de Fiscalización Superiores (INTOSAI) es la entidad rectora a nivel mundial en materia de control externo. Si bien es una entidad autónoma, independiente y apolítica, posee un vínculo directo con el Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas (ECOSOC). Fundada en el año 1953 he integrada por más de 190 miembros, ha "*… proporcionado un marco institucional para la transferencia y el aumento de conocimientos para mejorar a nivel mundial la fiscalización pública exterior y por lo tanto fortalecer la posición, la competencia y el prestigio de las distintas Entidades de Fiscalización Posterior(EFS) en sus respectivos países.*"[6].

Se estructura en los siguientes *Grupos Regionales de Trabajo*:

Cuadro 1

Grupos de Trabajo de INTOSAI

OLACEFS	Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores	fundada en 1965
AFROSAI	Organización de Entidades Fiscalizadoras Superiores de África	fundada en 1976
ARABOSAI	Organización Árabe de Entidades Fiscalizadoras Superiores	fundada en 1976
ASOSAI	Organización de Entidades Fiscalizadoras Superiores de Asia	fundada en 1978
PASAI	Asociación de Entidades Fiscalizadoras Superiores del Pacífico	fundada en 1987
CAROSAI	Organización de Entidades Fiscalizadoras Superiores del Caribe	fundada en 1988
EUROSAI	Organización de las Entidades Fiscalizadoras Superiores de Europa	fundada en 1990

Fuente: sitio web INTOSAI

A partir de estos objetivos, estructura y antecedentes, ha desarrollado un sólido conjunto normativo integrado por las *Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores* (ISSAI) que contienen los principios fundamentales para el funcionamiento de las Entidades Fiscalizadoras Superiores y los requisitos previos de auditorías de entidades públicas, y en las *Directrices de la INTOSAI para la Buena Gobernanza* (INTOSAI GOV) que contienen lineamientos para la administración pública para la buena gestión de fondos públicos.

Para ello ha sido fundamental el aporte de los países miembros, tanto a través de los diversos *Grupos Regionales de Trabajo* (ver Cuadro 1), como de la *Iniciativa para el Desarrollo de INTOSAI* (IDI), que al apoyar el desarrollo de competencias profesionales de los miembros de la INTOSAI permite avanzar en el cumplimiento de la meta del Plan Estratégico de INTOSAI de "creación de capacidades institucionales".

A modo de *hitos* del proceso de consolidación de INTOSAI como entidad rectora en materia de control externo se destacan, por un lado la *Declaración de Lima de 1977* (formalmente ISSAI 1) - que aboga por el establecimiento de EFS y define las líneas básicas de auditoría (principios fundamentales) que deberán implementarse en todos los países -, y por el otro, la *Declaración de México de 2007* (formalmente "Declaración de México sobre Independencia de las EFS";

6 Sitio web INTOSAI http://www.intosai.org/es/acerca-de-nosotros.html

ISSAI 10), en la que se definen requisitos previos al funcionamiento de las EFS; ocho principios esenciales para la correcta fiscalización del sector público y que hacen a la independencia de EFS.

Específicamente en relación a las ISSAI (las vinculadas con la actividad de control externo), se ha desarrollado una gran cantidad de normativa, evolucionando del nivel macro de los aspectos generales, fundacionales o institucionales hasta el nivel micro de las guías específicas para determinado tipo de auditoría; pasando de la declaración acerca de la necesidad de contar con EFS (Declaración de Lima), a cuestiones tan específicas como la "Adaptación de los procedimientos de auditoría para tener en cuenta el riesgo más elevado de fraude y corrupción en la fase de emergencia tras un desastre (ISSAI 5530).

Al respecto de la comprensión del alcance de esta producción, en el Cuadro 2 se aprecia la estructuración del conjunto de casi 80 documentos en los siguientes 4 niveles:

- "Nivel 1: Principios Fundamentales"; refiere a la Declaración de Lima y a la necesidad de establecer EFS
- "Nivel 2: Requisitos Previos para el Funcionamiento de las EFS(s)"; refiere a condiciones necesarias para la actividad de la EFS como la independencia, transparencia, rendición de cuentas, ética, control de calidad
- "Nivel 3: Principios Fundamentales de Auditoría"; refiere a los principios profesionales que sustentan cada tipo específico de auditoría
- "Nivel 4: Directrices de Auditoría"; asociado a *Directrices Generales de Auditoría* (según *tipo de auditoría*: Financiera, de Desempeño o de Cumplimiento), o a *temas específicos de auditoría* (Auditoria de las Instituciones Internacionales, Auditoria Ambiental, Tecnología de la Información, Deuda Pública, Desastre[7], Revisión entre Pares).

Como puede apreciarse, a medida que se pasa a un nivel superior se gana en especificidad, sea por el *tipo* o por los *temas* de auditoría.

Cuadro 2

Normativa de INTOSAI (Resumen[8])

Nivel 1: Principios Fundamentales
ISSAI 1 - La Declaración de Lima
Nivel 2: Requisitos Previos para el Funcionamiento de las EFS(s)
ISSAI 10 – Declaración de México sobre Independencia de las EFS
ISSAI 11 – Pautas Básica y Buenas Prácticas de la INTOSAI relacionadas con la Independencia de las EFS
ISSAI 12 – El Valor y Beneficio de las Entidades Fiscalizadoras Superiores - marcando la diferencia en la vida de los ciudadanos
ISSAI 20 – Principios de transparencia y rendición de cuentas
ISSAI 21 – Principios de transparencia y responsabilidad - Principios y buenas prácticas
ISSAI 30 – Código de Ética
ISSAI 40 – Control de Calidad para la EFS
Nivel 3: Principios Fundamentales de Auditoría
ISSAI 100 – Principios fundamentales de auditoría del sector público
ISSAI 200 – Principios fundamentales de auditoría financiera
ISSAI 300 – Principios fundamentales de auditoría de desempeño
ISSAI 400 – Principios fundamentales de auditoría de cumplimiento
Nivel 4: Directrices de Auditoría
Directrices Generales de Auditoría
ISSAI 1000-2999 Directrices de Auditoria Financiera
ISSAI 3000-3999 Directrices de Auditoria de Desempeño
ISSAI 4000-4999 Directrices de Auditoria de Cumplimiento
Directrices de Auditorias - Directrices sobre Temas Especificos
ISSAI 5000-5099 Directrices de Auditoria de las Instituciones Internacionales
ISSAI 5100-5199 Directrices de Auditoria Ambiental
ISSAI 5200-5299 Directrices de Auditoria de la Privatización
ISSAI 5300-5399 Directrices de Auditoria de TI
ISSAI 5400-5499 Directrices de Auditoria de la Deuda Pública
ISSAI 5500-5599 Directrices de Auditoria de Ayuda del Desastre
ISSAI 5600 - 5699 Guía para Revisiones entre Pares

Fuente: elaboración propia en base a sitio web INTOSAI

7 Definido en la "Estrategia Internacional para la Reducción de Desastres" adoptada por los países miembros de las Naciones Unidas, como "Una seria interrupción en el funcionamiento de una comunidad o sociedad que ocasiona una gran cantidad de muertes, pérdidas e impactos materiales, económicos y ambientales que sobrepasan la capacidad de la comunidad o la sociedad afectada para hacer frente a la situación mediante el uso de sus propios recursos".

8 Un listado exhaustivo de estas normas se aprecia en el Anexo 1.

2- Definición y Consideraciones acerca de la Implementación de la Normativa / Niveles de INTOSAI

Si bien las **ISSAI no resultan necesariamente vinculantes para las EF** – independientemente de que cada una deberá evaluar en qué medida su mandato le permite abarcar estos tipos o temas de auditoría -, sino que poseen un carácter "orientativo", la INTOSAI ha adoptado una postura activa en relación a la implementación de esta normativa.

Esta postura se hace efectiva a partir de la aprobación por parte del *Governing Board* de INTOSAI del Plan Estratégico 2011 – 2016, en el que entre otras metas estratégicas se define la "creación de capacidades institucionales" (Meta Estratégica n° 2). Esta se hace operativa a partir de la instrucción posteriormente hecha a la IDI para que apoye a las EFS en el proceso de cumplimiento del mandato estratégico de implementar las ISSAI. A partir de este objetivo se desarrolla la *Iniciativa para la Implementación de ISSAI*, genéricamente referida como *Programa 3i*.

La primera fase de este ejercicio exigía conocer *a priori* cuál era el grado consistencia / cumplimiento de la EFS en relación al Nivel al que pretendía aplicar. Para ello la colaboración entre la IDI, el *Professional Standards Committee*[9] (PSC) de INTOSAI y los Grupos Regionales (ver Cuadro 1), permitió el desarrollo de la herramientaa ICAT (*ISSAI Compliance Assessment Tool*).

Como surge del Cuadro 2, no toda la normativa desarrollada resulta aplicable al caso de cada EFS. Como se ha dicho, según el caso existen diversos factores a considerar, entre ellos el mandato de la EFS (modelo de auditoría, tipos de auditoría, posibilidad de adoptar sanciones o determinaciones y/o de realizar tareas de control ex – ante, etc.), pero también la existencia y nivel de desarrollo de su normativa (tanto de carácter general como específica de cada tipo de auditoría contemplado en su mandato), la experiencia en relación a la implementación de cada tipo de auditoría, las convenciones o prácticas que se adopten, el tiempo y recursos de los equipos de auditoría, y otros factores de coyuntura y contexto de la gestión de auditoría.

9 Comité de Estándares Profesionales.

La existencia e impacto posible de estas variables explica el hecho de que el Programa 3i refiera a 4 posibles niveles. Mientras que los dos primeros se vinculan con condiciones necesarias que deben cumplir las EFS para funcionar como tales, los niveles 3 y 4 refieren a principios y directrices de 3 productos (o tipos de auditoría) generalmente incorporados al mandato de las EFS como son la Auditoría Financiera, de Desempeño y de Cumplimiento. De este modo la *consistencia normativa* de una EFS en relación a las ISSAI se asocia con las opciones que se listan a continuación[10]:

1. De Nivel 1
2. De Nivel 2
3. De Nivel 3 de Auditoría Financiera
4. De Nivel 3 de Auditoría de Desempeño
5. De Nivel 3 de Auditoría de Cumplimiento
6. De Nivel 4 de Auditoría Financiera
7. De Nivel 4 de Auditoría de Desempeño
8. De Nivel 4 de Auditoría de Cumplimiento

A partir de esta lista se retomaría la pregunta de origen **¿con cuál/es de las opciones enunciadas sería consistente la normativa de la AGP?** En rigor, la decisión acerca de con qué Nivel/es de ISSAI se quiere ser consistente, es una decisión estratégica. A grandes rasgos exige: (a) definir el alcance del trabajo (con qué nivel y eventualmente tipo de auditoría interesa contrastarse), (b) relevar la normativa ISSAI aplicable, y (c) relevar la normativa y prácticas propias en relación a la decisión adoptada en (a).

Por otro lado es necesario realizar un análisis estratégico acerca de los beneficios y costos o requerimientos de esta *homologación ISSAI*. Entre los *beneficios*[11] se encuentran incrementos en términos de:

10 Naturalmente, el incumplimiento de requisitos propios de un nivel anterior, afecta el cumplimiento de requisitos de un nivel superior. Por ejemplo, si la EFS no cumple con un requisito relativo a su "independencia" (requisito de Nivel 2), es de esperar que no cumpla con requisitos relativos a ese aspecto pero de niveles superiores, de los principios o directrices de auditoría (Nivel 3 y 4, respectivamente).

11 Elaboración propia en base a extracto de "ICAT Performance Audit: A Mapping Tool for ISSAI Implementation" (pp 8-9).

a) *Calidad de la auditoría*: por adoptar estándares internacionalmente aceptados, y como consecuencia una mayor consistencia entre auditorías (y posibilidad de comparación entre sí o *benchmarking*), un menor riesgo de auditoría[12] y una mayor credibilidad en el producto tanto para ciudadanos como para otros actores involucrados o interesados (*stakeholders*),

b) *Credibilidad del auditor y de su EFS*: usar estándares internacionales supone mayores niveles de transparencia del proceso, mejor tolerancia a eventuales evaluaciones o revisiones externas y mayor credibilidad de sus resultados (conclusiones, hallazgos u observaciones, y recomendaciones o determinaciones). En particular para las EFS supone - en el mediano plazo – mayor solidez en la relación con los *stakeholders* en general, y la posibilidad de consolidar y ampliar su mandato, y

c) *Profesionalismo del auditor y de su EFS*: los estándares internacionales proveen un proceso estructurado para la actividad de auditoría. Su uso extendido permite la comparación entre auditorías y el consecuente intercambio de enfoques y experiencias. También facilita las actividades de capacitación, e incrementa el grado de implementación de los conceptos dictados. Provee un lenguaje común que permite una mayor comunicación entre auditores del sector público y privado que ejercen su tarea sobre áreas u objetos de auditoría similares. La profesión de auditor aumenta su valor en general.

Entre los requerimientos[13] se encuentran:

a) Involucramiento institucional, organizacional y del cuerpo de profesionales

b) Coordinación entre implementación de normas, plan estratégico y actividades de capacitación

c) Liderazgo de la EFS para asegurar una cultura y ambientes para la implementación del cambio

d) Liderazgo y administración del proceso de cambio asociado con la implementación de las ISSAI

e) Verificación del entorno de la EFS (tanto en términos de condiciones, predisposición, mandato legal y prerrequisitos normativos) se encuentra preparado para apoyar este cambio

f) Considerar las expectativas de los *stakeholders*

g) Anticiparse a la profundidad del impacto de estos cambios

h) Proyecta los recursos requeridos para la implementación del cambio

3- Focalización del trabajo en términos de tipo de auditoría y de nivel de ISSAI

La inabarcabilidad del universo de normativa ISSAI y las complejidades referidas nos obligan a focalizarnos en un **tipo de auditoría** específico. Con ese objetivo nos concentramos en el caso de la Auditoría de Desempeño (en adelante *PA*, atento a su denominación internacional *performance audit*).

La selección de este tipo de auditoría también se explica por el alto nivel de estandarización que poseen los restantes tipos de auditoría, particularmente las Auditorías Financieras, de largo arraigo y práctica. Por otro lado la PA resulta relevante, no sólo por poseer una muy baja estandarización, sino por poseer una menor antigüedad de implementación, y por variar en su alcance específico según su objeto, equipo y recursos. Este tipo de auditoría será objeto del análisis que sigue.

Acerca del término PA se aclara que si bien existen diferencias marginales, resulta análoga a otras del ámbito internacional del control, como ser "auditoría de rendimiento", "auditoría de gestión"[14], y en idioma inglés - la ya mencionada - "*performance audit*", o "*value for money audit*". En caso de que hubiera colisión con el alcance específico de alguna de esas denominaciones, se hará la correspondiente aclaración.

En la práctica se trata de un proceso mediante el cual se evalúan la eficiencia, eficacia, economía de la gestión de un ente, programa o proyecto, y que,

12 Refiere al riesgo de que el auditor omita algún aspecto crítico de la gestión y/o señale como positivo algún hecho, circunstancia o característica que es en realidad negativa.

13 Elaboración propia en base a extracto de "ICAT Performance Audit: A Mapping Tool for ISSAI Implementation" (pp 9-10).

14 Incluso en algunos casos se hace referencia a la "auditoría operacional", aún cuando ello refiere estrictamente a los "procesos de la gestión". Es el caso del Manual ANOP del TCU, en el que a pesar de que esta sigla refiere a "auditorías de naturaleza operacional" su alcance es el de la "auditoría de gestión".

en reconocimiento de los aportes de INTOSAI y de otras EFS, progresivamente ha permitido la incorporación en los informes de AGN de otras dimensiones del análisis, como la efectividad, la equidad, la sustentabilidad, la calidad, el impacto sobre el medio ambiente, y otras dimensiones derivadas, como por ejemplo la medición del costo-efectividad análoga al enfoque utilizado en las EFS sajonas "*value for money*".

Respecto de la focalización en términos de Nivel, en la práctica este ejercicio se restringe a la exposición de los Niveles 2 y 3. Ello a partir del entendimiento de que (a) el Nivel 1 ha sido – en términos generales – alcanzado, toda vez que la EFS esté formalizada como tal y en funcionamiento en cumplimiento de los Fundamentos de Auditoría establecidos en la "Declaración de Lima" (ISSAI 1), y (b) el Nivel 4 no aplicaría para el caso de la APS, ya que supone la implementación de los principios de auditoría definidos en el Nivel 3 exclusivamente a partir de las Directrices que INTOSAI ha elaborado en la materia, y este no sería el caso de la APS ya que ha desarrollado su propia normativa en la materia (justamente la Resolución N° 61/01, considerada en este trabajo).

4- Normas ISSAI de Nivel 1

Si bien – como se ha dicho - no forma parte del enfoque de este trabajo, a los efectos de conocer el conjunto normativo que antecede a la exposición de los Niveles 2 y 3, corresponde hacer una breve referencia al alcance y contenido del Nivel 1.

Este nivel se integra exclusivamente por *Declaración de Lima*, que constituye la piedra fundacional de esta estructura normativa. Refiere a los valores y contexto necesario para el funcionamiento de las EFS; específicamente, "*presenta un resumen de los principios básicos de la auditoria gubernamental y de las instituciones que se precisan para poder conseguir resultados de auditoria independientes y objetivos.*" [15], para lo cual es condición imprescindible la vigencia de gobiernos democráticos y del estado de derecho.

Se presenta a continuación el conjunto de principios fundamentales abarcados por la norma, destacándose entre ellos la necesidad de independencia de la auditoría gubernamental externa, sin la cual no se alcanzarían los estándares mínimamente pretendidos:

1. Finalidad y tipos de control
2. Independencia de las EFS y de sus miembros
3. Relación con Parlamento, gobierno y administración
4. Facultades de las EFS
5. Métodos de control, personal de control, intercambio internacional de experiencias
6. Rendición de informes
7. Competencias de control de las EFS

5- Normas ISSAI de Nivel 2

Las ISSAI abarcadas en este nivel conforman el conjunto de "Requisitos Previos para el Funcionamiento de las EFS", incluyendo su independencia, transparencia, rendición de cuentas, ética y control de calidad.

La primera – y más relevante - de estas normas específicas es la "Declaración de México sobre Independencia de las EFS" (ISSAI 10). El conjunto normativo de este nivel se complementa con las ISSAI 20 "Principios de transparencia y rendición de cuentas", y las ISSAI 30 "Código de Ética", e ISSAI 40 "Control de Calidad para la EFS".

En el cuadro que sigue se expone un cuadro consolidado del alcance de estas normas.

Cuadro 3

Contenidos principales de las ISSAI de Nivel 2[16]

15 Véase http://www.intosai.org/es/issai-executive-summaries/detail/article/issai-1-the-lima-declaration.html

16 Consolidación de información del sitio web de INTOSAI http://www.intosai.org/es/issai-executive-summaries/2-requisitos-previos-para-el-funcionamiento-de-las-efss.html

	ISSAI 10 – Declaración de México sobre Independencia de las EFS	ISSAI 20 – Principios de transparencia y rendición de cuentas	ISSAI 30 – Código de Ética	ISSAI 40 – Control de Calidad para la EFS
Objetivo:	Presentación de ocho principios principales de la independencia de EFS como requisitos esenciales para la correcta fiscalización del sector público[17].	El Documento contiene nueve principios para ayudar a las EFS a dar ejemplos a través de sus propias prácticas y gobierno en su función auditora	El Código de Ética contiene una descripción detallada de los valores y principios por los cuales debe regirse principalmente la labor de los auditores[18]	El propósito de este documento es asistir a las EFS a establecer y mantener un sistema apropiado de control de calidad que cubra todo el trabajo que estas entidades realizan que abraca el mandato y las circunstancias de trabajo de las EFS[19].
Ámbito Contenido:	Los principios básicos de la independencia de las EFS son las siguientes: 1. La existencia de un marco constitucional, reglamentario o legal apropiado y eficaz, así como de disposiciones para la aplicación de facto de dicho marco 2. La independencia de la autoridad superior de la EFS, y de los "miembros" (para el caso de instituciones colegiadas), incluyendo la seguridad en el cargo y la inmunidad legal en el cumplimiento normal de sus obligaciones. 3. Un mandato suficientemente amplio y facultades plenamente discrecionales en el cumplimiento de las funciones de la EFS 4. Acceso irrestricto a la información 5. El derecho y la obligación de informar sobre su trabajo 6. Libertad de decidir el contenido y la oportunidad (momento) de sus informes de auditoría, al igual que sobre su publicación y divulgación 7. La existencia de mecanismos eficaces de seguimiento de las recomendaciones de la EFS 8.Autonomía financiera y gerencial/administrativa, al igual que disponibilidad de recursos humanos, materiales y económicos apropiados	Los siguientes principios se debn respetar: 1. Las EFS cumplen con sus deberes en un marco jurídico que prevé la obligación de responsabilidad y transparencia 2. Las EFS hacen público su mandato, responsabilidades, misión y estrategia 3. Las EFS aprueban normas de auditoría, procedimientos y metodologías, objetivos y transparente 4. Las EFS aplican altos estándares de integridad y ética en todos los niveles del personal 5. Las EFS velan por el respeto de los principios de responsabilidad y de transparencia cuando externalizan sus actividades 6. Las EFS gestionan sus operaciones con economía, eficiencia y eficacia y de conformidad con las leyes y reglamentos, e informan públicamente sobre estas cuestiones 7. Las EFS informan públicamente de los resultados de sus auditorías y de sus conclusiones acerca del conjunto de las actividades gubernamentales 8. Las EFS comunican sus actividades y los resultados de las auditorias ampliamente y de manera oportuna a través de los medios de comunicación, sitios Internet u otros medios 9. Las EFS hacen uso del asesoramiento externo e independiente para perfeccionar la calidad y la credibilidad de su trabajo	La independencia, las facultades y las responsabilidades del auditor en el sector público plantean elevadas exigencias éticas a la EFS y al personal que emplean o contratan para la labor de auditoría. El código deontológico de los auditores pertenecientes al sector público debe tener en cuenta tanto las exigencias éticas de los funcionarios públicos en general como las exigencias específicas de los auditores en particular, incluidas las obligaciones profesionales de éstos. Debido a las diferencias nacionales de cultura, idioma y sistemas jurídicos y sociales, es responsabilidad de cada EFS la elaboración de un Código de Ética propio que se ajuste de manera óptima a su propio entorno. Conviene que estos Códigos de Ética nacionales especifiquen con claridad los conceptos éticos. El Código de Ética de la INTOSAI se propone servir de fundamento a los Códigos de Ética nacionales. Cada EFS tiene que garantizar que todos sus auditores estén familiarizados con los valores y principios que figuran en el Código de Ética nacional y actúen de acuerdo con ellos.	A) La ISSAI 40 está presentada en la misma manera que cada elemento identificado en la ISQC-1: • los principios claves adaptados a las EFS los principios claves en la ISQC-1; • los principios claves adaptados a las EFS • una guía para la aplicación de las EFS. Marco de referencia para un sistema de control de calidad para las EFS: 1. Responsabilidad de los líderes de la EFS sobre la calidad dentro de la misma 2. Requerimientos éticos relevantes 3. Aceptación y continuación de las relaciones con el cliente y trabajos específicos 4. Recursos humanos 5. Realización de auditorías y otros trabajos 6. Monitoreo B) La directriz practica "Achieving Audit Quality: Good Practices in Managing within SAIs" se refiere a las disposiciones de la ISSAI 40 y contiene 14 posiciones estructuradas que fueron comunicadas por el grupo de trabajo y las cuales serán de relevancia para la introducción práctica de procedimientos de calidad. El resumen de procedimientos comprobados forma un anexo de los contenidos de la ISSAI 40 a debe asistir a las EFS a desarrollar sistemas de control de calidad eficaces.

Fuente: elaboración propia en base a sitio web INTOSAI

17 Elaborados basándose en la Declaración de Lima (ISSAI 1)

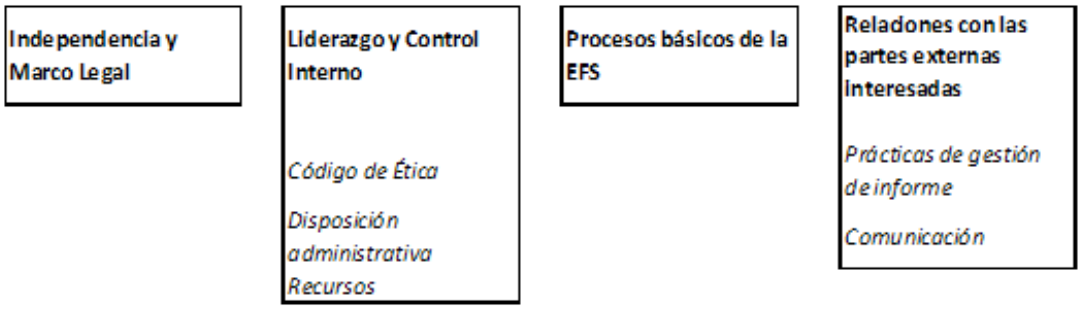
18 Constituye un complemento necesario para fortalecer aún más las Normas de Auditoría de la INTOSAI emitidas en junio de 1992 por el Comité de Normas de Auditoría de la INTOSAI.

19 La ISSAI 40 está basada en los principios del ISQC-1, desarrollado y publicado por la Federación Internacional de Contadores, IFAC (por sus siglas en ingles), que permite cumplir con los altos estándares de calidad en el sector público.
Como anexo a este estándar la Secretaría General de la EUROSAI ha publicado la directriz practica "Achieving Audit Quality: Good Practices in Managing within SAIs" publicada en noviembre de 2010.

De acuerdo con la re-expresión de contenidos realizada en el marco de la herramienta ICAT, mediante estas normas se abarcan las siguientes dimensiones de la gestión de las EFS:

Cuadro 4

Dimensiones del Nivel 2[20]



Fuente: "ICAT Performance Audit: A Mapping Tool for ISSAI Implementation" (p 21).

Los cuadros que siguen (Cuadro 5, 6, 7 y 8) exponen las exigencias específicas propias del Nivel que deberán someterse a contraste con la normativa y práctica internas. Se trata de 123 requisitos, agrupados en las cuatro dimensiones citadas.

Cuadro 5

Requisitos del Nivel 2 relativos a la Independencia y el Marco Legal

Requisito		Fuente
1	Debe existir un marco constitutivo/estatutario/legal apropiado y eficaz, así como disposiciones para la aplicación de facto de este marco legal que traduzca, a detalle, la extensión de la independencia de la EFS.	Principio 1, ISSAI 10
2	La legislación aplicable debe especificar las condiciones para los nombramientos, ratificaciones, empleo, remoción y retiro del titular de la EFS y de los miembros de las instituciones colegiadas.	Principio 2, ISSAI 10
3	Los titulares de las EFS deben ser nombrados, ratificados, o retirados de su cargo mediante un proceso que asegure su independencia del Ejecutivo.	Principio 2, ISSAI 10
4	Los titulares de las EFS deben ser nombrados por períodos fijos y suficientemente largos, para permitirles desempeñar sus mandatos sin temor a represalias.	Principio 2, ISSAI 10
5	Los titulares de las EFS deben ser inmunes a cualquier persecución por cualquier acto, pasado o presente, que resulte del desempeño normal de sus deberes, según sea el caso.	Principio 2, ISSAI 10
6	Las EFS deben tener la facultad de auditar: el uso del dinero público, recursos o activos, por un receptor o beneficiario sin importar su naturaleza legal; la recaudación de ingresos públicos que se adeude al gobierno o a las entidades públicas; la legalidad y regularidad de las cuentas del gobierno y de las entidades públicas; la calidad de la gestión financiera y de su reporte; la economía, eficacia y eficiencia de las operaciones del gobierno y de las entidades públicas.	Principio 3, ISSAI 10
7	Respetando las leyes promulgadas por la Legislatura que le sean aplicables, las EFS deben ser libres de la dirección o interferencia del Legislativo o del Ejecutivo en la: elección de los asuntos para auditar; planeación, programación, conducción, información de resultados y seguimiento de sus auditorías; organización y gestión de su oficina; y aplicación de sus decisiones en donde la imposición de sanciones sea parte de su mandato.	Principio 3, ISSAI 10

20 Elaboración propia en base a extracto de "ICAT Performance Audit: A Mapping Tool for ISSAI Implementation" (pp 9-10).

Requisito		Fuente
8	Las EFS deben contar con facultades adecuadas para tener oportuno acceso, sin trabas, directo y libre a todos los documentos e información necesaria, para el desempeño apropiado de sus responsabilidades estatutarias.	Principio 4 , ISSAI 10
9	Las EFS no deben estar restringidas para reportar los resultados de su trabajo de auditoría.	Principio 5 , ISSAI 10
10	Las EFS deben ser libres de decidir el contenido de sus informes de auditoría. Las EFS deben ser libres de hacer observaciones y recomendaciones en sus informes de auditoría, tomando en consideración, según sea apropiado, los puntos de vista de la entidad auditada. Las EFS deben ser libres de decidir sobre el momento de entrega de sus informes de auditoría excepto cuando existan requerimientos específicos para su reporte, prescritos por la ley. Las EFS deben ser libres de publicar y difundir sus informes, una vez que han sido formalmente sometidos a discusión o entregados a la autoridad competente - según lo indique la ley.	Principio 6, ISSAI 10
11	El Ejecutivo no debe controlar o dirigir el acceso a los recursos humanos, materiales y económicos de la EFS. Las EFS deben manejar su propio presupuesto y distribuirlo apropiadamente. El Legislativo o una de sus comisiones debe ser responsable de asegurar que las EFS tengan los recursos necesarios para cumplir con su mandato. Las EFS deben tener el derecho de apelar directamente al Legislativo, si los recursos brindados son insuficientes para permitirles cumplir su mandato.	Principio 8, ISSAI 10
12	La EFS debe contar con legislación y reglamentación guía que regula su responsabilidad y rendición de cuentas.	Principio 1, ISSAI 20
13	Esta legislación y reglamentación debe cubrir: (1) la autoridad auditora, jurisdicción y responsabilidades; (2) condiciones que rodean el nombramiento y la remoción del Titular de la EFS y de los miembros de las instituciones colegiadas; (3) los requisitos de operación y gestión financiera de la EFS; (4) publicación oportuna de los informes de auditoría; (5) la supervisión de las actividades de la EFS; (6) el balance entre el acceso público a la información y la confidencialidad de la evidencia de auditoría y otra información de la EFS.	Principio 1, ISSAI 20
14	Para la aceptación y continuación de las relaciones con los clientes y compromisos específicos, la EFS debe determinar si existen riesgos para su independencia. En caso tal que se identifiquen riesgos, la EFS debe determinar y documentar como planea abordar dichos riesgos y asegurar que el proceso de aprobación sea pertinente y esté documentado.	Elemento 3, ISSAI 40

Fuente: consolidación a partir del documento "ICAT Auditoría de Desempeño" (Anexo)

Cuadro 6

Requisitos del Nivel 2 relativos al Liderazgo y la Gobernanza Interna

Requisito		Fuente
Código de Ética		
1	La EFS no debe involucrarse o verse involucrada, en cualquier forma, en lo absoluto, en el manejo de las organizaciones que auditan. La EFS debe asegurar que su personal no desarrolle una relación muy cercana con las entidades que auditan, para así permanecer objetivos y parecer objetivos. La EFS debe usar normas adecuadas de trabajo y de auditoría, y un código de ética, basado en los documentos oficiales de la INTOSAI, la Federación Internacional de Contadores, u otros órganos reconocidos en el establecimiento de normas.	Principio 3, ISSAI 10
2	La EFS debe tener reglas o códigos éticos, así como políticas y prácticas que estén alineados con la ISSAI 30, Código de Ética, elaborado bajo las Normas Profesionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores.	Principio 4, ISSAI 20
3	La EFS debe prevenir conflictos de intereses y corrupción internos, además de que debe asegurar la transparencia y legalidad de sus propias operaciones.	Principio 4, ISSAI 20
4	La EFS debe promover un comportamiento ético dentro de la organización.	Principio 4, ISSAI 20
5	Los requerimientos y obligaciones éticas de los auditores, magistrados (en el modelo de Corte), servidores públicos y otros deben hacerse públicos.	Principio 4, ISSAI 20

Requisito		Fuente
6	La EFS debe asegurar que los contratos para las actividades subcontratadas no comprometan sus principios de transparencia y rendición de cuentas y que estén sujetos a acuerdos de confidencialidad apropiados.	Principio 5, ISSAI 20 & Elemento 2, ISSAI 40
7	La subcontratación de actividades de expertos y auditoría a entidades externas, públicas o privadas, debe estar dentro de la responsabilidad de la EFS y debe estar sujeta a las políticas éticas (especialmente el conflicto de intereses) y políticas que aseguren la integridad e independencia.	Principio 5, ISSAI 20
8	La conducta del personal de la EFS debe ser irreprochable en todo momento y sobre todas las circunstancias.	Párrafo 5, ISSAI 30 & Elemento 2, ISSAI 40
9	Cualquier deficiencia en la conducta profesional de los auditores o cualquier conducta inadecuada en su vida personal perjudica la imagen de integridad de los auditores, de la EFS que representan, y la calidad y la validez de su labor de auditoría, y puede plantear dudas acerca de la fiabilidad y la competencia profesional de la propia EFS. Debe ser adoptado y aplicado un código de ética para los auditores del sector público para promover la confianza en los auditores y en su labor.	Párrafo 5,ISSAI 30
10	La EFS debe suscitar confianza, seguridad y credibilidad. El auditor debe promover la confianza, seguridad y credibilidad mediante la adopción y la aplicación de las exigencias éticas de las nociones encarnadas en los siguientes conceptos claves: integridad, independencia y objetividad, confidencialidad y competencia profesional.	Párrafo 6,ISSAI 30
11	El poder legislativo y/o ejecutivo, el público en general y las entidades fiscalizadas deben tener derecho a esperar que la conducta y el enfoque de la EFS sean irreprochables, no susciten sospechas y sean dignos de respeto y confianza.	Párrafo 7,ISSAI 30
12	Los auditores deben conducirse de un modo que promueva la cooperación y las buenas relaciones entre los auditores y dentro de la profesión. El apoyo de la profesión por parte de sus miembros y su cooperación recíproca deben constituir elementos esenciales de la profesionalidad. La confianza y el respecto público que suscita un auditor es consecuencia, básicamente, de la suma de logros de todos los auditores, anteriores y actuales. Por consiguiente, el auditor debe tratar a sus colegas auditores de una forma justa y equilibrada.	Párrafo 8,ISSAI 30
13	El poder legislativo y/o ejecutivo, el público en general y las entidades fiscalizadas deben tener una plena garantía de la justicia y la imparcialidad de toda la labor de la EFS. Debe existir un Código de Ética nacional o un documento semejante que rija la prestación de servicios.	Párrafo 9,ISSAI 30
14	En todos los sectores de la sociedad existe la necesidad de credibilidad. Por consiguiente, terceras personas expertas en la materia deben considerar que los informes y dictámenes de la EFS son minuciosamente precisos y fiables.	Párrafo 10,ISSAI 30
15	Toda la labor realizada por la EFS debe contrastarse mediante la inspección realizada por el poder legislativo y/o ejecutivo, la evaluación pública acerca de su corrección, y el examen comparativo con un Código de Ética nacional.	Párrafo 11,ISSAI 30
16	La integridad constituye el valor central de un Código de Ética. Los auditores deben estar obligados a cumplir normas elevadas de conducta (p. ej. honradez e imparcialidad) durante su trabajo y en sus relaciones con el personal de las entidades fiscalizadas. Para preservar la confianza de la sociedad, la conducta de los auditores deben ser irreprochables y estar por encima de toda sospecha.	Párrafo 12,ISSAI 30
17	La integridad puede medirse en función de lo que es correcto y justo. Por la integridad, los auditores deben ajustarse tanto a la forma como al espíritu de las normas de auditoría y de ética. También por la integridad, los auditores deben: ajustarse a los principios de objetividad e independencia, mantener normas irreprochables de conducta profesional, tomar decisiones acordes con el interés público, y aplicar un criterio de honradez absoluta en la realización de su trabajo y el empleo de los recursos de la EFS.	Párrafo 13,ISSAI 30
18	Para los auditores es indispensable la independencia con respecto a la entidad fiscalizada y otros grupos de intereses externos. Esto implica que los auditores deben actuar de un modo que aumente su independencia, o que no la disminuya por ningún concepto.	Párrafo 14,ISSAI 30

Requisito		Fuente
19	Los auditores no sólo deben esforzarse por ser independientes de las entidades fiscalizadas y de otros grupos interesados, sino que también deber ser objetivos al tratar las cuestiones los temas sometidos a revisión.	Párrafo 15,ISSAI 30
20	Los auditores no sólo deben ser independientes e imparciales de hecho, sino que también lo deben parecer.	Párrafo 16,ISSAI 30
21	En todas las cuestiones relacionadas con la labor de auditoría, la independencia de los auditores no debe verse afectada por intereses personales o externos. La independencia no debe verse afectada por las presiones o los influencias externas sobre los auditores; por los prejuicios de los auditores acerca de las personas, las entidades fiscalizadas, los proyectos o los programas; por haber trabajado recientemente en la entidad fiscalizada; o por relaciones personales o financieras que provoquen conflictos de lealtades o de intereses. Los auditores deben estar obligados a no intervenir en ningún asunto en el cual tengan algún interés personal.	Párrafo 17,ISSAI 30
22	Debe existir objetividad e imparcialidad en toda la labor efectuada por los auditores, y en particular en sus informes, que deberán ser exactos y objetivos. Las conclusiones de los dictámenes e informes, por consiguiente, deben basarse exclusivamente en las pruebas obtenidas y unificadas de acuerdo con las normas de auditoría de la EFS.	Párrafo 18,ISSAI 30
23	Los auditores deben utilizar la información aportada por la entidad fiscalizada y por terceros. Esta información debe tenerse en cuenta de modo imparcial en los dictámenes expresados por los auditores. El auditor también debe recoger información acerca de los enfoques de la entidad fiscalizada y de terceros. Sin embargo, estos enfoques no deben condicionar las conclusiones propias de los auditores.	Párrafo 19
24	Es importante mantener la neutralidad política -tanto la real como la percibida- de la EFS. Por lo tanto, los auditores deben conservar su independencia con respecto a las influencias políticas para desempeñar con imparcialidad sus responsabilidades de fiscalización. Esto es relevante para los auditores porque las EFS trabajan en estrecho contacto con los órganos legislativos, el poder ejecutivo u otros órganos de la Administración facultados por la ley para tomar en consideración los informes de las EFS.	Párrafo 20,ISSAI 30
25	Cuando los auditores se dediquen, o estudien la posibilidad de dedicarse, a actividades políticas, deben tener en cuenta la forma en que tal dedicación podría afectar –o parecer que afecta- su capacidad de desempeñar con imparcialidad sus obligaciones profesionales. Si los auditores están autorizados a participar en actividades políticas,deben ser conscientes de que tales actividades pueden provocar conflictos profesionales.	Párrafo 21,ISSAI 30
26	Cuando los auditores están autorizados a asesorar o a prestar servicios distintos de la auditoría a una entidad fiscalizada, deben procurar que estos servicios no lleven a un conflicto de intereses. En particular, los auditores deben garantizar que dichos servicios o asesoramiento no incluyan responsabilidades o facultades de gestión, que deben continuar desempeñando con claridad los directivos de la entidad fiscalizada.	Párrafo 22,ISSAI 30
27	Los auditores deben proteger su independencia y evitar cualquier posible conflicto de intereses rechazando regalos o gratificaciones que puedan interpretarse como intentos de influir sobre la independencia y la integridad del auditor.	Párrafo 23,ISSAI 30
28	Los auditores deben evitar toda clase de relaciones con los directivos y el personal de la entidad fiscalizada y otras personas que puedan influir sobre, comprometer o amenazar la capacidad de los auditores para actuar y parecer que actúan con independencia.	Párrafo 24,ISSAI 30
29	Los auditores no deben utilizar su cargo oficial con propósitos privados y deberán evitar relaciones que impliquen un riesgo de corrupción o que puedan suscitar dudas acerca de su objetividad e independencia.	Párrafo 25,ISSAI 30
30	Los auditores no deben utilizar información recibida en el desempeño de sus obligaciones como medio de obtener beneficios personales para ellos o para otros. Los auditores no deben divulgar informaciones que otorguen ventajas injustas o injustificadas a otras personas u organizaciones, ni deben utilizar dicha información en perjuicio de terceros.	Párrafo 26,ISSAI 30

Requisito		Fuente
31	La información obtenida por los auditores en el proceso de auditoría no debe revelarse a terceros, ni oralmente ni por escrito, salvo a los efectos de cumplir las responsabilidades legales o de otra clase que correspondan a la EFS, como parte de los procedimientos normales de ésta, o de conformidad con las leyes pertinentes.	Párrafo 27,ISSAI 30
32	Los auditores deben actuar en todo momento de manera profesional y de aplicar elevados niveles profesionales en la realización de su trabajo con objeto de desempeñar sus responsabilidades de manera competente y con imparcialidad.	Párrafo 28,ISSAI 30
33	Los auditores no deben llevar a cabo trabajos para los que no posean la competencia profesional necesaria.	Párrafo 29,ISSAI 30
34	Los auditores deben conocer y cumplir las normas, las políticas, los procedimientos y las prácticas aplicables de auditoría, contabilidad y gestión financiera. Los auditores deben entender adecuadamente los principios y normas constitucionales, legales e institucionales que rigen el funcionamiento de la entidad fiscalizada.	Párrafo 30,ISSAI 30
35	Los auditores deben ejercer la profesionalidad debida en la realización y supervisión de la auditoría y en la preparación de los informes correspondientes.	Párrafo 31,ISSAI 30
36	Los auditores deben emplear métodos y prácticas de la máxima calidad posible en sus auditorías. En la realización de la auditoría y la emisión de informes, los auditores deben ajustarse a los postulados básicos y a las normas de auditoría generalmente aceptadas.	Párrafo 32,ISSAI 30
37	Los auditores deben, continuamente, actualizar y mejorar las capacidades requeridas para el desempeño de sus responsabilidades profesionales.	Párrafo 33,ISSAI 30
38	Las políticas y procedimientos deben estar en orden para notificar oportunamente al titular de la EFS, sobre cualquier incumplimiento de los requerimientos éticos y permitir que el Titular de la EFS tome las medidas apropiadas para resolver dichos asuntos.	Elemento 2, ISSAI 40
39	Las políticas y los procedimientos deben estar en orden para asegurar que el personal clave en las auditorías sea rotado, cuando sea pertinente, para reducir el riesgo de familiaridad con la organización que está siendo auditada.	Elemento 2, ISSAI 40
40	Para la aceptación y continuación de las relaciones con los clientes y compromisos específicos, donde la integridad de la organización auditada esté en duda, la EFS debe considerar y enfrentar los riesgos que surjan de la capacidad del personal, el nivel de recursos y cualquier problema ético que pueda surgir en la organización auditada.	Elemento 3, ISSAI 40
Disposiciones de Gestión (Administrativa)		
41	La EFS debe emplear prácticas adecuadas de gestión, particularmente controles internos adecuados de su administración y sus operaciones financieras; lo cual puede incluir auditorías internas y otras medidas descritas en el documento INTOSAI GOV 9100.	Principio 6, ISSAI 20
42	La EFS debe evaluar e informar sobre sus actividades y gestión en todas las áreas, tales como las auditorías financieras, las auditorías de cumplimiento, las actividades jurisdiccionales (EFS constituidas como Tribunales), las auditorías de desempeño, las evaluaciones de programas y las conclusiones con respecto a las actuaciones de gobierno.	Principio 6, ISSAI 20
43	La EFS debe hacer público su presupuesto total y debe rendir cuentas sobre el origen de sus recursos financieros (asignación parlamentaria, presupuesto general, ministerio de finanzas, organismos, honorarios) y de la utilización de dichos recursos.	Principio 6, ISSAI 20
44	La EFS debe evaluar y publicar informes sobre la eficiencia y eficacia de la utilización de sus fondos.	Principio 6, ISSAI 20
45	Para lograr una cultura que reconozca y recompense el trabajo de alta calidad, el titular de la EFS debe poner el ejemplo al enfatizar la importancia de la calidad en todo el trabajo de la EFS, incluyendo el trabajo que es contratado de manera externa.	Elemento 1, ISSAI 40
46	El Titular de la EFS debe tomar responsabilidad total de la calidad de todo el trabajo realizado por la EFS.	Elemento 1, ISSAI 40
47	La estrategia de la EFS debe reconocer el primordial requerimiento de alcanzar calidad en todo su trabajo, para que las consideraciones políticas, económicas y otras consideraciones no comprometan la calidad del trabajo realizado.	Elemento 1, ISSAI 40

Requisito		Fuente
48	Los procedimientos de control de calidad deben ser claramente comunicados al personal de la EFS y a todos los contratados para realizar trabajos para la EFS.	Elemento 1, ISSAI 40
49	El titular de la EFS y su personal gerencial deben servir de ejemplo de comportamiento ético apropiado.	Elemento 2, ISSAI 40
Recursos		
50	La EFS debe disponer de los recursos humanos, materiales y económicos necesarios y razonables.	Principio 8, ISSAI 10
51	La EFS debe mantener y desarrollar las técnicas y competencias necesarias para cumplir su misión y asumir sus responsabilidades.	Principio 6, ISSAI 20
52	La EFS debe asegurar que tiene los recursos suficientes disponibles para mantener el sistema de control de calidad dentro de la organización.	Elemento 1, ISSAI 40
53	Para la aceptación y continuación de las relaciones y compromisos específicos con los clientes, la EFS debe considerar si ellos tienen los recursos para entregar el rango de trabajo al nivel de calidad deseado.	Elemento 3, ISSAI 40
Requisito		
54	La EFS debe aseguar que las responsabilidades son claramente asignadas para todo el trabajo que realiza la EFS.	Elemento 4, ISSAI 40
55	La EFS debe asegurarse que el personal, y el personal contratado para realizar trabajos para la EFS, tiene las competencias colectivas necesarias para realizar el trabajo.	Elemento 4, ISSAI 40
56	La EFS debe reconocer que en ciertas circunstancias, su personal, y cuando sea apropiado, el personal contratado para realizar trabajos para la EFS, puede tener obligaciones personales de cumplir con los requisitos de los cuerpos profesionales además de los requisitos de las EFS.	Elemento 4, ISSAI 40
57	La EFS debe promover el aprendizaje y el entrenamiento de todo el personal para favorecer el desarrollo profesional y debe ayudar a asegurar que el personal está entrenado en los desarrollos actuales en la profesión.	Elemento 4, ISSAI 40
58	La EFS debe asegurar que el personal, y el personal contratado para realizar los trabajos para la EFS, tienen el apropiado conocimiento del ambiente del sector público en que la EFS opera, y un buen entendimiento del trabajo que requiere realizar.	Elemento 4, ISSAI 40
59	La EFS debe asegurarse que la calidad y los principios éticos de las EFS son los conductores claves de las evaluaciones de desempeño del personal y de cualquier personal contratado para realizar los trabajos para la EFS.	Elemento 4, ISSAI 40
60	Cuando surjan asuntos difíciles o controversiales, la EFS debe asegurarse que los recursos apropiados (como expertos técnicos) son usados para resolver estos asuntos.	Elemento 5, ISSAI 40

Fuente: consolidación a partir del documento "ICAT Auditoría de Desempeño" (Anexo)

Cuadro 7

Requisitos del Nivel 2 relativos a los Procesos Básicos de las EFS

Requisito		Fuente
1	Los resultados del monitoreo del control de calidad deben ser reportados al Titular de la EFS de una manera oportuna para permitirle tomar las debidas acciones.	Elemento 6, ISSAI 40
2	La EFS debe tener procedimientos para tratar las quejas o alegatos respecto a la calidad del trabajo desempeñado por la EFS.	Elemento 6, ISSAI 40
3	Cuando sea apropiado, la EFS debe considerar comprometerse con otra EFS, u otra entidad según sea conveniente, para realizar una revisión independiente del sistema de control de calidad en general.	Elemento 6, ISSAI 40

Requisito		Fuente
4	La EFS debe utilizar normas adecuadas de trabajo y de auditoría y un código de ética, basados en los documentos oficiales de la INTOSAI, de la Federación Internacional de Contadores, u otros cuerpos reconocidos en el establecimiento de normas.	Principio 3, ISSAI 10
5	La legislación debe especificar los requisitos mínimos de los informes de auditoría de la EFS y, donde sea conveniente, los asuntos específicos que deben ser objeto de una opinión formal o certificación de auditoría.	Principio 6, ISSAI 10
6	La EFS deben tener su propio sistema de seguimiento que asegura que las entidades auditadas aborden adecuadamente sus observaciones y recomendaciones, así como las observaciones hechas por el Legislativo, una de sus comisiones, o las del Directorio de la entidad auditada, según corresponda.	Principio 7, ISSAI 10
7	La EFS debe adoptar normas y metodologías que cumplen con los principios fundamentales de Auditoría de la INTOSAI elaborados bajo las ISSAI (Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores).	Principio 3, ISSAI 20
8	Las EFS deben informar a la entidad fiscalizada sobre los criterios que servirán de fundamento a sus opiniones.	Principio 3, ISSAI 20
9	Las EFS deben mantener al órgano fiscalizado informado acerca de los objetivos, metodología y hallazgos de auditoría.	Principio 3, ISSAI 20
10	Los hallazgos de auditoría de la EFS deben estar sujetos a procedimientos de alegaciones y las recomendaciones a debates y respuestas de la entidad fiscalizada.	Principio 3, ISSAI 20 & Elemento 5, ISSAI 40
11	La EFS deben tener eficaces mecanismos de seguimiento y deben informar sobre sus recomendaciones para asegurarse de que las entidades fiscalizadas toman en cuenta adecuadamente sus observaciones y recomendaciones, así como aquéllas formuladas por el Legislativo (Duplicación de ISSAI 10 sobre Independencia - Principio 7-).	Principio 3, ISSAI 20
12	Los procedimientos de seguimiento de la EFS deben permitir a la entidad fiscalizada facilitar información sobre las medidas correctivas adoptadas o la razón por la cual no se tomaron en cuenta.	Principio 3, ISSAI 20
13	La EFS debe implementar un sistema adecuado de garantía de calidad sobre sus actividades de auditoría e informes, y debe someter dicho sistema a una evaluación periódica independiente.	Principio 3, ISSAI 20
14	La EFS debe iniciar y realizar auditorías y publicar los informes relevantes de una manera oportuna.	Principio 8, ISSAI 20
15	La EFS debe cumplir con las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores y debe esmerarse por continuar su aprendizaje recurriendo a la orientación o peritaje de socios externos.	Principio 9, ISSAI 20
16	Para la aceptación y continuación de las relaciones y compromisos específicos con los clientes, la EFS debe establecer sistemas para considerar los riesgos a la calidad que surjan del desempeño del trabajo.	Elemento 3, ISSAI 40
17	La EFS debe asegurarse que la decisión de aceptar/continuar el trabajo a discreción sea aprobado en un nivel adecuado dentro de la EFS y que los riesgos involucrados sean evaluados y manejados.	Elemento 3, ISSAI 40
Requisito		**Fuente**
18	La EFS debe asegurarse de que los procedimientos de manejo de riesgos sean adecuados para mitigar los riesgos de continuar con los compromisos de auditoría y las relaciones con los clientes.	Elemento 3, ISSAI 40
19	La EFS debe asegurarse de que las políticas, procedimientos y herramientas adecuadas, como las metodologías de auditoría, estén en orden para realizar la gama de trabajos que es responsabilidad de la EFS.	Elemento 5, ISSAI 40
20	La EFS debe asegurarse de que las normas aplicables sean seguidas en todos los trabajos realizados y si algún estándar requerido no es seguido, debe asegurarse de que las razones estén apropiadamente documentadas y aprobadas.	Elemento 5, ISSAI 40

Requisito		Fuente
21	Las EFS deben asegurarse que cualquier diferencia de opinión en la EFS esté claramente documentada y que se resuelva antes que el reporte sea emitido por la EFS.	Elemento 5, ISSAI 40
22	La EFS debe asegurarse de que los procedimientos de control de calidad adecuados estén en orden (como la supervisión, revisión de responsabilidades y revisión de control de compromisos) para todo el trabajo que se realiza.	Elemento 5, ISSAI 40
23	Donde sea llevado a cabo una revisión de control de calidad, los aspectos surgidos deben ser resueltos satisfactoriamente antes de la emisión del informe.	Elemento 5, ISSAI 40
24	La EFS debe asegurarse de que los procedimientos estén en orden para autorizar la emisión de los informes.	Elemento 5, ISSAI 40
25	Si la EFS está sujeta a procedimientos específicos de reglas de evidencia, debe asegurarse que dichos procedimientos sean seguidos con consistencia.	Elemento 5, ISSAI 40
26	La EFS debe asegurar que todo el trabajo realizado es documentado oportunamente.	Elemento 5, ISSAI 40
27	La EFS debe asegurarse de que toda la documentación sea propiedad de la EFS, sin importar si el trabajo fue realizado por el personal de la EFS o personal subcontratado.	Elemento 5, ISSAI 40
28	Las EFS deben asegurarse que toda la documentación es retenida por los períodos especificados en las leyes, las regulaciones, normas y directrices profesionales.	Elemento 5, ISSAI 40
29	La EFS debe establecer procedimientos transparentes para tratar con los requisitos de información que sean consistentes con la legislación en su jurisdicción.	Elemento 5, ISSAI 40
30	La EFS debe asegurarse que los sistemas de control de calidad incluyen monitoreo independiente de la gama de controles en la EFS (usando personal que no esté involucrado con la realización del trabajo).	Elemento 6, ISSAI 40
31	Si el trabajo es contratado externamente, la EFS debe buscar confirmación de que las compañías contratadas tienen sistemas efectivos de control de calidad.	Elemento 6, ISSAI 40

Fuente: consolidación a partir del documento "ICAT Auditoría de Desempeño" (Anexo)

Cuadro 8

Requisitos del Nivel 2 relativos a las Relaciones con las Partes Interesadas Externas

Requisito		Fuente
Presentación de Informes		
1	La EFS deben estar obligadas por ley a informar por lo menos una vez al año sobre los resultados de su trabajo de auditoría.	Principio 5, ISSAI 10
2	Los informes financieros de las EFS se deben dar a conocer al público y deben estar sujetos a una auditoría externa independiente o a la revisión parlamentaria.	Principio 6, ISSAI 20
3	Las EFS deben dar a conocer al público sus conclusiones y las recomendaciones que emanan de las auditorías, a menos que éstas sean consideradas confidenciales conforme a las leyes y reglamentaciones especiales.	Principio 7, ISSAI 20
4	Las EFS deben informar sobre las medidas de seguimiento adoptadas con respecto a sus recomendaciones.	Principio 7, ISSAI 20
5	La EFS (si está constituida como un Tribunal) debe informar sobre las sanciones y castigos impuestos a los responsables o directores de contabilidad.	Principio 7, ISSAI 20
Requisito		**Fuente**
7	Las EFS deben informar públicamente de los resultados de las revisiones entre pares y las evaluaciones externas independientes.	Principio 9, ISSAI 20
Comunicación		
8	La EFS debe tener completa discreción en el cumplimiento de sus responsabilidades, debe cooperar con gobiernos o entidades públicas que luchen para mejorar el uso y el manejo de los fondos públicos.	Principio 3, ISSAI 10

Requisito		Fuente
9	Las EFS deben poder aceptar, de forma independiente, solicitudes específicas para investigaciones o auditorías por parte del Legislativo, o como parte de una de sus comisiones o del gobierno.	Principio 6, ISSAI 10
10	Las EFS deben presentar sus informes al Legislativo, a una de sus comisiones, o al directorio de la entidad auditada, según corresponda, para la revisión y al seguimiento de recomendaciones específicas sobre adopción de acciones correctivas. Las EFS deben remitir sus informes de seguimiento al Poder Legislativo, una de sus comisiones, o al directorio de la entidad auditada, según corresponda, para su consideración y para que adopten las medidas pertinentes; incluso cuando las EFS tienen su propio poder legal para el seguimiento y aplicación de sanciones.	Principio 7, ISSAI 10
11	La EFS debe hacer público: (1) su mandato, su misión, su organización, su estrategia y sus relaciones con las diferentes partes interesadas, incluyendo a los órganos legislativos y las autoridades del poder ejecutivo; (2) las condiciones para el nombramiento, la reelección, la jubilación o el cese del Titular de la EFS y de los miembros de las instituciones colegiadas.	Principio 2, ISSAI 20
12	La EFS debe comunicar: (1) normas y metodologías adoptadas y como cumple con ellas. (2) el alcance de las actividades de auditoría que emprenden en el ámbito de su competencia, sobre la base de la evaluación de riesgos y como resultado de los procesos de planificación.	Principio 3, ISSAI 20
13	La EFS debe dar seguimiento a su imagen pública, resultados e impacto a través de retroalimentación externa.	Principio 6, ISSAI 20
14	La EFS debe mantener estrechas relaciones con los comités parlamentarios competentes con el fin de ayudarlos a comprender mejor los informes de auditoría y las conclusiones, y a tomar las medidas adecuadas.	Principio 7, ISSAI 20
15	La EFS debe comunicarse abiertamente con los medios de comunicación u otros medios interesados en sus operaciones y resultados de auditoría y es visible en el ámbito público.	Principio 8, ISSAI 20
16	La EFS debe alimentar al interés público y académico en sus conclusiones más importantes	Principio 8, ISSAI 20
17	Los resúmenes de los informes de auditoría y de los juicios de la corte deben estar disponibles en uno de los idiomas oficiales de la INTOSAI, además del idioma del país.	Principio 8, ISSAI 20
18	Los informes de la EFS deben ser ampliamente accesibles y comprensibles a todo el público a través de diversos medios de comunicación (por ejemplo, resúmenes, gráficos, presentaciones en video, comunicados de prensa).	Principio 8, ISSAI 20

Fuente: consolidación a partir del documento "ICAT Auditoría de Desempeño" (Anexo)

Como cierre de este punto, deber tenerse presente que si bien los requisitos relativos al Nivel 2 poseen un carácter más institucional, las carencias identificadas se "arrastrarán" a los niveles posteriores, vinculados con aspectos operativos propios de los distintos tipos de auditoría, incluida la PA en la que se focaliza este trabajo. Por ejemplo, la inexistencia de normativa relativa a la ética del auditor (ISSAI 30), o al control de calidad (ISSAI 40), probablemente implique que dichos aspectos no sean abarcados en el marco de la ejecución de las auditorías.

6- ¿Cuáles son las normas ISSAI con las que se debería ser consistente al referir al Nivel 3?

Como se ha mencionado, la normativa de INTOSAI específicamente relacionada con el Nivel 3 de la PA (Principios Fundamentales de Auditoría) es la ISSAI 300, mientras que el Nivel 4 (Directrices de la PA) se vincula fundamentalmente con la ISSAI 3000-3100. No obstante, este es un criterio general que tiene sus excepciones.

Para su mejor comprensión en relación al proceso de auditoría, los requisitos definidos por INTOSAI se agrupan, primero en relación a *Aspectos Generales de la EFS y del Auditor* como ser el Mandato, Principios Generales, Materialidad, Escepticismo y Juicio Profesional (Cuadro 9), luego en función de las *Fases del Proceso de Auditoria*, de Planificación, Ejecución, Informe y Seguimiento (Cuadros 10 a 12), y por último los *Procesos Transversales a la auditoría, de Control y Aseguramiento de Calidad* (Cuadro 13). En total son 108 requisitos agrupados en las dimensiones citadas.

Cuadro 9

Requisitos de Nivel 3 relativos a Aspectos Generales de la EFS y del Auditor (Mandato, Principios Generales, Materialidad, Escepticismo y Juicio Profesional)

Requisito		**Fuente**
Mandato		
1	La EFS debe comunicar una visión clara del propósito para la auditoría de desempeño y de los resultados que se desean alcanzar.	ISSAI 3100/ Apéndice, 3.3.1
2	La EFS debe obtener un mandato legal adecuado que se compone de los siguientes criterios: a) un mandato para llevar a cabo la auditoría de desempeño en la economía, la eficiencia y la efectividad de los programas de gobierno y entidades; b) libertad para colocar los resultados de la auditoría en el dominio público; c) acceso a toda la información necesaria para llevar a cabo la auditoría; y d) libertad para decidir a quién reclutar.	ISSAI 3100/ Apéndice. 3.3.2, 3.3
3	La EFS debe ser libre de decidir, dentro de su mandato, cuándo y cómo auditar y no deberá ser condicionada para publicar sus conclusiones.	ISSAI 300/12, ISSAI 3000/1.2
Principios generales		
4	El auditor debe identificar explícitamente los elementos de cada auditoría.	ISSAI 100/25, 26, 27; ISSAI 300/15, 19, 25, 27
5	El auditor debe comunicar el nivel de seguridad proporcionado de manera transparente.	ISSAI 300/22
6	El auditor debe describir específicamente cómo los hallazgos han llevado a las conclusiones.	ISSAI 300/23
7	El auditor debe fijar un objetivo de auditoría claramente definido que se relacione con los principios de economía, eficiencia y efectividad.	ISSAI 300/25
8	El auditor debe elegir un abordaje orientado a resultado, problema o sistema o una combinación de éstos, para facilitar la solidez del diseño de auditoría.	ISSAI 300/26, 29; ISSAI 3000/1.8,Apéndice 7
9	El auditor debe establecer criterios adecuados, que corresponden a las preguntas de auditoría y están relacionados con los principios de economía, eficiencia y efectividad.	ISSAI 300/27
10	El auditor debe examinar los criterios con las entidades auditadas.	ISSAI 300/27
11	El auditor debe administrar activamente el riesgo de la auditoría.	ISSAI 300/28
12	La EFS debe supervisar los nuevos hallazgos y adquirir nuevos conocimientos, para mantenerse al corriente de los progresos y los enfoques innovadores de la auditoría de desempeño.	ISSAI 3000/Apéndice 1, 3.7
13	La EFS debe gestionar las expectativas de la legislatura cuidadosamente en el caso de la auditoría de desempeño.	ISSAI 3100/ Apéndice, 3.3
14	La EFS debe garantizar que las autoridades gubernamentales se hagan conscientes de los procedimientos relacionados con la auditoría de desempeño y de que entiendan los requisitos clave de la auditoría de desempeño.	ISSAI 3100/ Apéndice, 3.3
15	La EFS debe: a) identificar a sus partes interesadas; b) desarrollar los procedimientos para la comunicación con los medios, la entidad auditada y otras partes interesadas; c) establecer comunicaciones de dos vías efectivas con ellos.	ISSAI 3100/Apéndice, 3.3
Requisito		**Fuente**
16	La EFS debe asegurarse que todos los auditores posean un dominio profesional adecuado para realizar sus tareas.	ISSAI 3000/2.2
17	La EFS debe asegurarse de que una auditoría de desempeño conducida de acuerdo con las normas de auditoría aplicables examine la calidad de la información proporcionada.	ISSAI 3000/2.3, Apéndice 3/2.3
18	Antes de usar expertos, la EFS debe garantizar que el experto: a) cuenta con la competencia necesaria para los propósitos de la auditoría. b) es independiente de la actividad/programa. c) está informado sobre las condiciones y la ética necesaria.	ISSAI 3000/2.3 y ISSAI 3100/38a, 38b

Requisito		Fuente
19	La EFS debe asegurarse de que la auditoría de desempeño sea un esfuerzo de equipo con un líder de equipo seleccionado.	ISSAI 3000/2.2, 3.3.3
20	La EFS debe asegurarse de que, en conjunto, el equipo de auditoría tenga la competencia profesional necesaria para realizar la auditoría.	ISSAI 300/30; ISSAI 3100/19
21	El auditor debe tener un sólido conocimiento de las organizaciones gubernamentales, programas y funciones.	ISSAI 300/30
22	La EFS debe asegurarse de que las auditorías se realicen con el debido cuidado.	ISSAI 3100/19
23	El auditor debe presentar la documentación que confirma la veracidad de los hechos.	ISSAI 300/34, ISSAI 3000/5.2
24	El auditor debe presentar la documentación que garantiza que el informe presenta un examen objetivo, imparcial y acabado de la cuestión u objeto auditado.	ISSAI 300/34
Materialidad		
25	El auditor debe considerar la materialidad en todas las etapas del proceso de auditoría.	ISSAI 300/33
26	El auditor debe determinar la materialidad del objeto de auditoría teniendo en cuenta la magnitud de sus impacos (significativos o mínimos).	ISSAI 300/33; ISSAI 3100/11
27	El auditor debe considerar los aspectos no sólo financieros sino también los sociales y políticos del tema, con el objetivo de ofrecer el mayor valor agregado posible.	ISSAI 300/33
El escepticismo y juicio profesional		
28	El auditor debe ejercer un escepticismo profesional pero también ser receptivo y dispuesto a innovar.	ISSAI 300/31

Fuente: consolidación a partir del documento "ICAT Auditoría de Desempeño" (Capítulo 2).

Cuadro 10

Requisitos de Nivel 3 de la Fase de Planificación de la Auditoría de Desempeño

Requisito		Fuente
Requisitos en la Selección de Tópicos		
1	El auditor debe elegir los temas de la auditoría a través del proceso de planificación estratégica de la EFS analizando los temas potenciales y llevar a cabo investigaciones para identificar los riesgos y problemas	ISSAI 300/36; ISSAI 3000/3.2
2	El auditor debe tomar en cuenta la perspectiva del ciudadano que se relaciona con el desempeño de la entidad auditada al seleccionar los temas de la auditoría de desempeño	ISSAI 3100/10
3	La EFS debe seleccionar los tópicos que maximizan el impacto esperado de la auditoría, teniendo en cuenta las capacidades de la auditoría	ISSAI 300/36; ISSAI 3100/11
4	La EFS debe seleccionar los temas de la auditoría de desempeño con base en el problema y/o evaluación de riesgos enfocados en los resultados obtenidos por medio de la aplicación de políticas públicas aparte de auditorías llevadas a cabo bajo el mandato legal a solicitud del Parlamento u otra entidad facultada	ISSAI 3100/11
Requisito		**Fuente**
Requisitos de Diseño de la Auditoría		
5	El auditor debe planear la auditoría de manera que contribuya a una auditoría de alta calidad que se llevará a cabo de una manera económica, eficiente, eficaz y oportuna y de conformidad con los principios de la buena gestión del proyecto	ISSAI 300/37; ISSAI 3000/2.2).
6	El auditor debe hacer el trabajo de búsqueda de información que permita conocer el objeto de auditoría, testeando varios diseños de auditoría y verificando si los datos necesarios están disponibles	ISSAI 3100/16

Requisito		Fuente
7	El auditor debe tener una comprensión completa de las medidas gubernamentales que son el objeto de auditoría, así como las causas de antecedentes pertinentes y los posibles impactos	ISSAI 3000/Apéndice 1, 5.2; ISSAI 3000/ Apéndice 3, 3.8 e ISSAI 3000/3.3.2).
8	El auditor debe, antes de comenzar el estudio principal, definir los objetivos de la auditoría, el alcance y la metodología para alcanzar los objetivos. Esto podría hacerse en la forma de un estudio previo. Cuando se realice un estudio previo este debe: a) establecer si existen las condiciones para llevar a cabo la auditoría b) proporcionar conocimientos básicos y la información necesaria para entender a la entidad, programa o función c) desarrollarse en un período bastante corto	ISSAI 3000/3.3
9	El auditor debe considerar conjuntamente los objetivos y alcance, que están relacionados entre sí	ISSAI 3000/3.3
10	El auditor deberá describir un alcance que defina claramente el ámbito, duración y naturaleza de la auditoría a realizarse	ISSAI 3100/14
11	El auditor debe incluir los siguientes elementos en los documentos de planificación: a) los antecedentes y la información sobre las entidades auditadas, a fin de permitir una evaluación del problema y del riesgo, las posibles fuentes de evidencia, la auditabilidad y la importancia del área considerada para la auditoría; b) el objetivo de la auditoría, alcance, preguntas o hipótesis, criterios y periodo a ser cubiertos por la auditoría; c) la metodología (marco, la perspectiva y la estructura analítica que serán adoptadas y el proceso que se seguirá para llegar a las conclusiones, incluidas las técnicas para la recopilación de evidencias y el análisis de la realización de la auditoría); d) las actividades necesarias, los requisitos de la contratación de personal y de habilidades (incluyendo la independencia del equipo de auditoría, recursos humanos y la posible experiencia externa); e) el costo estimado de la auditoría, los plazos, objetivos del proyecto y los principales puntos de control.	ISSAI 300/34, 37; ISSAI 3100/12 e ISSAI 3000/3.3
12	Después de haber formulado la pregunta de auditoría general 17, el auditor debe dividirla en sub-preguntas específicas y comprobables 18 para ser contestadas por el estudio	ISSAI 3000/Apéndice 1, 2
13	Cuando las leyes, normas y otros requisitos de cumplimiento por la entidad auditada tienen el potencial para impactar de manera significativa en las preguntas de auditoría, el auditor debe diseñar la auditoría para abordar esos temas	ISSAI 3100/14
14	El auditor debe utilizar criterios que sean relevantes, comprensibles para los usuarios, completos, fiables, razonables, alcanzables y objetivos en el contexto del objeto y los objetivos de la auditoría	ISSAI 300/27; ISSAI 3100/13 e ISSAI 3000/3.3.2
15	El auditor debe ser transparente en cuanto a las fuentes que se utilizan para identificar los criterios	ISSAI 300/27; ISSAI 3100/13
16	Cuando la entidad auditada esté en desacuerdo con los criterios de auditoría, el auditor debe medir los hechos y argumentos presentados por la entidad auditada contra otros hechos y argumentos relevantes	ISSAI 3000/Apéndice 2
Requisito		**Fuente**
17	La auditoría debe elegir los métodos que mejor permitan la recolección eficiente y eficaz de datos de la auditoría	ISSAI 300/37; ISSAI 3100/17; ISSAI 3000/ Apéndice 3, 5
18	El auditor debe establecer la naturaleza, ubicación y disponibilidad de la información en el inicio de una auditoría de desempeño para que esta pueda ser examinada teniendo en cuenta la relación costo beneficio	ISSAI 3000/Apéndice 1, 5.1

Requisito		Fuente
19	El auditor emitirá un juicio profesional respecto a si el muestreo es una forma adecuada de obtener una parte necesaria de la evidencia de auditoría. Si se utiliza el muestreo, entonces, los siguientes factores deben considerarse: a) el universo esté definido de manera exacta; b) la muestra esté diseñada claramente para lograr el objetivo de la auditoría; c) el tamaño de la muestra esté determinado; d) la muestra sea representativa del universo a la que pertenece; e) se evalúen y documenten los resultados.	ISSAI 300/37; ISSAI 3000/Apéndice 1, 4.3
20	El auditor debe indicar, en el procedimiento de la auditoría, la naturaleza, el origen y los medios para la recolección de evidencia para concluir sobre los objetivos y responder a las preguntas de la auditoría	ISSAI 3100/16; ISSAI 3000/5.3; ISSAI 3000/Apéndice 3, 1.2
21	El auditor debe notificar a las entidades auditadas de los aspectos clave de la auditoría, incluyendo el objetivo de la auditoría, las preguntas, los criterios, el alcance y los métodos antes del inicio de la fase de recolección de datos o después de la finalización de la planificación de la auditoría	ISSAI 3100/18; ISSAI 3000/4.1; ISSAI 3000/Apéndice 4
22	El auditor debe evaluar el riesgo de fraude	ISSAI 300/37
23	El auditor debe determinar si las entidades involucradas han tomado las medidas adecuadas para hacer frente a las recomendaciones de auditorías anteriores o de otros exámenes que son de relevancia para los objetivos de la auditoría	ISSAI 300/37
24	El auditor debe buscar el contacto con las partes interesadas, incluyendo a científicos y otros expertos en el campo, con el fin de aumentar los conocimientos adecuados en relación con, por ejemplo, las mejores prácticas	ISSAI 300/37; ISSAI 3000/2.2, 2.3, 3.3; ISSAI 3100/2.4.2, Apéndice 1/3.3

Fuente: consolidación a partir del documento "ICAT Auditoría de Desempeño" (Capítulo 3).

Cuadro 11

Requisitos de Nivel 3 de la Fase de Ejecución de la Auditoría de Desempeño

Requisito		Fuente
1	El auditor debe obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada (válida, confiable y relevante) para determinar los hallazgos, llegar a conclusiones en respuesta a los objetivos de la auditoría y preguntas y formular recomendaciones	ISSAI 300/38, ISSAI 3000/4.2, 4.3, 5.2, 5.3, ISSAI 3000/Apéndice 3/1, 1.2, 2, 2.1, 2.2, 3.9, ISSAI 3100/20, 21
2	El auditor debe colocar todos los hallazgos y las conclusiones de la auditoría en su contexto, y considerar todos los argumentos pertinentes, ventajas y desventajas y los diferentes puntos de vista antes de sacar conclusiones	ISSAI 300/38
3	El auditor debe ejercer el juicio profesional para llegar a una conclusión	ISSAI 300/38
4	El auditor debe usar el poder de acceder a la información con tacto y con el debido respeto a las responsabilidades operacionales en curso	ISSAI 3000/Apéndice 4
5	El auditor debe obtener una lista de los archivos de los sistemas de registro de la entidad auditada al recolectar la evidencia	ISSAI 3000/Apéndice 3/3.4, 3.5
6	El auditor debe analizar la política y la legislación contra los antecedentes que llevaron a su promulgación y cambios	ISSAI 3000/Apéndice 3/3.1
7	El auditor debe hacer evaluaciones detalladas de la necesidad de información, tanto antes como durante la auditoría para evitar quedar atrapados en los detalles y/o en una avalancha de datos	ISSAI 3000/4.4; ISSAI 3000/Apéndice 3/2.3, 3

Requisito		Fuente
8	Cuando se utilicen entrevistas, el auditor debe: a) entrevistar a personas con diferentes posiciones, perspectivas y puntos de vista; b) compilar los resultados de las entrevistas y documentarlos de una manera que facilite el análisis y el control de calidad.	ISSAI 3000/Apéndice 1, 5.4
9	El auditor debe, al analizar la información: a) Primeramente revisar los objetivos de la auditoría y la pregunta de la misma; b) Poner la información en perspectiva, al comparar los hallazgos con el criterio de la auditoría o contra lo que generalmente se espera.	ISSAI 3000/Apéndice 1, 6
10	La EFS se debe encargar de que el trabajo encomendado al auditor se dirija, supervise y revise con el debido cuidado	ISSAI 300/38; ISSAI 3000/2.3, 4.4; ISSAI 3000/Apéndice 4; ISSAI 3100/2.5, 19, 38
11	El auditor no debe involucrarse en la implementación de cambios en la entidad auditada	ISSAI 3000/4.4

Fuente: consolidación a partir del documento "ICAT Auditoría de Desempeño" (Capítulo 4).

Cuadro 12

Requisitos de Nivel 3 de la Fase de Informe de la Auditoría de Desempeño

Requisito		Fuente
1	La EFS debe, antes de la publicación de un informe de auditoría de desempeño, dar a la entidad(es) auditada(s) la oportunidad de examinar su contenido y comentar sobre los hallazgos, conclusiones y recomendaciones, a menos que esté prohibido por las leyes o reglamentos	ISSAI 3000/4.5, 5.3; ISSAI 3100/34
2	Cuando las respuestas de la entidad auditada proporcionan nueva información, esta se debe evaluar y elaborar el informe definitivo, considerando las normas que refieren a la evidencia	ISSAI 3000/4.5
3	El auditor debe asegurarse de que la información proporcionada es relevante para el tema, la pregunta de auditoría o el problema estudiado	ISSAI 3000/5.3
4	El auditor debe poner los hallazgos de la auditoría en perspectiva y garantizar la congruencia entre los objetivos de la auditoría, las preguntas, los hallazgos y las conclusiones	ISSAI 300/39, ISSAI 3000/5.2 e ISSAI 3100/30
5	El auditor debe proveer información accesible y actualizada	ISSAI 3000/5.3
6	El auditor debe presentar informes de auditoría: a) integrales; b) convincentes; c) oportunos; d) amistosos al lector; e) objetivos.	(ISSAI 300/39; ISSAI 3000/5.2, 5.3; ISSAI 3100/31
7	El auditor debe proporcionar informes de auditoría que sean claros y concisos tanto como el objeto de auditoría lo permita, precisos, expresados en lenguaje no ambiguo, no sugestivos, constructivos y que contribuyan a un mejor conocimiento	ISSAI 300/39; ISSAI 3000/5.2, 5.3; ISSAI 3100/31
8	El auditor debe referir en el informe todos los casos importantes de incumplimiento y de abuso que se encontraron durante o en relación con la auditoría	ISSAI 3000/3.3.3, 5.2; ISSAI 3100/33
9	El auditor debe referir la fuente y la calidad de los datos en el informe, especialmente cuando contenga estimaciones	ISSAI 3000/Apéndice 3/2.3, 5; ISSAI 3100/22
10	El auditor debe distinguir claramente en el informe los hechos, hallazgos de auditoría y conclusiones	ISSAI 3100/31, ISSAI 3000/5.2

Requisito		Fuente
11	El auditor debe incluir en el informe de auditoría la información sobre: a) Los objetivos de auditoría; b) Las preguntas de auditoría y las respuestas a esas preguntas; c) El alcance; d) Los criterios; e) La metodología; f) Las fuentes de información; g) Las limitaciones sobre los datos utilizados; h) Los hallazgos de auditoría, conclusiones y recomendaciones.	ISSAI 300/19, 27, 39; ISSAI 3000/5.2; ISSAI 3100/28, 30
12	El auditor debe asegurarse de que los hallazgos concluyan claramente sobre la pregunta de la auditoría o expliquen por qué esto no fue posible	ISSAI 3100/30
13	El auditor debe explicar en el informe por qué y cómo los problemas mencionados en los hallazgos obstaculizan el desempeño con el fin de alentar a la entidad auditada o al usuario del informe para iniciar la acción correctiva	ISSAI 300/39, ISSAI 3000/4.3
14	Si es relevante y permitido por el mandato de la EFS, el auditor debe formular recomendaciones constructivas que puedan contribuir de manera significativa al abordar las debilidades o problemas identificados	ISSAI 300/40, ISSAI 3000/5.2, ISSAI 3100/32
15	El auditor debe expresar las recomendaciones de tal manera que se evite decir cosas obvias, que no sean un simple cambio de redacción de las conclusiones y que no se inmiscuyan en las responsabilidades propias de la administración	ISSAI 300/40
16	El auditor debe proporcionar recomendaciones que se refieran claramente a quién y para qué se dirige, quien es responsable de tomar cualquier iniciativa que contribuya a un mejor desempeño	ISSAI 300/25, 40; ISSAI 3000/5.3; ISSAI 3100/32
Comunicando los informes y hallazgos de la auditoría		
17	En la primera oportunidad el auditor debe establecer la cooperación e interacción abierta y un ambiente de confianza con la entidad auditada	ISSAI 3000/ 4.4
18	El auditor debe mantener buenas relaciones profesionales con la entidad auditada, expertos y demás partes involucradas, promover un libre y franco flujo de información siempre que los requisitos de confidencialidad lo permitan y llevar a cabo discusiones en un clima de mutuo respeto y entendimiento del papel respectivo y de las responsabilidades de cada parte interesada	ISSAI 300/29, ISSAI 3100/25; ISSAI 3000/2.2, Apéndice 4
19	El auditor debe ser receptivo a puntos de vista y argumentos alternativos y buscar información de diferentes fuentes y partes interesadas	(ISSAI 3100/22; ISSAI 3000/ 4.2, 4.4
20	El auditor debe, en caso de conflictos con la entidad auditada, ventilar opiniones contradictorias con el fin de hacer que el panorama final sea lo más verdadero e imparcial posible	ISSAI 3000/4.4
21	El auditor no debe comunicar la información obtenida en el curso del trabajo de auditoría a terceros, ni por escrito ni oralmente, salvo cuando ello sea necesario para cumplir las obligaciones legales u otra responsabilidades prescritas de la EFS en cuestión	ISSAI 3100/26
22	El auditor debe comunicar en el momento oportuno los hallazgos importantes encontrados durante una auditoría a aquellos encargados de la gestión pública	ISSAI 3100/25
23	El auditor debe reportar cualquier irregularidad financiera a las autoridades competentes durante el trabajo de auditoría, si hubiere	ISSAI 3100/26
24	La EFS no debe verse obligada a retener los hallazgos y debe estar dentro de su mandato legal la libertad para decidir qué publicar y cómo	ISSAI 3000/5.3
25	La EFS debe hacer sus informes ampliamente accesibles de acuerdo con su mandato	ISSAI 300/41, ISSAI 3100/35, ISSAI 3000/5.4

Requisito		Fuente
Documentación de los papeles de trabajo		
26	El auditor debe documentar la auditoría de acuerdo con las circunstancias particulares de la misma. Los papeles de trabajo deberán contener: a) Detalles de la planificación de la auditoría; b) Resultados del trabajo de campo; c) La evidencia de auditoría que respalde todos los hallazgos, conclusiones y recomendaciones.	ISSAI 3100/23, 24; ISSAI 3000/4.2, Apéndice 3/3.9 y 4
27	El auditor debe examinar el descargo/comentario recibido y registrarlo en los papeles de trabajo para que cualquier cambio o razones para no hacer cambios esté documentado en el informe de auditoría	ISSAI 300/34, ISSAI 3100/34; ISSAI 3000/4.5
28	El auditor debe referenciar y archivar los papeles de trabajo para facilitar el control y la revisión posterior	ISSAI 3000/4.2
29	El auditor debe mantener la confidencialidad y custodia de los papeles de trabajo	ISSAI 3000/Apéndice 3, 4
30	El auditor debe conservar los papeles de trabajo por un período suficiente para satisfacer las necesidades de los requisitos profesionales y legales de la retención de registros	ISSAI 3000, Apéndice 3, 4

Fuente: consolidación a partir del documento "ICAT Auditoría de Desempeño" (Capítulo 5).

Cuadro 13

Requisitos de Nivel 3 del Control y Aseguramiento de Calidad de la Auditoría de Desempeño[21]

Requisito		Fuente
Conceptos básicos sobre el control y aseguramiento de calidad[22]		
1[23]	La EFS debe respaldar los sistemas de control y aseguramiento de la calidad que deben ser: a) Adecuados; b) Flexibles; c) Poco sofisticados.	ISSAI 300/32, SSAI 3000/Apéndice 4
2	El auditor debe aplicar procedimientos para salvaguardar la calidad y garantizar que se cumplan los requisitos aplicables. El auditor debe proporcionar informes que: a) sean apropiados; b) sean equilibrados y objetivos; c) agreguen valor; d) respondan a las preguntas de auditoría; e) incluyan puntos de vista importantes.	ISSAI 300/32; ISSAI 3000/3.3.3, Apéndice 4; ISSAI 3100/30
3	La EFS debe incluir el apoyo a los equipos de la auditoría como parte de la gestión de calidad	ISSAI 300/32, ISSAI 3000/Apéndice 4
4	Si hay una diferencia de opinión entre los supervisores y el equipo de auditoría, la EFS debe tomar las medidas apropiadas para garantizar que se otorgue la suficiente consideración a la perspectiva del equipo de auditoría y que la política de la EFS sea consistente	ISSAI 300/32
5	La EFS debe definir claramente lo que constituye un informe de alta calidad	ISSAI 300/32

21 No se consideran los requisitos relativos al Seguimiento, por no ser esta una fase contemplada en la normativa local.
22 De acuerdo con las ISSAI 3000 (Apéndice 4), el "Control y aseguramiento de la calidad se refiere a las políticas, sistemas y procedimientos establecidos por parte de las EFS para mantener un alto nivel de actividad de la auditoría. Se refiere a los requisitos aplicables al desarrollo cotidiano de las tareas de auditoría. También refiere a las revisiones hechas para evaluar el sistema de aseguramiento y control de la calidad o a los proyectos de auditoría ejecutados (ISSAI 3000/Apéndice 4).".
Entre sus elementos se incluyen: 1) Responsabilidades de liderazgo para la calidad; 2) Requisitos éticos relevantes; 3) Aceptación y continuidad de las relaciones con los auditores y trabajos específicos; 4) Recursos humanos; 5) Desempeño del trabajo; 6) Seguimiento.
Esta actividad se aplica tanto a la planificación de la auditoría, como a los trabajos en curso y a la auditoría finalizada.
(extracto del documento "ICAT Auditoría de Desempeño" (Capítulo 6).
23 La versión original del listado de requisitos estaba antecedida por los cinco requisitos relativos a la fase de Seguimiento, que aquí no se considera. De ahí que la numeración entre esa fuente y este cuadro no coincida.

Requisito		Fuente
6	La EFS debe establecer sistemas para confirmar que los procesos integrales de aseguramiento y control de la calidad garantizan mejoras en la calidad y evitan la repetición de debilidades	ISSAI 3000/Apéndice 4
7	La EFS debe comunicar las políticas y procedimientos de aseguramiento de la calidad en general a su personal de una manera que ofrezca seguridad suficiente de que se entiendan	ISSAI 3000/Apéndice 4
8	La EFS debe establecer un sistema de control de calidad que incorpore los procesos de supervisión de la calidad	ISSAI 3000/2.3, Apéndice 4; ISSAI 3100/2.5, 38
9	La EFS debe establecer un sistema de control de calidad que incorpore la calidad externa y las revisiones entre pares	ISSAI 3000/3.3.3, Apéndice 4; ISSAI 3100/2.5, 38
10	La EFS debe tener procedimientos de aseguramiento de la calidad que incorporen objetivos relacionados a la integridad[24]	ISSAI 3000/Apéndice 4
11	La EFS debe tener procedimientos de aseguramiento de la calidad que incorporen la evaluación de la entidad auditada	ISSAI 3000/Apéndice 4
12	La EFS debe tener procedimientos de aseguramiento de la calidad que incorporen la asignación de responsabilidades administrativas y técnicas	ISSAI 3000/Apéndice 4
13	El auditor debe informar, por lo menos una vez al año, los resultados del programa de revisión del aseguramiento de la calidad a la alta dirección de la EFS	ISSAI 3000/Apéndice 4
14	El auditor debe informar a la alta dirección de la EFS sobre el avance de la auditoría, con recomendaciones de medidas correctivas ("a fin de mitigar los riesgos") si es necesario	ISSAI 3000/Apéndice 4
15	El auditor debe monitorear el avance contra el presupuesto y el cronograma de la auditoría	ISSAI 3000/3.3.3, Apéndice 4
16	Al llevar a cabo el aseguramiento y control de la calidad, el auditor debe revisar si se consideraron factores como la calidad, los recursos y el tiempo en la planificación de la auditoría	ISSAI 3000/Apéndice 4

Fuente: consolidación a partir del documento "ICAT Auditoría de Desempeño" (Capítulo 5).

7- Conclusión

La AGP ha evolucionado en sus funciones y objetivos. Esta actitud proactiva ha permitido una mayor presencia en la gestión provincial, a la vez que un rol más diversificado e informes de un mayor valor agregado. Hoy, en las vísperas de los 15 años de sancionada su normativa operativa fundamental (Resolución N° 61/01), se entiende que están dadas las condiciones para su actualización, siempre que esta permita agregar valor, incrementar la calidad, credibilidad y profesionalismo (de la auditoría y de la EFS), a la vez que una mayor consistencia con la normativa de INTOSAI, entidad rectora en la materia.

En términos de oportunidad debe subrayarse que esta pretensión coincide con la iniciativa de INTOSAI – implementada por la IDI, con la colaboración del Professional Standards Committee de INTOSAI y OLACEFS -, de llevar la normativa a las EFS mediante su agrupación en niveles y contrastación de consistencia y eventualmente cumplimiento. En particular se nutre del documento "ICAT Performance Audit: A Mapping Tool for ISSAI Implementation".

Considerando el carácter reciente en la implementación de las auditorías de desempeño (performance audit), y la relativamente escasa normativa de origen local en la materia, se decidió hacer énfasis en dicho producto de auditoría.

Con ese objetivo y a pesar de que – como se ha dicho - las ISSAI no resultan necesariamente vinculantes para las EFS, se han expuesto los 231 requisitos relativos a los Niveles de INTOSAI 2 y 3, el primero mayormente vinculado con

24 Se entiende por "integridad" que los auditores deben: "1) cumplir con altos estándares de comportamiento (por ejemplo, honestidad y franqueza) durante su trabajo y en sus relaciones con el personal de las entidades auditadas; 2) estar por encima de la sospecha y la reprobación; 3) observar tanto la forma como el espíritu de las normas de auditoría y éticas, 4) observar los principios de independencia y objetividad; 5) mantener normas de conducta profesional irreprochables; 6) tomar decisiones con el interés público en mente" y 7) aplicar absoluta honestidad en la realización de su trabajo y en el manejo de los recursos de la EFS. La integridad puede medirse en términos de lo que es correcto e imparcial. (ISSAI 30/12, 13)." (ICAT Auditoría de Desempeño; Capítulo 6; p108).

aspectos institucionales y condiciones necesarias para el desarrollo de la actividad de la EFS (como la independencia, la transparencia, la rendición de cuentas, la ética y el control de calidad), y el segundo con la implementación de la auditoría de desempeño.

Si bien no todos estos requisitos son necesariamente aplicables al caso de la AGP, se espera que a partir del contraste de la normativa y de la práctica vigentes con la normativa referida, pueda construirse una opinión acerca de cuál es su grado de consistencia con los Niveles de INTOSAI, y en particular para el caso de la auditoría de desempeño. Este es el desafío propuesto a 15 de la sanción de las "Normas Generales y Particulares de Auditoría Externa".

Bibliografía:

- Constitución de la Provincia de Salta
- Ley N° 7.103 de la Provincia de Salta "Sistema, Función y Principios de Control No Jurisdiccional de la Gestión de la Hacienda Pública",
- Resolución Bicameral N° 01/02 de la AGP - Reglamento del Personal y Manual de Misiones y Funciones
- IDI – INTOSAI - ICAT Performance Audit: A Mapping Tool for ISSAI Implementation
- ISSAI 1 – La Declaración de Lima
- ISSAI 10 – Declaración de México sobre Independencia de las EFS
- ISSAI 11 – Pautas Básica y Buenas Prácticas de la INTOSAI relacionadas con la Independencia de las EFS
- ISSAI 12 – El Valor y Beneficio de las Entidades Fiscalizadoras Superiores - marcando la diferencia en la vida de los ciudadanos
- ISSAI 20 – Principios de transparencia y rendición de cuentas
- ISSAI 21 – Principios de transparencia y responsabilidad - Principios y buenas prácticas
- ISSAI 40 – Control de Calidad para la EFS
- ISSAI 100 – Principios fundamentales de auditoría del sector público
- ISSAI 300 – Principios fundamentales de auditoría de desempeño
- ISSAI 3000 – Normas y directrices para la auditoría del rendimiento basadas en las Normas de Auditoría y la experiencia práctica de la INTOSAI
- ISSAI 3100 – Directrices para la auditoría de desempeño: Principios clave INTOSAI
- Auditoria General de la Nación – Normas de Auditoría Externa
- CCAF –FCVI – Accountability, Performance Reporting, Comprehensive Audit: An Integrated Perspective
- Tribunal de Cuentas de la Unión (Brasil) - Manual de Auditoría Operacional

ANEXO 1: Detalle de Normas ISSAI [25]

Nivel 1: Principios Fundamentales

ISSAI 1 - La Declaración de Lima

Nivel 2: Requisitos Previos para el Funcionamiento de las EFS(s)

ISSAI 10 – Declaración de México sobre Independencia de las EFS
ISSAI 11 – Pautas Básica y Buenas Prácticas de la INTOSAI relacionadas con la Independencia de las EFS
ISSAI 12 – El Valor y Beneficio de las Entidades Fiscalizadoras Superiores - marcando la diferencia en la vida de los ciudadanos
ISSAI 20 – Principios de transparencia y rendición de cuentas
ISSAI 21 – Principios de transparencia y responsabilidad - Principios y buenas prácticas
ISSAI 30 – Código de Ética
ISSAI 40 – Control de Calidad para la EFS

Nivel 3: Principios Fundamentales de Auditoría

ISSAI 100 – Principios fundamentales de auditoría del sector público
ISSAI 200 – Principios fundamentales de auditoría financiera
ISSAI 300 – Principios fundamentales de auditoría de desempeño
ISSAI 400 – Principios fundamentales de auditoría de cumplimiento

Nivel 4: Directrices de Auditoría

Directrices Generales de Auditoría

ISSAI 1000-2999 Directrices de Auditoria Financiera

ISSAI 1000 – Introducción general a las Directrices de auditoría financiera de la INTOSAI
ISSAI 1003 – Glosario de términos de las directrices de auditoría financiera de la INTOSAI
ISSAI 1200 – Objetivos generales del auditor independiente y ejecución de la auditoría con arreglo a las normas internacionales de auditoría
ISSAI 1210 – Acuerdo sobre los términos del contrato de auditoría
ISSAI 1220 – Control de calidad en una auditoría de estados financieros
ISSAI 1230 – Documentación de auditoría
ISSAI 1240 – Obligaciones del auditor en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros
ISSAI 1250 – Consideración de la normativa en la auditoría de estados financieros
ISSAI 1260 – Directriz de auditoría financiera – Comunicación con los encargados de la gobernanza
ISSAI 1265 – Comunicación de deficiencias de control interno a los encargados de la gobernanza y a la dirección
ISSAI 1300 – Planificación de una auditoría de los estados financieros
ISSAI 1315 – Identificación y evaluación de los riesgos de irregularidades importantes a través de una comprensión de la entidad y su entorno
ISSAI 1320 – La materialidad al planificar y ejecutar una auditoría
ISSAI 1330 – Las respuestas del auditor a los riesgos evaluados
ISSAI 1402 – Consideraciones de auditoría relativas a entidades que utilizan organizaciones de servicios
ISSAI 1450 – Evaluación de equivocaciones identificadas durante la auditoría
ISSAI 1500 – Evidencia de auditoría
ISSAI 1501 – Evidencia de auditoría - Consideraciones adicionales en determinados ámbitos
ISSAI 1505 – Confirmaciones externas
ISSAI 1510 – Encargos iniciales de auditoría: saldos de apertura
ISSAI 1520 – Procedimientos analíticos
ISSAI 1530 – Muestreo de auditoría
ISSAI 1540 – Auditoría de estimaciones contables, incluido el valor razonable, e información relacionada
ISSAI 1550 – Partes vinculadas
ISSAI 1560 – Hechos posteriores

25 Elaboración propia en base a información provista en sitio web INTOSAI.

ISSAI 1570 – Empresa en funcionamiento
ISSAI 1580 – Manifestaciones escritas
ISSAI 1600 – Consideraciones específicas – Auditorías de estados financieros correspondientes a un grupo (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)
ISSAI 1610 – Utilización del trabajo de los auditores internos
ISSAI 1620 – Utilización del trabajo de un experto
ISSAI 1700 – Formación de una opinión y elaboración del informe sobre los estados financieros
ISSAI 1705 – Modificaciones a la opinión en el informe del auditor independiente
ISSAI 1706 – Párrafos de énfasis y párrafos sobre otros asuntos en el informe del auditor independiente
ISSAI 1710 – Información comparativa: cifras correspondientes y estados financieros comparativos
ISSAI 1720 – La responsabilidad del auditor en relación con otra información en documentos que contienen estados financieros auditados
ISSAI 1800 – Consideraciones específicas: Auditorías de estados financieros elaborados de acuerdo con un marco con finalidades especiales
ISSAI 1805 – Consideraciones específicas. Auditoría de un estado financiero individual o de cuentas, partidas o elementos concretos de un estado financiero
ISSAI 1810 – Encargos para informar sobre estados financieros resumidos

ISSAI 3000-3999 Directrices de Auditoria de Desempeño
ISSAI 3000 – Normas y directrices para la auditoría del rendimiento basadas en las Normas de Auditoría y la experiencia práctica de la INTOSAI
ISSAI 3100 – Directrices para la auditoría de desempeño: Principios clave

ISSAI 4000-4999 Directrices de Auditoria de Cumplimiento
ISSAI 4000 – Directrices para la auditoría de cumplimiento - Introducción general
ISSAI 4100 – Directrices para las auditorías de cumplimiento realizadas separadamente de la auditoría de estados financieros
ISSAI 4200 – Directrices para las auditorías de cumplimiento asociadas a una auditoría de estados financieros

Directrices de Auditorias - Directrices sobre Temas Especificos

ISSAI 5000-5099 Directrices de Auditoria de las Instituciones Internacionales
ISSAI 5000 – Principios para las mejores prácticas de auditoría de las instituciones internacionales
ISSAI 5010 – Auditoría de las instituciones internacionales guía para las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS)

ISSAI 5100-5199 Directrices de Auditoria Ambiental
ISSAI 5110 – Orientación para la Ejecución de Auditorías de Actividades con una Perspectiva Medioambiental
ISSAI 5120 – Auditoría ambiental y auditoría de la regularidad
ISSAI 5130 – Desarrollo Sostenible: El Papel de las Entidades Fiscalizadoras Superiores
ISSAI 5140 – Formas de colaboracíon de las EFS en la auditoría de acuerdos internacionales sobre medio ambiente

ISSAI 5200-5299 Directrices de Auditoria de la Privatización
ISSAI 5210 – Normas para un mejor ejercicio de la auditoría de las privatizaciones
ISSAI 5220 – Lineamientos para la Mejor Práctica en la Auditoría de Financiamiento Público/Privado y Concesiones
ISSAI 5230 – Lineamientos para la Mejor Práctica en la Auditoría de la Regulación Económica
ISSAI 5240 – Directrices sobre las mejores prácticas para la auditoría del riesgo en los partenariados público/privado (PPP)

ISSAI 5300-5399 Directrices de Auditoria de TI
ISSAI 5310 – Information System Security Review Methodology

ISSAI 5400-5499 Directrices de Auditoria de la Deuda Pública
ISSAI 5410 – Lineamientos para Planear y Ejecutar Auditorías de los Controles Internos de la Deuda Pública
ISSAI 5411 – Indicadores de Deuda
ISSAI 5420 – La Administración de la Deuda Pública y la Vulnerabilidad Fiscal: Tareas para las EFS
ISSAI 5421 – Lineamientos sobre la definición y la revelación de la Deuda Pública
ISSAI 5422 – Un Ejercicio de Términos de Referencia para realizar una Auditoría de Desempeño a la Deuda Pública
ISSAI 5430 – Contingencias Fiscales: Implicaciones en la Administración de la Deuda Pública y el Papel de las EFS
ISSAI 5440 – Guía para la Realización de una Auditoría deDeuda Pública – La Utilización de Pruebas Sustantivas en las Auditorías Financieras

ISSAI 5500-5599 Directrices de Auditoria de Ayuda del Desastre
ISSAI 5500 – Introducción a la serie 5500 de ISSAI y a la INTOSAI GOV 9250
ISSAI 5510 – Fiscalización de la reducción del riesgo de desastres
ISSAI 5520 – Fiscalización de la ayuda en caso de desastre
ISSAI 5530 – Adaptación de los procedimientos de auditoría para tener en cuenta el riesgo más elevado de fraude y corrupción en la fase de emergencia tras un desastre
ISSAI 5540 – Uso de información geoespacial para fiscalizar la gestión de desastres y la ayuda en caso de desastre

ISSAI 5600 - 5699 Guía para Revisiones entre Pares
ISSAI 5600 – Guía para revisiones entre pares

DR. SAPPA, JOSÉ ROBERTO

- Abogado, Escribano, Títulos expedidos por la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Nacional de La Plata, Argentina.
- Magíster de Derecho Administrativo de la Universidad Austral
- Especialista en Administración y Gerencia Financiera Publica de la Universidad Nacional de La Pampa.
- Presidente del Tribunal de Cuentas de la Provincia de La Pampa
- Profesor de Derecho de Derecho Administrativo I y Profesor Adjunto Regular de Derecho Público en la Facultad de Ciencias Económicas y Jurídicas de la Universidad Nacional de La Pampa;
- Profesor Adjunto de la Escuela de Abogados del Estado de la Procuración del Tesoro de la Nación. y docente de post grado en las Universidades del Comahue, Río Negro, La Plata y Cuyo.
- Es Co-Director de la carrera de Especialización en Administración y Control Público de la Universidad Nacional de La Pampa.
- Miembro Pleno del Instituto de Política Constitucional de la Academia Nacional de Ciencias Morales y Políticas.
- Ha publicado trabajos en revistas especializadas nacionales y ha asistido como expositor en congresos y conferencias en nuestro país y en el exterior.

CR. LUIS NESTOR SEGOVIA

- Contador Público Nacional, nacido en Belén, Provincia de Catamarca Argentina, de 53 años de edad.-

Cuenta con una amplia trayectoria en la vida institucional de las Ciencias Económicas, a saber:

- Presidente del CPCECa., en dos periodos: 2009-2011 y 2011-2013.
- Vice-Presidente del CPCECa., en tres periodos.
- Presidente de La Comisión de Ética y Disciplina del CPCECa., durante dos periodos, participando como representante por Catamarca en la elaboración del Código de Ética Unificado de la profesión, siendo el que en la actualidad se encuentra vigente en la mayoría de los CPCE de nuestro país.
- Miembro Titular de La Comisión de Ética y Disciplina, durante un periodo más.
- Actualmente Consejero del CPCECa.
- Coordinador General de la Comisión del Sector Publico del C.P.C.E.Ca., durante 2008 y 2009.
- Prosecretario de FACPCE, por dos periodo: 2011-2013 y 2014-2015 (actualmente en ejercicio) .
- Coordinador por la Mesa Directiva de FACPCE, de tres Comisiones Técnicas: del Sector Público, de Jóvenes Profesionales, y de Deportes.
- Fue representante por Catamarca en La Comisión de Sector Publico de FACPCE, logrando imponer el criterio mayoritario, en el debate sobre el tipo de documento que debía contener el MARCO CONCEPTUAL CONTABLE DEL SECTOR PUBLICO (RTSP Nº 1).

CR. PASCUAL ALBERTO TORGA

- Contador Público año 1964
- FCE de la Universidad Nacional de La Plata.
- Licenciado en Economía, FCE de la Universidad Nacional de La Plata.
- Magister en Gestión Pública Local (UNIM).
- Profesor Adjunto Ordinario, Contabilidad IV (Hacienda Pública) .
- Coordinador de la Comisión Nacional del Sector Público de la FACPCE
- Autor de libros, publicaciones y trabajos.

LIC. SEBASTIÁN GIL

- Licenciado en Relaciones Internacionales - Universidad de Belgrano
- Master en Relaciones Internacionales con orientación en Economía - Facultad Latinoamericana de Ciencias Sociales (FLACSO)
- Master en Finanzas – Universidad de San Andrés
- Graduado del Programa Internacional de CCAF (Canadian Comprehensive Audit. Foundation)
- Cursos complementarios en la Contraloría General de Costa Rica, Oficina del Auditor de Guyana y Oficina del Auditor de Saint Lucia, Ministerio de Economía y Tribunal de Cuentas de la Unión (modalidad virtual)

Experiencia Profesional y Producción:

- Supervisor de auditorías de gestión en la Auditoría General de la Nación (AGN) con más de 20 años de experiencia en proyectos financiados mediante préstamos de organismos multilaterales de crédito (caso BIRF y BID), en áreas de educación, salud, agricultura, turismo y energía, abarcando temáticas de obra pública, integración de productores, gestión de residuos, cobertura y calidad educativa, y migración rural.
- Director de Proyectos del Instituto de Investigación en Auditoría y Gestión (IDIAG).
- Capacitador en español de CCAF (Canadian Comprehensive Audit. Foundation)
- Docente internacional en temas de auditoría de gestión (Contraloría de Costa Rica, Tribunal de Cuentas de la Unión)
- Docente nacional en temas de auditoría de gestión (AGN, UBA, Asociación Argentina de Administración Financiera y Presupuesto Público, Universidad de San Martín, Centro de Estudios La Piedad, Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires, Auditoría General de la Provincia de Salta, Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires, Teatro Colón de Buenos Aires)
- Colaboración para la revisión de normativa de auditoría externa de AGN y ámbito OLACEFS (Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades de Fiscalización Superior) de INTOSAI (Organización Internacional de Entidades de Fiscalización Superior).
- Ha desarrollado a “Guía para Auditoría de Gestión de Proyectos con Financiamiento Internacional”, actual Documento Técnico de la AGN
- Colaborador del libro “Auditoría Gubernamental (Compilador Mg María Estela Moreno)
- Panelista seleccionado para el XX Congreso del CLAD (Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo) sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública” Nov. 2015 Lima, Perú - Artículo “Análisis Comparado: el control de las Políticas Públicas en Argentina y Brasil” (junto a la Lic. Maria Estela Moreno de la Auditoría General de la Ciudad de Buenos Aires y Lic. Gecilda Esteves del Tribunal de Cuentas de Rio de Janeiro).

COLEGIO DE AUDITORES DE LA AUDITORÍA GENERAL DE LA PROVINCIA

C.P.N. OSCAR ALDO SALVATIERRA
C.P.N. RAMON JOSE MURATORE
C.P.N. GUSTAVO DE CECCO
LIC. ABDO OMAR ESPER
DR. MARCOS SEGURA ALSOGARAY MENDIA

Auditoría General
de la Provincia de Salta

SANTIAGO DE ESTERO Nº 158
+54 387 - 4370071 / 4370072 - 4224651
agp@agpsalta.gov.ar