



Universidad de la Defensa Nacional
Centro Regional Universitario Córdoba - IUA

INSTITUTO UNIVERSITARIO AERONÁUTICO
FACULTAD DE CIENCIAS DE LA ADMINISTRACIÓN
CONTADOR PÚBLICO

PROYECTO DE GRADO

“El Control Interno en una Oficina Estatal”

Alumna: Flavia De Lellis

Docente Tutor: María Elena Stella



ÍNDICE

ÍNDICE.....	2
DEDICATORIA	6
AGRADECIMIENTOS	7
RESUMEN DEL PROYECTO.....	8
GLOSARIO	9
OBJETIVOS Y ALCANCE DEL TRABAJO.....	13
Alcance del trabajo.....	13
INTRODUCCIÓN.....	14
MARCO TEÓRICO	15
CAPÍTULO I.....	17
PRESENTACIÓN DE LA OFICINA ESTATAL: DEPARTAMENTO CONTADURÍA DE LA I BRIGADA	17
ORGANIZACIÓN	17
DESCRIPCIÓN DE TAREAS.....	18
ENCUADRE LEGAL	20
QUE ES EL CONTROL. TIPOS DE CONTROL Y ENCUADRE DEL DEPARTAMENTO CONDURIA EN EL TIPO ESTUDIADO.	21
CAPÍTULO II.....	26
ASPECTOS LEGALES	26
LEY 24156: LEY DE ADMINISTRACIÓN FINANCIERA Y DE LOS SISTEMAS DE CONTROL DEL SECTOR PÚBLICO NACIONAL	26
SISTEMA DE CONTROL INTERNO	27



BREVE RESEÑA DEL CONTROL EXTERNO S/LEY 24156.....	29
NORMAS DE CONTROL INTERNO GUBERNAMENTAL. PARTE GENERAL	30
ALCANCE DE LA AUDITORÍA INTERNA	32
PRINCIPIOS DE LA AUDITORÍA	32
VISIÓN SISTÉMICA	35
ELEMENTOS CONCEPTUALES DE CONTROL INTERNO SEGÚN LA VISIÓN SISTÉMICA	38
USO DE INDICADORES Y VARIABLES SEGÚN VISIÓN SISTÉMICA. LA TABLA EN CONTADURÍA	41
CAPÍTULO III	44
PARTE ESPECÍFICA	44
FASES DE AUDITORÍA.....	44
FASE DE PLANEAMIENTO.....	44
FASE DE EJECUCIÓN.....	47
FASE DE SEGUIMIENTO DE LAS OBSERVACIONES Y RECOMENDACIONES	54
CAPÍTULO IV	55
PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA INTERNA PROPIOS DE LA FUERZA AEREA. CIRCULARES.....	55
LA DIRECCION GENERAL DE ADMINISTRACION Y FINANZAS (DGA y F) 55	
CIRCULAR ADMINISTRATIVA N° 43.....	58
CIRCULAR ADMINISTRATIVA N° 56.....	60
PROCEDIMIENTOS PARA CADA AUDITORIA EN PARTICULAR SEGÚN CA N°56.....	64
CAPÍTULO V.....	69



EL INFORME COSO	69
ANTECEDENTES.....	69
CONTROL INTERNO SEGÚN EL INFORME COSO	71
COMPONENTES Y OBJETIVOS DEL CONTROL INTERNO -según informe COSO-	72
ANÁLISIS DE CADA COMPONENTE.....	74
1.- ENTORNO DE CONTROL.....	74
2.- EVALUACION DE RIESGOS	77
3.- ACTIVIDADES DE CONTROL	79
4.- INFORMACION Y COMUNICACIÓN	80
5.- SUPERVISION	83
INFORME COSO II y III.....	84
CAPÍTULO VI	89
COMPARACIÓN. APLICACIÓN DEL INFORME COSO EN EL ESTADO Y CÓMO SE APLICA EN EL DEPARTAMENTO CONTABLE.	89
APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE COSO EN EL ESTADO.....	89
ANÁLISIS DE CADA COMPONENTE CON SUS PRINCIPIOS.....	90
PRIMER COMPONENTE: AMBIENTE DE CONTROL.....	90
SEGUNDO COMPONENTE: EVALUACIÓN DE RIESGOS	91
TERCER COMPONENTE: ACTIVIDADES DE CONTROL	93
CUARTO COMPONENTE: INFORMACIÓN Y COMUNICACIÓN	95
QUINTO COMPONENTE: SUPERVISIÓN	96
ENCUESTA.....	97
AMBIENTE DE CONTROL	97
EVALUACION DE RIESGOS	98



Universidad de la Defensa Nacional
Centro Regional Universitario Córdoba – IUA – El Control Interno en una

Oficina Estatal

INFORMACIÓN Y COMUNICACIÓN	98
SUPERVISIÓN	98
CONCLUSIÓN.....	100
BIBLIOGRAFIA	104
ANEXOS.....	106



Universidad de la Defensa Nacional
Centro Regional Universitario Córdoba – IUA – El Control Interno en una

Oficina Estatal

DEDICATORIA

A mi esposo, Gustavo, mi gran amor, que siempre me alienta a seguir, él es mi motor.

A mi hija, María Sofía, que cambió mi vida.



Oficina Estatal

Universidad de la Defensa Nacional
Centro Regional Universitario Córdoba – IUA – El Control Interno en una

AGRADECIMIENTOS

Al Contador Oscar Quinteros,
Jefe del Departamento Contable de la
I Brigada Aérea El Palomar,
por el apoyo brindado en la realización
de la estructura y contenido de este trabajo.



RESUMEN DEL PROYECTO

El presente trabajo se realizó a partir del interrogante de cómo es el procedimiento para controlar las oficinas públicas del Estado, por eso se eligió como ejemplo el Departamento Contable de la I Brigada Aérea, donde se estudiaron los procedimientos de control a los que responde su actividad, por ser un área sensible donde se manejan fondos públicos.

Consta de seis capítulos, en el primero, se presenta la Oficina Estatal, se describe su organización, tareas, divisiones, encuadre legal y cuál es el tipo o tipos de controles a los que está expuesta.

En el segundo, se analizan los aspectos legales, bajo qué ley se rigen los controles que aplica, el alcance de la auditoría interna y la Visión Sistémica, con lo que esta implica, que es la misma que aborda la misma ley.

En el tercero, se presentan las Fases de auditoría en particular, según lo propone y reglamenta la SIGEN, cómo deberían ser cada una de estas fases con sus etapas y procedimientos.

El cuarto, nos muestra algo más específico, como son las circulares internas que rigen los procedimientos internos propios de la fuerza, es decir, como deben ser las auditorías y controles que la Fuerza Aérea realiza sobre sus oficinas, en especial en el caso estudiado.

El quinto, da un pantallazo de los nuevos conceptos de Control Interno estudiados y explicados en el informe COSO en sus tres versiones.

Por último, en el capítulo sexto se exhibe la aplicación de los 17 principios de COSO en el ámbito público a través de la norma 2420 de la SIGEN. Además se explica a través de un cuestionario cómo se aplican las herramientas de COSO en el ámbito físico de la Oficina Estatal.

El trabajo culmina con la conclusión y da respuesta a la pregunta inicial, que originó la investigación.



GLOSARIO

Administración de Operaciones: «el término se refiere al diseño, la operación y el control del proceso de transformación que convierte los recursos como mano de obra y materias primas, en bienes o servicios que se venden a los clientes» (ROBBINS-COULTER 2005)¹. Por lo tanto cuando hablamos de operaciones nos referimos a todos estos procesos de transformación, de manufactura, de agregado de valor.

AGN: siglas que refieren a la Auditoría General de la Nación que depende del Congreso de la Nación.

Circulares: una circular es una orden que un personal superior dirige a sus subalternos. En este caso las circulares refieren a un conjunto de normas que se dictan para tener en cuenta dentro del organismo que se trate, por ejemplo, en este trabajo se consultaron y estudiaron las circulares administrativas (CA) dictadas por la Dirección General de Administración y Finanzas respecto al control interno, de todas las dependencias bajo su cargo, como es el caso particular del Departamento Contable de la I Brigada que se toma como ejemplo.

COSO: son sus siglas en inglés «*Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission*», Comité de organizaciones patrocinadoras de la Comisión Treadway de los EE.UU. Este comité tiene la función de elaborar un informe sobre el Control Interno, y establece lo que debe hacerse para prevenir los fraudes financieros.

DGAy F: siglas que refieren a la Dirección General de Administración y Finanzas.

Directivas: según el Diccionario de la Real Academia Española «DRAE», es una norma o conjunto de normas e instrucciones que se establecen o se tienen en cuenta al

¹ ROBBINS, Stephen P, COULTER, Mary. “ADMINISTRACIÓN”. *Capítulo 19, página 490*. 8va edición. Editorial Pearson Prentice Hall. México 2005.



proyectar una acción o un plan. En este trabajo se consultaron distintas directivas emitidas por el JEMGFA es decir, «su Jefe máximo» sobre temas pertinentes, tales como la directiva N°5 del año 1996, que trata sobre suplementos, compensaciones, etcétera.

Economía: el DRAE la define como la administración eficaz y razonable de los bienes.

Eficacia: según el DRAE es la capacidad de lograr el efecto que se desea o se espera. En este trabajo se utiliza para referirse al logro de los objetivos propuestos.

Eficiencia: es el logro de los objetivos utilizando la menor cantidad de recursos disponibles.

Ente: conforme el art. 9 de la ley 24156, «entidad» es toda organización pública con personalidad jurídica y patrimonio propio.

Evidencia: según el DRAE, es la certeza clara y manifiesta de la que no se puede dudar. En este trabajo se utiliza con esa acepción, en donde una evidencia es una certidumbre de la ocurrencia o no, de algún hecho.

FAA: Fuerza Aérea Argentina.

Fuente de Financiación n° 13: el Estado financia su actividad con dos tipos de recursos, por un lado tenemos la Fuente de financiación n° 11 que es aquella que proviene de lo recaudado «impuestos por ejemplo», por otro lado tenemos las dependencias que generan sus propios recursos, que tienen la capacidad de recaudar por si mismas los recursos que obtiene para funcionar y ésta es la Fuente de financiación n°13. Un ejemplo de esto sería en la Fuerza Aérea, un Barrio Aeronáutico, que obtiene recursos de por ejemplo el cobro de alquileres, expensas y con esos recursos hace frente a sus gastos.

Jefe de Organismo: se refiere al Jefe de la Unidad Militar. En el caso de la tesis corresponde al Jefe de la I Brigada Aérea El Palomar.

JEMGFA: Jefe del Estado Mayor General de la Fuerza Aérea.



Jurisdicción: conforme la ley 24.156, son jurisdicciones institucionales: el Poder Legislativo, el Poder Judicial, el Ministerio Público, Presidencia de la Nación, Jefatura de Gabinete de Ministros, los Ministerios y las Secretarías del Poder Ejecutivo Nacional; y son jurisdicciones administrativo-financieras el Servicio de la Deuda Pública y las Obligaciones a cargo del Tesoro.

Ley 19101: Ley del Régimen del Personal Militar.

MAPO: Manual Aeronáutico de Procedimientos Orgánicos. Cada organismo de la FAA tiene un manual de este tipo, por ejemplo el MAPO 30 es el que contiene todos los procedimientos orgánicos de la I Brigada Aérea.

Medición de desempeño: es el resultado de una actividad o de un proceso; cuando se mide el desempeño, se tiene en cuenta el logro o la finalización, el resultado de esa actividad o proceso. Aplicado al desempeño de un empleado lo que se mide es el resultado que logra con su actividad y en ello lo que influye es su capacitación, su dedicación, formalidad y cumplimiento, por ejemplo si llega temprano cada día, si no falta, si pone empeño, etcétera.

Normas de Auditoría Interna: son los preceptos dictados por la SIGEN, como competencias propias que le otorga la ley 24156. Además su responsabilidad radica «en el cumplimiento y en la supervisión, de su observancia».

Plan: según el DRAE es la «intención o proyecto». Un plan se elabora para lograr un fin, incluye pasos a seguir hasta lograr el objetivo.

Planeamiento: el DRAE lo define como «la elaboración o establecimiento de un plan».

Resoluciones: una resolución administrativa la dicta el responsable de un servicio público, y contiene las disposiciones de ese servicio público que son obligatorias, generales, por ejemplo las resoluciones de la AFIP, o en este caso del trabajo que se consultaron resoluciones que dicta la SIGEN, por ejemplo «la n° 152 SGN» que trata y aprueba las normas de auditoría interna.



Riesgo: de acuerdo al DRAE es la contingencia o proximidad de un daño. Es la posibilidad de que ocurra una contingencia.

SAC: «Servicio Administrativo Contable», es el Departamento contable en sus siglas técnicas.

SIDIF: siglas que refieren al Sistema Integrado de Información Financiera.

SIGEN: siglas que refieren a la Sindicatura General de la Nación, dependiente del Poder Ejecutivo de la Nación.

Sinergia: según el DRAE es la “acción de dos o más causas cuyo efecto es superior a la suma de los efectos individuales”. El término proviene del griego «sinergo» que significa «trabajo en conjunto». Refiere a la importancia del trabajo en conjunto que es mucho mejor y más efectivo que la suma de las partes.

UAI: Unidades de Auditoría Interna. Son entidades creadas en cada Jurisdicción que dependen del Poder Ejecutivo Nacional, encargadas del Control Interno. Están coordinadas técnicamente por la SIGEN y dependen de la autoridad superior de cada organismo.

Visión Sistémica: es la forma de ver y analizar una organización como un sistema, que actúa e interactúa en un medio ambiente «compuesto por varias partes que hacen al todo».



Universidad de la Defensa Nacional
Centro Regional Universitario Córdoba – IUA – El Control Interno en una

Oficina Estatal

OBJETIVOS Y ALCANCE DEL TRABAJO

Objetivo General

“Analizar, Describir y Comparar los procedimientos de Auditoría Interna en una Oficina Contable del Estado”

Objetivos Específicos

- Describir procedimientos de Control Interno.
- Conocer de qué forma el Estado audita sus dependencias.
- Conocer cuáles son los diferentes tipos de control que el Estado utiliza para auditar sus dependencias.
- Comparar con los procedimientos de Auditoría Interna en el ámbito privado (Informe COSO)

Alcance del trabajo

El proyecto tiene un alcance de tipo organizacional, con visión sistémica, es decir se toma como ejemplo el departamento contable, sin perder de vista que es parte de un todo, parte de una institución de carácter militar (Fuerza Aérea Argentina) que no escapa a los controles internos que en cada área se realizan.



INTRODUCCIÓN

El control Interno o Auditoría Interna es necesario en cualquier organización.

Controlar es verificar por distintos medios el curso del trabajo, controlar es verificar que se cumplan los objetivos y la finalidad de la organización, con el propósito de corregir los desvíos y poder cumplir de esta manera con las tareas de forma eficaz y eficiente.

El Estado como institución debe ser controlado justamente porque sus fines son los de la sociedad: proveer salud, educación, justicia, seguridad, defensa, etcétera. De allí que tiene que manejar recursos que obtiene de la sociedad en su conjunto y es por eso que debe rendir de forma clara y precisa que hace con esos recursos.

Ildarraz, Zarza Mensaque y Viale definen al control como “... la función que consiste en la orientación, dirección y corrección de la conducta funcional de los órganos estatales...”²

La Fuerza Aérea Argentina como Institución que pertenece al Estado, en su área de defensa no escapa a estos controles, más aún aquellas oficinas y dependencias donde se maneja efectivamente el dinero, para poder cumplir con su misión de defensa aeroespacial.

Para poder cumplir esta misión de defensa, la FA se vale de recursos: materiales, humanos y económicos. Y es por esta razón que debe ser controlada, para verificar que esos recursos se utilicen correctamente.

Este trabajo de investigación pretende conocer cuáles son los procedimientos y los tipos de control que tiene el Departamento contable de una Unidad Militar.

² ILDARRAZ, Benigno; ZARZA MENSAQUE, Alberto y VIALE, Claudio, Derecho Constitucional y Administrativo, Ediciones Eudecor. Córdoba, 1999, pág. 497.



Describir los procesos, reglamentaciones y comparar con los nuevos conceptos de control interno en el ámbito privado (informe COSO), con el fin de realizar observaciones y sugerir propuestas.

MARCO TEÓRICO

El presente trabajo pondrá su foco en el conocimiento y descripción de los procedimientos de Control Interno dentro del Estado, procesos necesarios para llevar a cabo las auditorías internas, detectar desvíos y encauzar los trabajos de forma eficaz «logrando las metas propuestas por la oficina en cuestión» y eficiente «conseguirlo con la menor cantidad de recursos y en el menor tiempo posible».

Para su realización se trabajará con las normas vigentes en este tema, a saber:

- .- ley 24156 de Administración financiera y de los sistemas de control del sector público nacional.
- .- Manual de Control Interno Gubernamental, de la Sindicatura General de la Nación.
- .- Manual de “Los nuevos conceptos de Control Interno (Informe COSO) de Coopers y Lybrand
- .- Circulares N° 43 y 56 de la Fuerza Aérea, donde se establecen los procedimientos internos de control.
- .- MAPO 30 (Manual Aeronáutico de Procedimientos Orgánicos).

Además, para el desarrollo del presente trabajo se utilizaran conceptos como:

- .- Control: «el proceso de ejercitar una influencia directiva o restrictiva sobre las actividades de un objeto, organismo o sistema» Manual de Auditoría N°5 (2011)³.

³ MANUAL DE AUDITORIA. Informe No. 5 del área de auditoría. Centro de Estudios Científicos y Técnicos (CECYT), de la FACPCE.



Universidad de la Defensa Nacional
Centro Regional Universitario Córdoba – IUA – El Control Interno en una

Oficina Estatal

.- Auditoría: «es una función de control porque su acción se dirige a influenciar un sistema en sentido restrictivo o directivo» Manual de Auditoria N° 5 (2011).

Además de la normativa vigente en este tema, se trabajará con entrevistas a responsables y observación en el lugar.



CAPÍTULO I

PRESENTACIÓN DE LA OFICINA ESTATAL: DEPARTAMENTO CONTADURÍA DE LA I BRIGADA

El Departamento Contable que se toma como ejemplo para describir los procedimientos de control interno en el Estado, pertenece a la I Brigada Aérea, situada en El Palomar, partido de Morón, en la provincia de Buenos Aires.

Según el organigrama que se ha establecido en esta unidad militar (ANEXO I), el Departamento Contable ocupa un lugar preponderante dentro de ella debido a la importancia que tiene, ya que maneja todo lo referido a pagos, ejecuciones presupuestarias, tesorería, etcétera, manejando de esta manera dinero en efectivo perteneciente al Estado, distribuyéndolo de acuerdo a las actividades que lleva a cabo la Brigada Aérea y conforme al presupuesto anual nacional.

ORGANIZACIÓN

Actualmente cuenta con 18 personas que trabajan en los distintos cargos que tiene el Departamento Contable, en sus diferentes divisiones.

El Departamento Contable, de acuerdo al MAPO 30 (2015)⁴ tiene la siguiente tarea:

“Organizar, ejecutar y supervisar la contabilidad de todos los fondos asignados a la unidad, como así también de las siguientes unidades alojadas de la guarnición aérea el palomar: Barrio Aeronáutico El Palomar, Grupo 3 de Comunicaciones, Dirección de Asuntos Antárticos, Dirección de Meteorología Militar y Subdirección de Contrataciones El Palomar”

⁴ MAPO 30, página 12. Edición 2015 de la Fuerza Aérea Argentina.



Como puede verse en la tarea asignada al Departamento, no solo está el ocuparse de los asuntos contables de la I Brigada, sino también de algunas de las Unidades Alojadas en la misma. Cabe aclarar que Unidad Alojada, son aquellas Unidades Militares con su propia estructura organizativa, departamentos, divisiones, personal que se manejan aparte de la I Brigada, y que no pertenecen a ella, pero que se encuentran alojadas físicamente dentro de su predio.

DESCRIPCIÓN DE TAREAS

Este Departamento, de acuerdo a la tarea asignada por Manual «todas sus actividades están reglamentadas», cuenta con Divisiones que tienen sus propias tareas y funciones, a saber:

División Tesorería: su tarea es: «centralizar las recaudaciones y realizar los pagos, transferencias y reintegros que corresponden al organismo» (MAPO 30)⁵.

Entre las funciones está la de recibir y recaudar fondos para realizar los pagos que se ordenan por escrito por el Jefe del Organismo. Realizar los pagos a través de cheques. La recaudación y remisión de los fondos de la Fuente de financiación n° 13. Manejar la Cuenta Corriente oficial, que funciona a la Orden conjunta del Jefe de Organismo y del Jefe del SAC, cumplir con cualquier función que sea inherente a la tarea asignada.

División Liquidaciones, su tarea: «controlar, registrar y liquidar todo lo atinente a gastos en personal y otros gastos que hacen al funcionamiento del organismo y que cuentan con la debida autorización legal y reglamentaria» (MAPO 30)⁶.

⁵ MAPO 30. Página 12. Edición 2015 de la Fuerza Aérea Argentina.

⁶ MAPO 30. Página 12. Edición 2015 de la Fuerza Aérea Argentina.



Entre las funciones de esta división está recibir los ajustes de haberes que provienen de la Dirección General de Administración y Finanzas. Interviene en el Control de la liquidación de sueldos, compensaciones, suplementos, etcétera, de todo el personal de la Unidad y Organismos Alojados facilitando al Departamento Personal los ajustes para el control de los mismos, cumpliendo las responsabilidades establecidas por la Directiva N° 5/96 del JEMGFA «suplementos, compensaciones, retroactivos, etcétera».

También es inherente a su tarea la función de comunicar las novedades que puedan surgir sobre bloqueo de haberes por motivos de bajas, fallecimientos, retiros, etcétera. Estos bloqueos se informan a la DGA y F «Dirección General de Administración y Finanzas», a la dirección contable con el fin de que no se paguen los haberes.

Se encarga de liquidar los gastos extraordinarios según la ley 19101 en concepto de gastos de entierro y luto, compensación por fallecimiento, cambio de destino, seguro de vida, etcétera, confecciona las fichas de los seguros de vida del personal de la Unidad y los Organismos Alojados.

División Contabilidad y Sistemas, siendo su tarea:

«Registrar sistemáticamente todas las transacciones que produzcan y afecten la situación económica-financiera del organismo. Confeccionar las rendiciones de cuentas correspondientes a los fondos recibidos y/o recaudados por el organismo y elevarlos a la Dirección General de Administración y Finanzas, de acuerdo a las normas establecidas» (MAPO 30)⁷.

Son sus funciones confeccionar los libros Diario Analítico, Mayor Analítico, Garantías y Balance.

⁷ MAPO 30. Página 13. Edición 2015 de la Fuerza Aérea Argentina



Interviene en el proceso de ejecución presupuestaria, el cual está incorporado en el «SIDIF» Sistema Integrado de Información Financiera. Arma las rendiciones de cuentas, de acuerdo a las generalidades y plazos que le marca la CA 8/98 de la DGA y F. Confecciona la Cuenta de Inversión para realizar los cierres parciales y cierres de cuentas al finalizar el ejercicio.

Abastece de información al Sistema Integrado de Información Patrimonial como herramienta del registro contable patrimonial de bienes normado por la CA 49/06 de la DGA y F. También lleva la contabilización y los trámites referidos a los depósitos en garantía. Como toda otra función inherente a su tarea.

ENCUADRE LEGAL

La Fuerza Aérea Argentina y todas sus unidades están inmersas dentro del Estado Nacional, de acuerdo a lo que describe el artículo. 8° de la ley 24156. Por lo tanto, el marco normativo y rector de la 1° Brigada Aérea en materia de su gestión económica financiera, se encuadra dentro de lo que prevé la ley 24156 y su decreto reglamentario 1344/07.

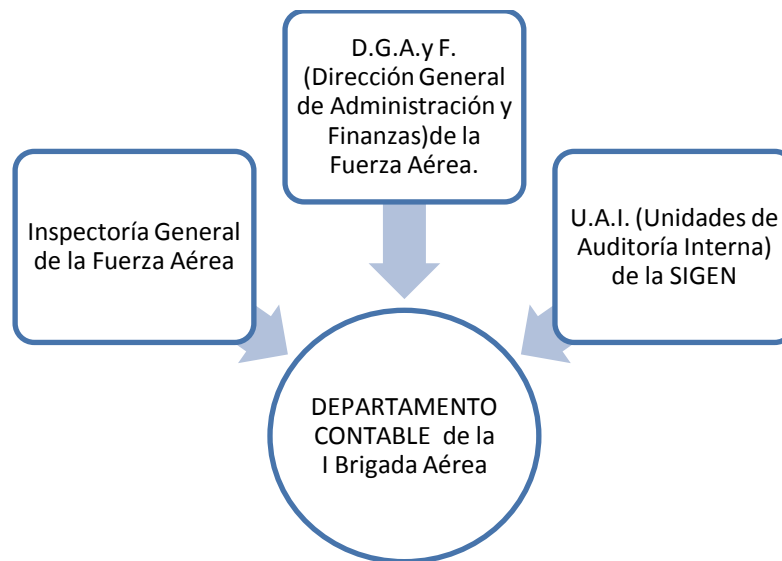
El organismo administrativo y órgano rector en esta área, dentro de la subjurisdicción 381 FAA, es la Dirección General de Administración y Finanzas quien emite además normas interpretativas y dicta las circulares administrativas en materia de administración financiera a cumplir por todos los órganos contables dentro de cada unidad.

De allí que sea la misma Dirección General quien también tenga su propio plan de auditoría anual, a los fines de efectuar los controles de cumplimiento de las normas vigentes, y realizar las correcciones en los desvíos que se produzcan.

Pero además de la Dirección General de Administración y Finanzas, el Departamento Contable es auditado por la Inspectoría General de la Fuerza Aérea, es decir, dentro de la misma fuerza son dos las vías por las que es auditada, la principal que es la Dirección General, luego por la Inspectoría.

En el marco del control interno, como oficina estatal perteneciente al poder ejecutivo nacional, es controlada por una «UAI» Unidad Auditoria Interna de la SIGEN, todo lo cual se desarrollará a lo largo de este trabajo.

DIFERENTES CONTROLES INTERNOS DEL DEPARTAMENTO CONTABLE



QUE ES EL CONTROL. TIPOS DE CONTROL Y ENCUADRE DEL DEPARTAMENTO CONDURIA EN EL TIPO ESTUDIADO.



El control «es el proceso que consiste en supervisar las actividades para garantizar que se realicen según lo planeado y corregir cualquier desviación significativa» (ROBBINS, COULTER 2005)⁸.

La importancia del control radica en que en toda organización se puede planificar muy bien cuáles son los pasos o las actividades que se llevaran a cabo para cumplir los objetivos, se puede implementar todo eso correctamente, pero eso no quiere decir que no ocurran desvíos o problemas en el transcurso, es por esto que se necesita del control, para poder evaluar de forma permanente como van las actividades, las operaciones de que se trate, si se están cumpliendo los objetivos, si se trabaja de acuerdo a las normas y reglamentos vigentes, y permite poder encauzar todo aquello que se haga de acuerdo a lo planeado o que no permita lograr lo que se propone la organización.

Luego tenemos el enfoque CUSHING «citado en el Informe de Auditoria n°5»⁹ quien define al control como “el proceso de ejercitar una influencia directiva o restrictiva sobre las actividades de un objeto, organismo o sistema”. La influencia es directiva cuando se intenta producir un determinado resultado y restrictiva cuando se intenta que no se produzca ese resultado.

Por otro lado, y siguiendo las enseñanzas de AGUSTIN DE SORIA (2011) en el ámbito del Sector Público y por sus características que lo distinguen del Sector Privado, el concepto de control toma especial importancia, dado que la Constitución Nacional designa al Congreso de la Nación a “fijar anualmente el Presupuesto de la Administración de la Nación” y determinar si se ha cumplido con los gastos que autoriza el presupuesto, si se ha realizado ese gasto conforme a las normas y leyes y de

⁸ ROBBINS, Stephen P, COULTER, Mary. “ADMINISTRACIÓN”. Capítulo 18, página 458. 8va edición. Editorial Pearson Prentice Hall. México 2005.

⁹ MANUAL DE AUDITORIA. Informe No. 5 del área de auditoría. Página 39. Centro de Estudios Científicos y Técnicos (CECYT), de la FACPCE.



esta manera se establece “el Control de la legalidad y el Gasto”. Por lo tanto el Control es de naturaleza administrativa y se limita a verificar que se cumpla con la rendición de cuentas por parte del ejecutivo.

El control recae sobre los actos y hechos administrativos. Siguiendo con AGUSTIN DE SORIA (2011)¹⁰ podemos distinguir distintos tipos de control:

- ❖ Según el momento en que se lleva a cabo:
 - Preventivo: cuando tiene lugar antes que ocurran los hechos.
 - Concomitante o Continuo: tiene lugar mientras se lleva a cabo los hechos y actos de la gestión.
 - Ulterior o Crítico: cuando se verifica una vez que ocurrieron los hechos y se analizan los resultados de la gestión administrativa, determinando causas de los desvíos y tratando de reencauzar la gestión.
- ❖ Según el órgano que ejerce el control
 - Interno: cuando es realizado por el mismo órgano que realiza la gestión.
 - Externo: es realizado por un órgano administrativo externo al que realiza la gestión.
- ❖ Según el alcance:
 - Legal o Formal: cuando se verifica si se actuó conforme a las normas y a la ley
 - Sustancial o de Mérito: cuando lo que se verifica es:
 - ◆ Si se realizó en la oportunidad debida
 - ◆ Eficiencia: si se prestaron los servicios utilizando la menor cantidad de recursos disponibles.
 - ◆ Eficacia: si se cumplieron los fines perseguidos.

¹⁰ AGUSTIN DE SORIA, María. “Finanzas y Contabilidad Pública” Guía de Estudio del Instituto Universitario Aeronáutico. Capítulo 3. Página 220 y ss. Impresión marzo 2011.



- ◆ Efectiva: si el servicio prestado fue verdadero y real

En la Administración Pública Nacional, el control Externo es llevado a cabo por el Poder Legislativo, a través de la Auditoría General de la Nación, sobre los actos y hechos que lleva a cabo el Poder Ejecutivo Nacional que es quien ejecuta el presupuesto y debe dar cuenta de ello por ser Hacienda Pública. La Auditoría General de la Nación realiza un control posterior, y puede hacerlo hasta vencido los 10 años.

El Control Interno, definido en la norma 2420 «Normas Generales de Control Interno para el Sector Público Nacional», como:

... “el proceso llevado a cabo por las autoridades superiores y el resto del personal de la entidad, diseñado con el objetivo de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de los objetivos organizacionales -tanto en relación con la gestión operativa, con la generación de información y con el cumplimiento de la normativa”

Aquí, quien lo lleva a cabo es el Poder Ejecutivo que controla sus propios actos, y lo hace a través de la Sindicatura General de la Nación, que es el organismo que realiza ese control sobre el corto plazo, es decir, hasta un año vencido. Son estos procedimientos los que se verán, más los propios de la Fuerza Aérea, para ver cómo se lleva a cabo la auditoría interna en el Departamento Contaduría, de la I Brigada Aérea.

Como puede verse a lo largo de este punto se habla de lo que es el control y en especial se aclara que el estudio de este trabajo es sobre las normas de control interno, aplicadas en el ámbito del Departamento Contable de una Unidad Militar. Ahora bien, muchas veces suele utilizarse como sinónimos los términos de control interno y auditoría interna. Para ser más específicos se dirá que control interno, o mejor dicho, las actividades de control interno son aquellas que tienden a realizarse día a día en todos los ámbitos de la organización, más aun cuando se vean los conceptos del informe COSO se verá que éste trata al control interno como las actividades que se realizan desde la más alta gerencia hasta el último operario, todo eso sobre las actividades y operaciones



diarias, con la finalidad de descubrir cuáles son las áreas críticas, los riesgos, y poner en práctica los planes de acción para mitigarlos o corregirlos.

Por su lado, por auditoria interna, se entiende a aquellas actividades de control específicas, y no son de todos los días, sino de una parte de aquello que se audita para ver si se están cumpliendo las normas, los objetivos. En conclusión, la auditoria es una especie de control. Pero a los fines de este trabajo, lo que se trata de averiguar, de conocer, son los procedimientos del control interno o auditoria interna que realiza la institución «Fuerza Aérea en este caso» de sus propias oficinas y actividades, es decir, que se utilizaran los términos control interno y auditoria interna indistintamente referenciando lo mismo, que son los controles que el Poder Ejecutivo realiza sobre sus propias dependencias.



CAPÍTULO II.

ASPECTOS LEGALES

LEY 24156: LEY DE ADMINISTRACIÓN FINANCIERA Y DE LOS SISTEMAS DE CONTROL DEL SECTOR PÚBLICO NACIONAL

La presente ley fue sancionada en el año 1992 y está reglamentada por el decreto 1344/2007.

Esta ley es la que da encuadre a la organización de toda la administración financiera del Estado y sus órganos y la forma en que se controla. De ahí que es muy importante conocer su contenido, porque de él se desprenden la reglamentación en general y en particular de este tema.

Antes de comenzar por analizar lo que la ley establece en materia de control, se repasará brevemente las disposiciones generales, a fin de entender las particulares. En su artículo 5 la ley divide a la Administración financiera en cuatro sistemas, todos interrelacionados:

- Sistema presupuestario
- Sistema de crédito público
- Sistema de tesorería
- Sistema de contabilidad

Cada sistema cuenta con un órgano rector, los sistemas presupuestarios, de tesorería y de contabilidad están regidos por la Secretaría de Hacienda, y el sistema de crédito público, por la Secretaría de Finanzas.

En lo que respecta a los controles, la ley establece en su artículo 7 que la Sindicatura General de la Nación y la Auditoría General de la Nación serán los órganos rectores de los sistemas de control interno y externo, respectivamente.



En su artículo 8 dictamina que es de aplicación en todo el Sector Público Nacional, a saber:

- Administración Nacional, conformada por la administración central «aquí se encuentra la FAA» y los organismos descentralizados.
- Empresas y Sociedades del Estado.
- Entes públicos excluidos de la Administración Nacional, donde el Estado tenga poder de decisión.
- Fondos fiduciarios integrados con bienes o fondos del Estado Nacional.

La ley también aclara en su artículo 9 qué se entiende por Jurisdicción y qué se entiende por entidad; una entidad es toda organización pública con personería jurídica y patrimonio propio y jurisdicción son cada una de las siguientes unidades:

- institucionales: poder legislativo, poder judicial, Ministerio Público, Presidencia de la Nación, Jefatura de Gabinete y Secretarías del poder ejecutivo nacional;
- administrativo-financieras: servicio de deuda pública y obligaciones a cargo del tesoro.

SISTEMA DE CONTROL INTERNO

La ley en las disposiciones bajo este título, crea la Sindicatura General de la Nación «SIGEN» con personería jurídica propia, autarquía administrativa y financiera dependiente del Presidente de la Nación.

La SIGEN realiza el control interno de las jurisdicciones que componen el Poder Ejecutivo Nacional, organismos descentralizados, Empresas y Sociedades del Estado que de él dependen, es decir, implica todo lo que abarca el artículo 8 de esta ley.

El Sistema de Control Interno queda conformado de este modo: la SIGEN como órgano normativo, de supervisión y coordinación, y de este órgano se desprenden las



Unidades de Auditoría Interna «UAI» que serán creadas en cada jurisdicción y entidades que dependen del Poder Ejecutivo Nacional. Si en alguna entidad o jurisdicción de las establecidas en el artículo 8 no se justifica la presencia de una UAI - por ser pequeñas-, la SIGEN asignará funciones de Auditoría Interna a otra UAI dentro de la jurisdicción respectiva, la que debe elaborar un plan anual de trabajo.

Estas Unidades, deben informar a la SIGEN la falta de cumplimiento de cualquiera de las normas que rigen los Sistemas de Control Interno y Administración Financiera.

1. Cómo se organiza la SIGEN

Está a cargo de un Sindico General de la Nación, designado por el Poder Ejecutivo Nacional y depende directamente del Presidente de la Nación, y es asistido por tres síndicos adjuntos.

2. son funciones de la SIGEN:

1. Dictar y aplicar normas de control interno.
2. Emitir y supervisar la aplicación de esas normas en las UAI.
3. Puede coordinar con estudios profesionales de auditores independientes, la realización de auditorías financieras, de legalidad y de gestión, investigaciones especiales, como la evaluación de programas, proyectos y operaciones.
4. Vigilar el cumplimiento de las normas de la Contaduría General de la Nación.
5. Supervisar el funcionamiento del todo el sistema de control interno.
6. Fijar los requisitos de calidad técnica para el personal de las UAI.
7. Aprobar planes anuales de trabajo, supervisar su ejecución y resultado.
8. Comprobar que se ponga en práctica las observaciones y recomendaciones de las UAI.
9. Asesorar al Poder Ejecutivo Nacional y a las autoridades que lo requieran en materia de control interno.
10. Puede requerir de la Contaduría General de la Nación la información que considere necesaria para sus actividades de control, tiene acceso a todos los documentos.



3. Deber de informar:

1. Al Presidente de la Nación
2. A la Auditoría General de la Nación «por ser un órgano externo de control»
3. A la opinión pública

4. Cómo es el control

Se establece que la Auditoría interna es un servicio a la organización y que consiste en el examen posterior de las actividades financieras y administrativas. Agregando a este punto el decreto reglamentario que serán examinadas las actividades, procesos y resultados.

El control será integral e integrado «art. 103», abarca los aspectos presupuestarios, económicos, financieros, patrimoniales, normativos y de gestión. Debe evaluar los programas, proyectos y operaciones y debe estar fundado en criterios de economía, eficiencia y eficacia.

BREVE RESEÑA DEL CONTROL EXTERNO S/LEY 24156

El artículo 116 de la ley crea la Auditoría General de la Nación «AGN» como ente de control externo del Sector Público Nacional, dependiente del Congreso de la Nación.

Es de su competencia: el control externo posterior de la gestión presupuestaria, económica, financiera, patrimonial, legal, así como el dictamen sobre los estados contables financieros de la Administración Central, organismos descentralizados, Empresas y Sociedades del Estado, entes reguladores de los servicios públicos, Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires y los entes privados adjudicatarios de procesos de privatización, en cuanto a las obligaciones emergentes de los respectivos contratos.



También puede extender su competencia a las entidades públicas no estatales o a las de derecho privado en cuya dirección y administración tenga responsabilidad el Estado Nacional.

NORMAS DE CONTROL INTERNO GUBERNAMENTAL. PARTE GENERAL

Como se ha reseñado, de acuerdo a la ley 24156, es la SIGEN (Sindicatura General de la Nación) la encargada de dictar las normas de control interno, como así también de llevar a cabo esos procedimientos de control. Estas normas de control interno están contenidas en el Manual de Control Interno Gubernamental y en las distintas resoluciones que dicta internamente, todo lo cual pretende ser una guía para evaluar los controles internos, y sus normas están basadas y dictadas de acuerdo a las normas generales de la Sindicatura General de la Nación.

Este Manual de Control Interno toma además los conceptos que propone el informe COSO, que como veremos más adelante es un informe extenso donde se desarrollan las nuevas tendencias en materia de control interno, proporcionando distintas herramientas, que se verán a lo largo de este trabajo.

Anualmente la SIGEN elabora los «Lineamientos para el planeamiento de la SIGEN y de las UAI» y el «Mapa de Riesgos del Sector Público Nacional», los que se deben tener en cuenta a la hora de planificar las auditorías internas del sector público nacional.

Analizando un poco los contenidos del Manual, se puede ver que la Auditoría Interna es un servicio a toda la organización y consiste en el examen posterior de las actividades financieras y administrativas de las entidades de la ley 24156. Es un mecanismo de seguridad para la autoridad superior.

La Auditoría Interna de esta manera, es la evaluación periódica de:

1. La eficacia, la eficiencia y la efectividad del sistema de Control Interno.



2. Del resultado de la gestión de la organización auditada donde se mide eficiencia, eficacia, economía y transparencia:
 - ◆ En el cumplimiento de los objetivos y las metas.
 - ◆ En cómo se utilizan los recursos públicos y se ejecutan las tareas.
 - ◆ En el cumplimiento de las normas y lineamientos de políticas del ente auditado.
3. De los procesos críticos, observando las deficiencias e irregularidades, estableciendo las causas y recomendando medidas correctivas.

Pero la Auditoría no es así porque si, la auditoría controla y tiene la finalidad de corregir, por esto el Manual de Control Interno Gubernamental, junto a la resolución de la SIGEN n° 152, establecen los propósitos que debe tener la Auditoría interna que son:

1. Incentivar la medición y comparación de objetivos, resultados y metas. Debe tender a que desde la organización auditada y los procedimientos para llevar a cabo el control, logren medir y comparar si se cumplió con los objetivos y metas planteadas, eso midiendo los resultados de la gestión y comparándolos.
2. Difundir la planificación institucional. Bien se sabe que al planificar se marca un camino a seguir, para armar el presupuesto y luego para controlar que se haya ejecutado de acuerdo a lo planificado. Planificar el gasto, ayuda luego a ejecutarlo con eficiencia y eficacia.
3. Promover el Control Interno eficaz. Un control eficaz sería aquel que permita detectar los desvíos, corregirlos, desalentar el cometido de actos ilícitos y observar que se cumplan los actos de acuerdo a las normas vigentes,
4. Asegurar el cumplimiento de la normativa vigente.
5. Determinar costos en la operación. Fomentar que se implemente un buen sistema de costos a fin de realizar las actividades propias con economicidad, reduciendo el gasto.
6. Difundir la utilización de sistemas de medición de desempeño y toma de decisiones. Todo esto a través del tablero de control de mando, de esta manera, se



puede ir midiendo el curso de la gestión con pautas que permitan detectar errores y corregirlos.

7. Promover la cultura de «rendición de cuentas». La auditoría interna tiende con este propósito a incentivar la responsabilidad por la gestión de los recursos públicos, a dar publicidad de los actos a través de la transparencia y desalentar de esta manera la ilegalidad.

ALCANCE DE LA AUDITORÍA INTERNA

La auditoría interna debe ser integral, comprender todos los aspectos de la organización auditada, tales como la debida protección de los activos y demás recursos. Debe verificar la existencia de controles para detectar y disuadir las acciones irregulares. Examinar la correcta aplicación de la normativa vigente, la confiabilidad e integridad de la información emitida. Evalúa la eficacia en todas las áreas, la economía y eficiencia en todos los procesos operativos.

El campo en el que controla la auditoría se extiende a todo proyecto, nivel, función, sector, unidad, programa, actividad, etcétera. Considerando todo el funcionamiento en conjunto «Manual de Control Interno Gubernamental».

Por ejemplo, cuando hablamos de control interno en el caso estudiado -el Departamento Contable de la I Brigada- los procedimientos deberían abarcar a todo el departamento, todas sus funciones, proyectos, actividades, etcétera. Teniendo en cuenta que es un área tan sensible por manejar fondos del Estado, y por esta misma razón están atados a normas, a circulares que marcan sus actividades, los controles deben ser integrales, para que nada quede al azar y brinde de esta manera una actividad transparente.

PRINCIPIOS DE LA AUDITORÍA



Según resolución 152/02 SGN «Normas de auditoría interna de la SIGEN» las condiciones que se deben reunir para realizar la auditoría interna son:

1. Independencia y Objetividad: el auditor debe mantener independencia de criterio, desarrollar su trabajo con imparcialidad y objetividad al emitir juicio en sus informes. La independencia de criterio supone una actitud mental con elevado sentido ético, respetando ante todo la verdad y siendo consciente de la responsabilidad que se tiene al controlar al gobierno. La objetividad consiste en la actuación fundada en la realidad de los hechos y sus circunstancias que permitan un juicio sin deformaciones. La honestidad intelectual, a su vez, implica la objetividad.

El auditor debe tener en cuenta si existe algún impedimento que afecte su actitud y convicción para realizar su labor de forma objetiva e imparcial. Algunos de los impedimentos que pueden causar prejuicios o conflictos de intereses, pueden ser:

- Parentesco cercano con las personas a las que evalúa su actividad
- Amistad íntima o enemistad pública notoria
- Intereses económicos en el ente que se está controlando
- Relaciones profesionales o personales en el ente que se audita
- Prejuicios, favoritismos u hostilidad por razones políticas o ideológicas
- Intervenir en un área donde el auditor se ha desempeñado recientemente
- El auditor no debe tener responsabilidades operativas o de gestión

Además de todo lo mencionado, no deberían existir obstáculos graves para el desempeño de las UAI «Unidades de Auditoría Interna» como por ejemplo cuando una autoridad intenta coartar la independencia de criterio del auditor interno.

2. Cumplimiento de normas éticas y de conducta. El trabajo del auditor debe ser realizado con honestidad y vocación por el servicio público, y debe cumplir debidamente con las normas profesionales y legales.



3. Conocimiento, pericia y experiencia. Debe contar con las capacidades técnicas y las cualidades personales para realizar el trabajo de auditar. Cualidades que suponen tener antecedentes académicos y experiencia laboral, como también una inquietud por el perfeccionamiento constante. El conocimiento y la pericia profesional implica que conozca no solo de auditoría, sino también sobre actividades de gerencia, economía, organización, finanzas públicas, presupuesto, contabilidad y cualquier otra materia que se relacione con su trabajo. Debe contar con aptitudes que le permitan una buena comunicación oral y escrita, con el fin de poder transmitir con claridad los propósitos, requerimientos, conclusiones y recomendaciones surgidas.
4. Capacitación continua. El auditor debe permanecer actualizado, en cuanto a técnicas y normas de auditoría en general y en particular.
5. Debido cuidado profesional. El auditor debe actuar con cautela, reflexión y debida atención a las normas, haciendo conocer su pensamiento y convicción personal sin inducir a otros a interpretaciones distorsionadas. Debe estar atento a las deficiencias en el control, a operaciones erróneas e irregulares, a situaciones que indiquen operaciones no autorizadas, ilícitas o inadecuadas. El auditor debe realizar su trabajo teniendo en cuenta:
 - ◆ El cumplimiento de las normas
 - ◆ El alcance que va a tener la auditoría a realizar y los procedimientos.
 - ◆ El uso y la aplicación de las particularidades que tiene cada auditoría.
 - ◆ Los riesgos que corre
 - ◆ Analizar si las evidencias que obtiene son suficientes y relevantes.
 - ◆ Analizar la pertinencia y aplicación de las recomendaciones.
 - ◆ El costo que tiene la auditoría en relación con sus beneficios.



Un control interno eficaz reduce la posibilidad de ilícitos y el cometido de errores, aunque siempre hay riesgo de que los controles no operen según lo diseñado, de que no se descubran los errores.

6. Secreto profesional. El auditor debe actuar con reserva, garantizando la confidencialidad de la información a la que tiene acceso.

VISIÓN SISTÉMICA

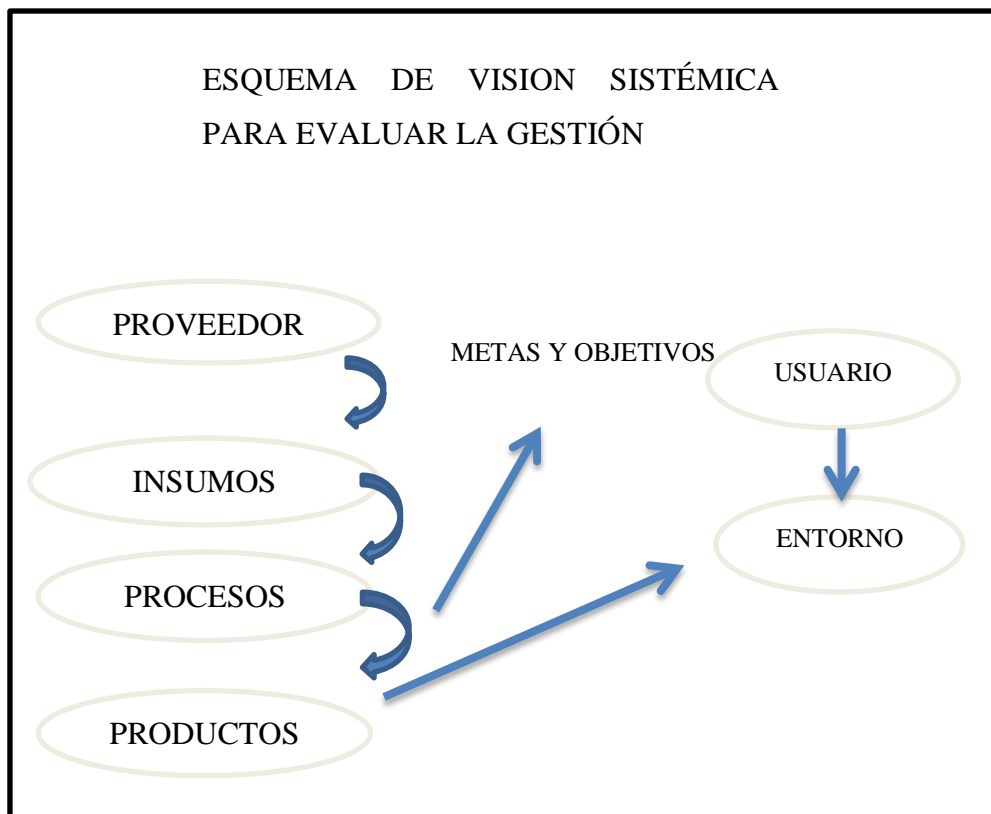
Sistema es el agrupamiento de elementos que establecen relaciones en forma individual y entre sí y que interactúan con su ambiente como individuos y como grupo. Una organización es un sistema abstracto.

Para tener una visión general de la organización (en este caso, el Departamento Contable) que se audita, en el Manual se recomienda realizar el control teniendo en cuenta el esquema de análisis sistémico.

Este análisis facilita una visión mucho más comprensiva de la organización, ya que se tiene en cuenta las interrelaciones que ocurren dentro de la organización y de esta con su entorno. En el caso que se toma de ejemplo, se tiene presente que el Departamento de Contaduría se relaciona con los demás departamentos y oficinas que funcionan en la I Brigada, ya que su función es prioritaria para todos, por manejar los recursos, autorizar pagos, llevar registros de todo lo que se ejecuta del presupuesto, por esto es tan importante auditarlo teniendo en cuenta todas estas relaciones que hacen a la visión sistémica que proponen las normas de auditoría interna.

Se debe tener en cuenta el resultado generado por la oficina que se controla relacionando ese resultado con la planificación asumida. El auditor puede lograr el conocimiento global, detallado de la organización auditada aplicando el esquema de análisis sistémico.

Para comprender un poco más este tema, a continuación se cita un esquema que muestra este proceso:



Los elementos de este esquema son:

.- insumos: son todos los recursos «humanos, materiales y de información» que utiliza la organización en el proceso productivo. En el caso estudiado, son todas las personas que trabajan en el Departamento contable, sus equipos, materiales y demás recursos con lo que cuenta.

.- productos: es la resultante del proceso, con el valor agregado en el mismo, son los bienes o servicios que brinda. Deben cumplir con las metas trazadas, los objetivos propuestos y satisfacer al sector al cual van dirigidos. En el caso estudiado, el producto es el servicio que brinda el departamento contable a toda la Brigada, a las Unidades



Alojadas, con sus relaciones con otros organismos, y el resultante de las distintas interrelaciones.

.- objetivos: son los fines que se propone la organización de la que se habla. Un objetivo que tiene el departamento contable es «Cumplir con la ejecución presupuestaria en tiempo y forma», como también «Manejar los recursos de forma eficaz y eficiente para poder lograr la atención en tiempo y forma de las necesidades de los usuarios». La fuente utilizada es una entrevista personal con el Jefe del Departamento Contable.

.- metas: los propósitos específicos que se propone la organización. Siguiendo con el Departamento Contaduría, una de las metas que se propone el Jefe de la misma para el corriente año es el de poder cumplimentar con la mayor cantidad de pagos de forma electrónica, a fin de reducir los riesgos que trae el traslado del dinero en efectivo desde el Banco a la Unidad Militar.

.- usuarios: a quienes va dirigido el producto o servicio, en el ejemplo, quienes utilizan los servicios que realiza el Departamento Contable son en principio, la Jefatura de Brigada por ser esta donde se encuentra la autoridad máxima de la I Brigada y donde se toman las decisiones más importantes, aquí es el Jefe de Brigada junto a los Jefes de otros Grupos y Departamentos quienes se reúnen y en base a la información brindada por el Departamento Contable, se deciden los pasos a seguir, también utilizan la información y los servicios los Grupos «Aéreo, Base, Técnico», como así también las personas que día a día necesitan cobrar sus viáticos cuando salen de comisión, por ejemplo la tripulación de una aeronave que debe salir a cumplir con una misión y necesita por lo tanto cobrar sus viáticos. Externamente, son usuarios de esta oficina los proveedores y clientes de la Brigada con los que tenga que tratar el Departamento Contable y los Bancos.

.- entorno: este es el medioambiente en donde se desempeña, en el caso nuestro, el Departamento funciona físicamente dentro de una Unidad militar, una Brigada Aérea donde las principales funciones son las operaciones aéreas, pero no son las únicas. La oficina se mueve y desarrolla sus actividades en un entorno militar con todas las



particularidades que presenta el mismo, donde hay una forma de comunicarse muy propia del militar y donde la mayoría de las actividades que se realizan son muy estructuradas, debido a que todo está bajo reglamento, normativas y circulares propias de la Institución militar.

ELEMENTOS CONCEPTUALES DE CONTROL INTERNO SEGÚN LA VISIÓN SISTÉMICA

El control abarca tanto la medición como las acciones de ajuste del desempeño de la organización. Se controla no solo para ver donde hay errores y aciertos, sino con el fin de corregir aquello que se desvió del objetivo. El Control Interno, en la Visión Sistémica, tiene el enfoque que le da el informe COSO:

“...comprende el plan de organización y el conjunto de métodos y medidas adoptadas dentro de una entidad para salvaguardar sus recursos, asegurar la exactitud y veracidad de su información financiera y administrativa, promover la eficiencia y la calidad de las operaciones, estimular la observancia de las políticas formuladas y del marco normativo vigente y lograr el cumplimiento de las metas y objetivos programados.”

Cada funcionario es responsable en su ámbito de desempeño, y a su vez el gerente es responsable de supervisar continuamente cada nivel. En el caso estudiado es el Jefe de Contaduría el responsable de comprobar y supervisar el trabajo realizado en cada área a su cargo, ajustando lo que deba según las circunstancias. En esta visión sistémica, descansa en la autoridad superior el eficaz funcionamiento del sistema.

Para poder cumplir con esto, se deben tener en cuenta ciertas premisas:

1. La máxima autoridad debe establecer y vigilar el sistema de control interno.
2. El control interno forma parte de los sistemas financiero, de presupuesto, contable, administrativo y operativo del organismo.



A estos puntos, el informe COSO agrega el control y seguimiento de los puntos críticos de la planificación estratégica y de la ejecución de su plan de acción.

Para evaluar la estructura del control interno, el manual en estudio junto a la resolución 107/98 de la SIGEN, y la norma 2420 «del año 2014, actualizada» nos dan una serie de pautas a seguir, estas no son, ni más ni menos, que los nuevos conceptos en control interno que plantea el informe COSO, en el caso de la norma 2420 actualizada con las nuevas versiones de este informe, son necesarias evaluar y tener en cuenta siempre que se hable de control interno, a saber: ambiente de control, evaluación de riesgos, actividades de control, información y comunicación y por último la supervisión. Se desarrollaran brevemente, ya que más adelante, se ampliaran:

1. Ambiente de Control: es el conjunto de circunstancias que marcan el trabajo de la entidad, que incluye el entorno de la organización. Los factores a tener en cuenta son: la filosofía y el estilo de la dirección; la estructura, el plan, los reglamentos y manuales; la integridad, valores éticos, competencia profesional y compromiso de la organización; forma de asignación de responsabilidades, de administración y desarrollo personal. En el caso estudiado, el entorno de control está dado por un ambiente estructurado, con relaciones jerárquicas entre las personas, no debemos olvidar que es una Institución militar y como tal todas las actividades están reglamentadas.
2. Evaluación de riesgos: se elabora un mapa de los riesgos. El control interno tiene que limitar los riesgos que afectan las actividades, por esto se debe evaluar la vulnerabilidad del sistema, la trascendencia de los riesgos, la frecuencia con que pueden ocurrir y encarar como debe manejarse. Hay circunstancias que merecen que se les preste especial atención en la evaluación de los riesgos, como los cambios que ocurren en el entorno, cuando se redefine la política institucional, cuando hay reorganización o reestructuraciones internas, el ingreso de empleados nuevos o la rotación de los que están, cuando se implementan nuevas tecnologías, procedimientos y sistemas, la aceleración del crecimiento y cuando



hay nuevos productos, actividades o funciones. En la oficina contable —nuestro ejemplo— corren los riesgos mencionados, amén de las propias contingencias como el hecho de manejar dinero en efectivo para afrontar los diversos compromisos en forma diaria. Cuenta con personas autorizadas mediante firma, para extraer dinero del banco y realizar los pagos requeridos. En este hecho particular y sencillo, se encuentra un factor de riesgo, que es falta de seguridad ante el robo que puede sufrir el personal al trasladar el dinero desde el banco a la Brigada. El plan alternativo para hacer frente a este riesgo y minimizarlo es realizar algunos pagos con cheque y a través de cbu bancario, en aquellas actividades que lo permitan, y se reduciría el peligro.

3. Actividades de Control. Son procedimientos específicos orientados a la prevención y neutralización de riesgos. Se pueden agrupar en tres categorías:
 - i) Control de operaciones
 - ii) Confiabilidad de la información financiera
 - iii) Cumplimientos de leyes y reglamentos

De los ejemplos dados en la norma en estudio, se pueden citar: el análisis efectuado por la dirección, el seguimiento y la revisión de cada responsable de área, comprobar la exactitud de las transacciones, sus totales y autorizaciones necesarias. Los controles físicos como los arqueos, conciliaciones, recuentos, la aplicación de indicadores de rendimiento, como también contar con controles de las tecnologías de información. El Departamento Contable realiza actividades de control semanalmente, mensualmente y cada tres meses tiene la obligación de presentar una rendición de cuentas, por lo tanto las actividades de arqueo de caja integral, conciliaciones bancarias, pagos pendientes, reclamos de reintegros son algunas de las tareas que hace de forma exhaustiva.

4. Información y Comunicación. La información debe ser captada, procesada y transmitida. La información permite tener datos referentes a hechos o



actividades, tenidos en cuenta para evaluar y tomar decisiones. Por eso su contenido debe ser oportuno, actual, exacto y accesible.

A su vez, toda esta información debe transmitirse mediante una comunicación eficaz, y esta debe darse en todas las direcciones tanto ascendente, descendente y transversal.

En el caso estudiado del Departamento Contable, la comunicación se establece de jerárquicamente de forma descendente y ascendente, donde se establecen relaciones de grado de antigüedad. Tal vez, la comunicación descendente sea más fácil y dinámica pues el que comunica es el superior; en cambio en la ascendente quien la lleva a cabo es el subordinado y no siempre es fácil comunicarse con un superior. De todas maneras, las comunicaciones se dan en los dos sentidos, ya que es lo necesario para llevar a cabo las actividades diarias.

5. Supervisión. Se debe asegurar que el control interno actúe adecuadamente y este reaseguro puede lograrse a través de la supervisión continua o control puntual de determinadas actividades.

Según los postulados del informe COSO, de la interrelación de estas 5 herramientas se genera una sinergia conformando un sistema integrado que corresponde de forma dinámica a los cambios del entorno.

USO DE INDICADORES Y VARIABLES SEGÚN VISIÓN SISTÉMICA. LA TABLA EN CONTADURÍA

El uso de los indicadores y las variables permite medir la eficiencia y economicidad en el manejo de los recursos públicos, medir cantidades, cualidades y características de los servicios prestados, medir la satisfacción que tienen los usuarios de la información.

Para poder aplicarlos bien se debe conocer qué es una variable y qué es un indicador. Una variable es una representación cuantitativa o cualitativa de una



característica. Por ejemplo en el departamento contable podría ser: órdenes de pago realizadas por trimestre.

Los indicadores son referencias numéricas que muestran aspectos del desempeño en un momento dado y se compara con un valor estándar «siguiendo con el ejemplo anterior sería: total de órdenes de pago en un trimestre».

El uso de indicadores y variables suele darse en lo que se llama «Cuadro de Mando», que es una herramienta de control integral, donde se pueden ver si se están cumpliendo o no las expectativas y los objetivos.

En el caso de estudio, la Dirección General de Administración y Finanzas, a través de la Circular Administrativa «CA» N° 55/07, elabora una serie de indicadores que deben tener en cuenta los Departamentos Contables de las Unidades Militares bajo su control. Estos indicadores no son taxativos y el Departamento Cantable puede agregar todo aquello que considere necesario a fin de evaluar su actividad.

La mencionada circular sigue los lineamientos de la ley 24156, de la resolución 107/98 de la SIGEN «Normas Generales de Control Interno» y de la norma 2420 de la SIGEN. Citando a la CA 55/07¹¹

... “La implementación de Indicadores de Desempeño es inherente a la existencia de un adecuado ambiente de control, su empleo sirve a la evaluación de riesgos, y es una de las formas de actividades de control, que contribuye a los sistemas de información y procesos de comunicación, además de facilitar la supervisión del mismo sistema de control”.

Solo a modo de ejemplo se citan algunos de los indicadores que utiliza la oficina contable para evaluar su desempeño:

¹¹ Circular Administrativa 55/07 dictada por la Dirección General de Administración Financiera de la Fuerza Aérea.



Indicadores del área contable:

Total de partes de movimientos diarios de tesorería confeccionados en trimestrales

Cantidad de días del trimestre

Total de c41 devueltos a la DGAYF con novedad

Total de c41 enviados a la DGAYF

Indicadores del área financiera:

Recaudaciones efectuadas en el programa 16-FF13

Crédito asignado en el programa 16-FF13

Recaudaciones efectuadas en el programa 17 (LADE) – FF13

Crédito asignado en el Programa 17 (LADE) – FF13

Ejecución por Fondo Rotatorio FF11

Fondo Rotatorio Asignado para el ejercicio en FF11

Indicadores del área presupuestaria:

Cuota Compromiso Asignada

Crédito Asignado

Cuota Compromiso ejecutada

Cuota Compromiso asignada



CAPÍTULO III

PARTE ESPECÍFICA

En esta parte específica se verán las fases que comprende una auditoría interna según las trata y propone el Manual de Auditoría Interna Gubernamental de la SIGEN, junto a las normas de auditoría interna de la SIGEN.

Las fases son pasos o etapas que deberían cumplirse o por lo menos seguirse, se proponen como guías para poder llevar a cabo una auditoría exitosa.

FASES DE AUDITORÍA

Las fases de auditoría interna son tres: Planeamiento, Ejecución y Seguimiento de las Observaciones y Recomendaciones.

FASE DE PLANEAMIENTO

La planeación es el «acto de definir las metas de la organización, determinar las estrategias para alcanzarlas y trazar planes para integrar y coordinar el trabajo de la organización» (ROBBINS/COULTER 2005)¹².

Siguiendo a los autores consultados en el párrafo anterior, ellos dicen que hay razones fundamentales que justifican el planeamiento, estas razones son: primero se marca la dirección a seguir, cuando una organización, en todos sus niveles conoce a dónde quiere llegar, entonces conoce cuál es el camino a seguir, y que actividades se deben realizar para lograrlo. Segundo reduce la incertidumbre, y esto porque si se conoce lo que hay que hacer se pueden prever los cambios y anticiparse; la tercera

¹² ROBBINS, Stephen P, COULTER, Mary. “ADMINISTRACIÓN”. Capítulo 7, página 159. 8va edición. Editorial Pearson Prentice Hall. México 2005.



razón que citan los autores, es que reduce los deshechos y evita las redundancias, al planificar se puede evitar desperdiciar y mejorar con esto los costos, eludir esfuerzos innecesarios, e impedir la superposición de actividades. Y por último se cita que la planeación establece los criterios para controlar, y esto es importantísimo, ya que se puede verificar a través del control, si se cumplen las metas, si se va por buen camino, si se pueden corregir los desvíos y elaborar un plan de corrección para el caso de que estos desvíos ocurran. Es decir, planificar es el primer paso importante para que toda la organización funciones y cumpla su fin.

En el Manual de Control Interno Gubernamental de la SIGEN se citan tres niveles de planeamiento, uno estratégico que va desde un año a cinco, otro Anual «plantea objetivos a cumplir en el año» y uno individual.

Como actividad de planeamiento anual la SIGEN elabora un «Mapa de riesgos del Sector público nacional», también establece los «Lineamientos para el planeamiento de las UAI y la SIGEN», como también «Las pautas gerenciales para la formulación del plan anual de las UAI y las Sindicaturas» y a esto se adicionan las recomendaciones formuladas por los síndicos y autoridades de cada organismo. El planeamiento anual de las UAI define el objeto y objetivos de las auditorías que se realizarán ese año.

Planeamiento General

1.- Relevamiento de todo tipo de información.

En esta primera etapa se define el enfoque que se dará a la auditoría relevando distintos aspectos. Se debería relevar la siguiente Información:

- Conocimiento de la dependencia por auditar: se realiza un diagnóstico de la dependencia que va a auditarse para conocer sus actividades, operaciones y aspectos generales. Para conocer el organismo o dependencia se pueden utilizar los archivos de la UAI, la observación directa que se haga en el lugar, entrevistas, redes

electrónicas, la información que se tiene en los medios de comunicación, etcétera.

- Información a relevar: la información que se debe obtener del organismo o dependencia que va a auditarse es
 - I. Planeamiento «plan operativo, memorias, etcétera»
 - II. Organización «organigrama, responsabilidades, manual de funciones, código de ética, etcétera»
 - III. Productos o servicios que realiza. Por ejemplo, en el caso estudiado los servicios que presta el departamento contable, los insumos que utiliza, sus proveedores, los destinatarios de la información, etcétera.
 - IV. Toda información referida a presupuesto, asignación, ejecución, responsables.
 - V. Actividades críticas, normas de procedimiento
 - VI. Antecedentes de auditorías anteriores.
- Relevar el sistema de información y control interno. Por resolución 107/98 de la SGN se aprueban las «Normas Generales de Control Interno». Allí se propone evaluar los 5 elementos de Control Interno que se explicaron antes: Ambiente de Control, evaluación de riesgos, actividades de control, información y comunicación y por último supervisión.
- Se evalúan los riesgos de la auditoría. Se evalúan los riesgos que pueden ocurrir propios de la auditoría como por ejemplo la posibilidad que el auditor no pueda detectar errores en la información que examina. En función de los objetivos que tiene la organización que va a auditarse, el auditor evalúa los riesgos y propone medidas para reducirlos.

2.- Se determina qué importancia tiene toda la información recolectada, se selecciona de acuerdo al usuario de la auditoría.



3.- Se realiza un diagnóstico general. Este diagnóstico va a determinar las áreas objeto de la auditoría y procesos críticos. También acá se fijan los criterios, es decir, los parámetros por evaluar, como cumplimiento de objetivos, cumplimiento de las normas, el funcionamiento de los sistemas de información, la comunicación, y todo lo que considere necesario evaluar el auditor.

Planeamiento Específico

En esta etapa del planeamiento se seleccionan los procedimientos, se toman en cuenta los recursos necesarios y el tiempo que llevará la auditoría.

Se debe contar con recursos humanos capacitados de acuerdo con el área a auditar, por ejemplo para realizar el control en el departamento contable, debería hacerse por contadores capacitados en lo relativo a procedimientos y legislación de administración pública; si se audita un área de la unidad militar como es un grupo aéreo, debería contarse con personas que además de conocer la administración pública tenga conocimientos sobre las operaciones aéreas, horas de vuelo a cumplir mínimamente por un piloto, etcétera. Es decir, de acuerdo al área que se audita debe ser la capacitación de las personas que lo lleven a cabo.

El supervisor debe elaborar un programa de auditoría para su aprobación. En ese programa resumir la estrategia para ejecutarla, el motivo que la originó, por ejemplo si es por cumplimiento de un plan anual, o por un pedido especial, como podría ser una denuncia. Debe tener una síntesis del diagnóstico realizado y los objetivos de la auditoría. Debe contener el alcance, la extensión del trabajo a realizar y el enfoque que se le dará. Una nómina del personal que va a trabajar en ella, las áreas y los procesos críticos.

FASE DE EJECUCIÓN

En esta fase el objetivo principal es obtener las evidencias necesarias que permitan hacer observaciones y recomendaciones de mejora. Las técnicas y herramientas que se utilizan para la obtención de evidencias se encuentran en los planes de trabajo elaborados en la fase anterior. Aunque puede ocurrir en ocasiones -como esto es un



proceso flexible- que se incorporen aspectos adicionales a lo planificado. Durante esta fase se debe dar la oportunidad al auditado de poder comentar y aclarar todo lo que desee, todo lo cual, debe constar en el informe de auditoría.

Se deben obtener evidencias suficientes, pertinentes y competentes. La evaluación debe partir del óptimo desempeño esperado de la organización, utilizando elementos de comprobación y verificación efectivos.

Ahora bien, ¿qué es una evidencia?

«Es el elemento de juicio que obtiene el auditor, como resultado de las pruebas que ejecuta para validar la información que obtiene» (MANUAL SIGEN pág. 43)¹³

Atributos que debe tener la evidencia:

1. Competente: debe ser consistente con el hecho, confiable y válida. Tiene que tener relación con el objeto de la auditoría, por ejemplo no sería competente saber sobre horas de vuelo, si la dependencia que se audita es la Oficina Contable de la I Brigada, en ese caso, sería competente y tendría relación con el objeto, todo lo relativo a los movimientos que realiza esta dependencia contable en análisis.
2. Suficiente: debe sustentar las observaciones del auditor. Se pueden utilizar métodos estadísticos y criterio profesional para determinar la suficiencia.
3. Relevante. Será relevante si guarda una relación lógica con el hecho que se pretende demostrar.

Fuentes de Obtención de la evidencia: se puede obtener por diferentes medios tales como la documentación, del personal de la dependencia, de terceros ajenos como deudores, proveedores, bancos, etcétera. Generalmente la evidencia más confiable es aquella que se obtiene de los terceros ajenos al organismo auditado, como por ejemplo

¹³ Manual de Control Interno Gubernamental de la Sindicatura General de la Nación, pagina 43. Diciembre de 2010.



una confirmación de saldo de un banco o de un proveedor; también la que se obtiene directamente por el auditor a través de la observación, inspección física como en el caso de comprobar existencias, etcétera.

Se pueden obtener distintos tipos de Evidencia.

4. Física, la que se logra por inspección directa, documentada por fotos, memorando, gráficos, mapas.
5. Documental, se obtiene a través de registros, cartas, contratos, facturas, expedientes, informes, etc. Se obtiene de la revisión de los documentos.
6. Testimonial. Obtenida de las personas que conocen y trabajan en la entidad, se obtiene por encuestas, entrevistas, circulares, etcétera.
7. Analítica, se obtiene a través de cálculos, estimaciones, comparaciones. Estudio de índices, tendencias. Es la forma de obtención de evidencias más usada en auditoría de gestión.
8. Informática, se encuentra en los soportes electrónicos, así como en los programas y aplicaciones que utiliza el auditado.

Procedimientos de Auditoría.

En esta fase de ejecución, donde se ponen en marcha las actividades de control, se pueden realizar variados procedimientos, estos son métodos que utiliza el auditor para obtener las evidencias que necesita y para fundamentar sus opiniones, conclusiones y recomendaciones. Son muchos y variados, a modo de ejemplo tenemos, tareas de relevamiento de la información, revisión, confrontación, rastreo, observación, comparación, indagación, uso de indicadores o tendencias, etcétera. Se deben realizar pruebas sobre el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, es decir, controlar en la dependencia auditada que no se cometan actos ilegales, que son aquellas infracciones al marco normativo aplicable a la oficina auditada.



En el caso de encontrar un acto ilegal, es decir, de encontrar actos que no cumplen con la normativa vigente se debe evaluar el posible impacto sobre el patrimonio de la organización e informar a la autoridad superior del organismo auditado para que tome cartas en el asunto, deslindando responsabilidades del auditor.

A continuación, se describirán brevemente algunos de los procedimientos aplicados más útiles en las auditorías internas.

1. Auditoría de gestión.

En este tipo de auditorías se evalúa la eficacia, eficiencia y economía con la que trabaja el ente.

La eficacia es el grado en que el ente está cumpliendo con sus metas y fines y objetivos. Se evalúan los resultados de la gestión, evaluando la calidad en la prestación de servicios, el cumplimiento de las normas, el desempeño de las personas.

En la eficiencia, se evalúa que esas metas y objetivos se cumplan al menor costo posible, se analiza si se optimizaron los recursos por parte del organismo, si por ejemplo se evitó la duplicación de esfuerzos, si los equipos son obsoletos y tienen un uso ineficiente, si hay exceso del personal utilizado «o defecto, puede que falte personal», se analiza la idoneidad de ellos para el cargo que ocupan, es decir, se realizan tareas de medición y análisis para determinar qué costos ocasiona el cumplir con las metas del organismo auditado y si esos costos podrían ser menores. Para medir la eficiencia se puede hacer a través de porcentajes esperados de desempeño con relación a la información obtenida, utilizando indicadores.

Cuando se mide la economía de la gestión se evalúa si los insumos se obtuvieron al menor costo, en la cantidad y calidad justa, en la oportunidad y lugar necesario, como así también si se adquirieron conforme a las prácticas de compra que tiene el Estado. También se busca establecer las causas de las prácticas antieconómicas, medir los controles internos.



Todos estos criterios están relacionados, no se puede evaluar uno sin el otro, ya que se complementan, a fin de llegar a una conclusión sobre la evaluación de la gestión. A esto se suma, la medición del desempeño, para estimular a los empleados a aumentar su productividad en la administración pública, generando planes de actualización de los puestos de trabajo.

2. Pruebas sustantivas

Este tipo de pruebas le proporciona al auditor la evidencia sobre las transacciones y los saldos. Pueden ser de dos tipos: procedimientos analíticos, donde se comparan los saldos; y las pruebas de detalle, donde el examen se hace sobre un punto específico, estos otorgan la suficiente confianza sobre un saldo o movimiento financiero, por ejemplo cuando el auditor confirma personalmente, verifica los documentos sustentatorios, realiza una inspección física, etcétera. Estas pruebas de detalle pueden aplicarse a todas las partidas, cuando en una dependencia se manejan pocas cuentas, o pueden aplicarse a un conjunto representativo o en aquellas que el auditor considere que son más importantes.

3. Muestreo

El muestreo es otro procedimiento muy utilizado y útil en los controles internos que consiste en tomar una muestra. Ahora bien, una muestra es la selección de un conjunto de elementos que se eligen del total de la población en estudio.

Para clarificar un poco esto del muestreo y la muestra, hay dos ejemplos muy útiles y gráficos. Imaginemos la situación de una persona cuando quiere comprar por ejemplo queso, prueba una pequeña porción del mismo para saber cuál es el gusto del total de la horma de queso «ejemplo citado en LEVIN, RUBIN y OTS 2004»; otro ejemplo útil para clarificar sería cuando un enólogo tiene que tomar una pequeña muestra de la barrica de roble donde tiene un vino añejándose, con esa muestra puede comprobar la graduación alcohólica, color, textura, sabor de todo el vino que se encuentra en el barril. Y justamente con estos ejemplos se demuestra lo que es una muestra que representa al total de la población en estudio. La población puede ser en el caso estudiado del



Departamento Contable, todas las registraciones contables de un año, donde se toma una muestra representativa a fin de controlar si esas registraciones se realizaron conforme a derecho.

El riesgo que tiene este tipo de procedimientos es que la muestra no represente de manera proporcional la realidad de la población en estudio, y debido a esto que el auditor llegue a una conclusión incorrecta, es por esto que el auditor debe considerar este riesgo al aplicar el procedimiento.

Para minimizar los riesgos existen técnicas y distintos tipos de muestreo que escapan al estudio de este trabajo.

4. Indicadores

Son muy útiles a la hora de medir el impacto de una acción –eficacia-, la optimización de los recursos y resultados –eficiencia-, la satisfacción de los usuarios –calidad- y la capacidad del ente auditado para administrar sus recursos financieros -economía-.

Se comparan los resultados obtenidos de las mediciones con una medida estándar para establecer los pasos a seguir cuando las mediciones dan por arriba o por debajo de la medida establecida como estándar. También se establece cada cuanto tiempo debe hacerse la medición. De los indicadores que utiliza el Departamento Contable ya se habló más arriba.

5. Observaciones

«La observación es toda información que a juicio del auditor le permite identificar hechos o circunstancias importantes que inciden en la gestión de la entidad, programa o proyecto bajo examen que merecen ser comunicados en el informe» -MANUAL DE CONTROL GUBERNAMENTAL 2010-.

Para incluirla en el informe, la observación debe ser sobre situaciones o hechos importantes y significativos para el ente, y debe incluir los datos necesarios para su comprensión. Para que las observaciones tengan validez y sean tomadas en cuenta



con seriedad deberían reunir 4 elementos; la condición, el criterio, el efecto y la causa.

La condición es el hecho observado, lo que no está funcionando como debería de acuerdo a la normativa vigente, se debe contar con la evidencia suficiente para argumentarla, a modo de ejemplo, en el caso estudiado en este trabajo del Departamento Contable, podría ser: «no están registradas en tiempo y forma las transacciones importantes y de impacto económico financiero».

También debe darse el criterio, esto es el deber ser, lo esperado que se cumpla, las metas y objetivos del ente auditado, en el ejemplo que estudiamos, para la condición dada de ejemplo anteriormente, el criterio sería: «que se registren todas las transacciones que producen y afectan la situación económica financiera del organismo, de acuerdo con las normas vigentes».

La causa es la razón, el motivo por lo que ocurre la condición, si se observa un problema «la condición» debe decirse porque ocurre ese problema, en el ejemplo, podría ser que el Departamento Contable no cuente con el suficiente personal capacitado para realizar este tipo de registros, lo que haría que el trabajo de registrar fuese más lento e ineficaz.

El efecto, el último elemento que deben tener las observaciones, es el resultado que ocurre por darse la condición, el resultado del problema, es contrario a lo esperado. Se comparan la condición con el criterio «el problema con lo que se espera en un normal y correcto funcionamiento» y se analizan los efectos produce, en el ejemplo que estamos desarrollando podría ser que debido a no tener todo registrado correctamente y en el tiempo y forma esperados, el organismo no puede tomar las decisiones correctas y mucho menos a tiempo.

Los efectos que producen las observaciones en definitiva, son los que hacen que sean importantes, se analizan en términos monetarios, económicos y de mala administración de los recursos del estado. Son los efectos los que justifican si las observaciones se realizan o no. Durante el proceso el auditor debe ir informando a



las autoridades del ente auditado de las observaciones que hace, para que ellos puedan exponer sus puntos de vista.

Con las observaciones que realiza el auditor, se termina la etapa de ejecución. Con lo cual se tiene todo lo necesario en los papeles de trabajo para elaborar su informe de auditoría.

FASE DE SEGUIMIENTO DE LAS OBSERVACIONES Y RECOMENDACIONES

En esta etapa el auditor verifica que se cumplan e implementen las acciones correctivas propuestas en la auditoría a fin de poder corregir las falencias encontradas.

Ya que el objetivo de las auditorías es corregir de alguna manera el funcionamiento de los entes y organismos y controlar que se realicen conforme a la ley las tareas, estas quedarían incompletas sino se controlara el cumplimiento de las observaciones y se implementaran las medidas correctivas.

La SIGEN cuenta con un sistema web SISIO WEB (sistema de seguimiento de informes y observaciones), para poder llevar a cabo esta tarea de seguimiento.



CAPÍTULO IV

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA INTERNA PROPIOS DE LA FUERZA AEREA. CIRCULARES.

LA DIRECCION GENERAL DE ADMINISTRACION Y FINANZAS (DGA y F)

Antes de comenzar a ver los procedimientos propios de control interno de la Fuerza Aérea en sus dependencias, se verá un resumen de esta Dirección, ya que es la encargada de dictar las Circulares que disponen de forma obligatoria como es el control interno, y por ser quien lleva a cabo ese mismo control.

La misión de esta Dirección según el MAPO 17¹⁴ es:

“Entender en la ejecución, gestión económica, financiera, contable, patrimonial de los recursos y gastos de la Fuerza de acuerdo al marco legal vigente y cumplir toda otra función que resulte necesaria, a fin de contribuir a la administración de los medios y recursos puestos a disposición del E.M.G.”

La D.G.A. y F. para cumplir con su misión se divide en varios Departamentos, entre estos los que interesan a los fines de este trabajo son, el Departamento de control y Coordinación y el de Coordinación.

El primero se encarga de:

¹⁴ MAPO 17, “Manual Orgánico de la Dirección de Administración y Finanzas”, página 2, perteneciente a la Fuerza Aérea Argentina, edición 2012



“el análisis y control interno y externo de la gestión realizada por los órganos responsables en la administración de créditos y fondos, evaluando su eficacia y su eficiencia, a fin de asesorar y asistir al Director General en aquellos aspectos que tengan implicancia jurídica con el objeto de lograr que la gestión de la Dirección General de Administración y Finanzas alcance las metas previstas mediante un empleo eficiente, efectivo y adecuado de los recursos dentro del marco legal, normativo y de procedimientos vigentes” -MAPO 17¹⁵-.

El de Coordinación por su parte, se encarga de:

“Intervenir en la redacción y difusión de normas técnicas, como en su actualización, asesorando sobre la interpretación, aplicación y/o difusión de la normativa vigente en materia de Administración Financiera entender en las relaciones funcionales de coordinación y de capacitación con los diferentes Organismos internos y externos con competencia en materia de Administración Financiera” -MAPO 17¹⁶-

De lo expuesto anteriormente, puede verse que la función de estos departamentos es dictar normas (circulares) y encargarse de verificar y controlar su cumplimiento. De este modo se ve que es la DGA y F la que se encarga del control interno de las oficinas tales como el Departamento Contable de la I Brigada que esta de ejemplo en este trabajo, como así también de todos los Departamentos Contables que tenga cada Unidad Militar en el ámbito de la Fuerza Aérea.

¹⁵ MAPO 17, “Manual Orgánico de la Dirección de Administración y Finanzas”, página 44, perteneciente a la Fuerza Aérea Argentina, edición 2012

¹⁶ MAPO 17, “Manual Orgánico de la Dirección de Administración y Finanzas”, página 45, perteneciente a la Fuerza Aérea Argentina, edición 2012



Por último se menciona también el departamento de auditoría, que también se encarga del Control Interno, según MAPO 17¹⁷, ejerce:

“la supervisión del sistema de control interno con el objeto de examinar en forma independiente, objetiva, sistemática y amplía su funcionamiento en el ámbito de competencia de la DGAY F y efectuar verificaciones aplicando el concepto de control integral e integrado, con enfoque en los aspectos presupuestario, económico, financiero, patrimonial y de gestión”.

Presentada la DGAYF a continuación, se mencionarán algunos procedimientos contenidos en las circulares administrativas n° 43 y 56, dictadas por ella. Estas circulares son de uso interno, pero se aplican en todo el ámbito de su control, elaboradas como se verá conforme a las normas de la SIGEN y de la Auditoría General de la Nación, sus procedimientos están de acuerdo con lo que marca el Manual de Control Interno Gubernamental y las Normas de Control Interno Gubernamental. Son procedimientos que deben seguir quienes tienen a su cargo controlar internamente dentro del ámbito de la Fuerza, en el caso puntual que nos ocupa, es el control que ejerce la Dirección General de Administración y Finanzas de la F.A.A. al Departamento Contable de la I Brigada.

Antes de comenzar a analizar los contenidos de las circulares, cabe mencionar que la Fuerza Aérea, como Institución Militar tiene muchos reglamentos, es decir, para cada actividad que realiza hay un reglamento que la ordena y establece como debe hacerse. El reglamento n° 19 (RAG 19) es el reglamento para el servicio de trámites contables, es aquel que dispone entre sus normas todo lo referido al ámbito contable y financiero. Es este el reglamento que dispone en su capítulo VII la realización de informes, auditorías y arqueos.

¹⁷ MAPO 17, “Manual Orgánico de la Dirección de Administración y Finanzas”, página 47, perteneciente a la Fuerza Aérea Argentina, edición 2012



A su vez, el MAPO 17 «Manual de Procedimientos que pertenece a la Dirección General de Administración y Finanzas», junto a la Directiva Anual 03/03 del Jefe de Estado Mayor General de la Fuerza Aérea, establecen que es la DGA y F la que se encargará de forma permanente de «realizar las inspecciones previstas en el manual Orgánico de la Dirección General de Administración Financiera».

CIRCULAR ADMINISTRATIVA N° 43.

Esta norma interna de la Fuerza Aérea contiene disposiciones sobre cómo se deben elaborar los informes de auditoría, sobre las verificaciones de control integral e integrado, los tiempos, las formas, cualidades, etcétera. Es una norma que pretende ser una herramienta de consulta y guía sobre cómo deben ser los informes de auditoría, todo basado en las siguientes normas: ley 24156, resolución 152/2002 de la SIGEN, Manual de Auditoría Financiera de la AGN «Auditoría General de la Nación», el RAG 19, RAG 16 «reglamento de Inspección de la Fuerza Aérea», circulares de la DGAy F.

En la circular se establecen que pueden elaborarse dos tipos de informes, uno Ejecutivo y otro Analítico. El informe ejecutivo -ANEXO II-, cuyo propósito es alertar e informar a las máximas autoridades sobre las observaciones de la auditoría. La exposición debe ser clara, breve y concreta de las observaciones y recomendaciones más relevantes y una conclusión final. Es decir, debe tener una **introducción**, donde se expone al organismo auditado, los objetivos de la auditoría y el período en que se realiza. En el cuerpo se presentan los **hallazgos y recomendaciones**, donde se exponen las novedades más relevantes con las recomendaciones que se hacen en cada caso. La conclusión muestra los aspectos positivos y los negativos del organismo auditado, y por último se formula una calificación sintética con las siguientes nomenclaturas: NS (no satisface), AS (Apenas Satisface), S (satisface), SB (satisface bien) y E (excelente).

El otro informe es el Analítico -ANEXO III- que es mucho más extenso, siendo sus partes:



.- la introducción: aquí van las referencias y los antecedentes que dieron origen a la auditoría (si es una orden superior, si corresponde a un plan, o directiva anual, etc.)

.- el objetivo/s de la auditoría: estos deben ser claros.

.- el alcance de la auditoría: que dependencias se auditan, las normas aplicadas, metodología utilizada, los procedimientos que se aplicaron y las limitaciones.

.- el marco de referencia: contiene la información más relevante del área que se va a auditar, por ejemplo manuales, tareas, funciones, etcétera.

.- las generalidades: contiene toda la información sobre avisos de auditoría, el personal auditado y personal verificador.

.- aspectos básicos a verificar: la información suficiente del trabajo de auditoría a fin de sustentar las observaciones y recomendaciones, todo documentado con los papeles de trabajo.

.- hallazgos: agrupados según las áreas a que correspondan, si son eventos que se reiteran, las causas y los efectos que producen y los aspectos positivos encontrados.

.- recomendaciones: deben estar relacionadas con los hallazgos y orientadas a la mejora, de posible aplicación, considerando el costo-beneficio.

.- Opinión del auditado -ANEXO IV-: es muy importante esta parte ya que le da validez a los hallazgos y permite conocer su propuesta. Se debe confeccionar luego de que conozca el informe preliminar. La respuesta puede ser: “sin respuesta”, “en desacuerdo validada” cuando el hallazgo se modifica o se puede eliminar, “en desacuerdo no validada” responde el auditado y la opinión del auditor y “aceptado” se transcribe la opinión.

.- aclaraciones previas a la conclusión: cuando a opinión del auditor corresponda hacer alguna aclaración para la mejor interpretación de todo el trabajo de auditoría.



.- fecha del informe. La fecha de conclusión del trabajo en el lugar auditado y limita la responsabilidad del auditor por hechos que ocurran a *posteriori*.

.- firma del auditor responsable.

Como puede verse, la circular es muy clara y precisa en cuanto a los informes que pueden hacerse en una auditoría. En cuanto a los tiempos de presentación de los mismos, establece un plazo de 10 días siguientes a la finalización del trabajo de campo, debiendo presentarse el mismo al Director General de Administración Financiera, Dirección de Control y Coordinación.

En la circular también se establecen las cualidades que deben tener los informes de auditoría, sobre la importancia: el contenido debe ser lo suficientemente importante como para incluir lo que allí contenga; debe ser completo y suficiente, brindando todos los aspectos necesarios para comprenderlo; útil, debe generar acciones constructivas; oportuno, emitirse a tiempo para poder corregir lo que sea; objetivo, dando la información libre de distorsión; equitativo, debe ser justo en sus manifestaciones; de calidad convincente, todo lo concluido debe surgir de los hechos presentados; claro y simple, evitando el lenguaje excesivamente técnico; conciso, evitando los detalles innecesarios; y por ultimo de tono constructivo, no olvidarse de mencionar los logros y las fortalezas.

CIRCULAR ADMINISTRATIVA N° 56

Esta circular, del año 2007, es dictada con el fin de reemplazar el capítulo VII del reglamento RAG 19. La misma establece que debido a los cambios en materia de auditoría en general y de auditoría interna en particular resulta necesario adecuar las normas y actualizar los procesos metodológicos necesarios para las auditorías. Se realizó a través de circulares administrativas una recolección de datos y experiencias de los jefes y auxiliares de los equipos de auditorías que forman parte de las dependencias



de la Dirección General de Administración Financiera, con el fin de modificar y actualizar las normas. El propósito de la circular es ser una herramienta útil con denominaciones, pautas y prácticas que son propias de las auditorías. Todo esto queda plasmado en lo que sería el reemplazo del capítulo VII del RAG 19, que trata sobre las «verificaciones de control integral e integrado, visitas y visitas de asesoramiento técnico».

Es de competencia de la DGAYF los controles de aspectos presupuestarios, económicos, financieros-contables, patrimoniales y de gestión de todos los organismos que sean responsables en materia de fondos, créditos y/o bienes del Estado. Donde las autoridades superiores de cada organismo deben ser responsables de establecer un adecuado control interno.

Las auditorías se realizan conforme a las fechas planificadas en un plan, donde se establece además las áreas de control y los recursos que van a utilizarse, con un programa de trabajo. Los planes deben ser flexibles y pueden contar con un plan estratégico que no abarque más allá de cinco años. En el caso de tener un plan estratégico de auditoría deberá revisarse cada año a fin de actualizarlo. Por regla general se dará aviso con dos días hábiles de anticipación, de la auditoría a realizarse.

A los fines de la circular (del RAG 19) se entiende por auditoría:

“el examen sistemático y objetivo de información por parte de una tercera persona, distinta de la que preparó y el usuario, con la intención de establecer su razonabilidad, dando a conocer los resultados del examen, a fin de aumentar la utilidad que tal información posee”.

Se clasifican las auditorías en:

.- Integral: es el tipo de control más abarcativo, el que incluye a todas las áreas, la legal administrativa, económica, contable, financiera, presupuestaria y patrimonial del órgano auditado. Se ve a la organización como un todo donde se examina si se trabajó con criterios de economía, eficiencia y eficacia.



- .- Específica: se concentra en un aspecto por ejemplo el contable.
- .- externa: es la que realiza la DGAYF a los órganos de Contaduría y Economía de las Unidades -por ejemplo una Brigada Aérea- de la Fuerza Aérea.
- .- Interna: la que se efectúa en los órganos internos de la DGAYF «estos órganos internos son Contabilidad, Patrimonio, Control y Coordinación, Finanzas, Presupuesto, Consolidación de Deuda, Centro Integrado de información financiera y central».
- .- Continua: son auditorías continuadas sobre todo un ejercicio de algún proceso «por ejemplo, cuando se auditan los informes mensuales o bimestrales, durante un ejercicio anual o dos».
- .- Periódica: la realizada sin interrupción en un tiempo definido y corto.
- .- Especial: audita situaciones particulares.
- .- Auditoría del control interno: cuando el examen se realiza sobre los controles que establece el órgano auditado. Por ejemplo, las UAI -Unidades de Auditoría Interna- realizan un examen sobre los controles internos de los organismos que dependen del Poder Ejecutivo Nacional, sin perjuicio de que también la DGAYF haga este control sobre los organismos de su competencia.
- .- Auditorías de los Sistemas de Administración Financiera en particular. Se verifica la presentación conforme a las leyes y reglamentos de aspectos específicos de la administración financiera, como el aspecto presupuestario, el financiero, contable, patrimonial y deuda pública. Son controles específicos que refuerzan la auditoría integral. Estos controles pueden ser:
 - Relevamiento y evaluación de circuitos: el objeto es comprender el flujo de las operaciones relevantes, tales como por ejemplo circuito patrimonial, circuito presupuestario, circuito de tesorería, circuito económico, etcétera, con el fin de evaluar los movimientos y ver si se ajustan a las normas vigentes.



- Actividades varias de control: todas encauzadas a verificar si se cumplen las normas vigentes y las recomendaciones anteriores dadas. Tales como: arqueo, solo con las disponibilidades, arqueo integral, se suman los documentos de inversión pendientes de rendición, seguimiento de acciones correctivas, verificación de los procedimientos de cierre de ejercicio, procedimientos de control de la cuenta de inversión, verificaciones informáticas, etcétera.

.- Auditorías de gestión administrativa: son controles sobre la eficiencia, eficacia y economía de los procedimientos administrativos, a fin de medir el logro de los objetivos, el uso de los recursos.

.- Auditorías de cumplimiento o de Legalidad: controla el cumplimiento de los reglamentos en las actividades y también la medida de la discrecionalidad de los administradores.

Como puede observarse a lo largo de esta clasificación de las auditorías que contiene la circular administrativa n° 56, están en consonancia con todo lo dispuesto por la ley y la SIGEN, esto no hace más que repetir, con las particularidades de la Institución militar, los procedimientos de control adaptados a ésta.

La mencionada circular, establece condiciones que deberían reunir las personas que van a ejercer las auditorías, las cuales se mencionaran resumidamente, pues no hace más que tomar lo que establecen las normas de control interno gubernamental, estas son:

.- Independencia y Objetividad, el auditor debe actuar con independencia de criterio, caracterizada por el sentido ético, y la objetividad que otorga fundarse solo en los hechos y en sus circunstancias, es decir, en las evidencias y no permitir que por ejemplo por razones de subordinación se vea afectada esta objetividad. Algunos impedimentos para lograr la objetividad serian un parentesco cercano con las personas a evaluar, auditar un área donde el auditor hubiera trabajado recientemente tomando decisiones, tener responsabilidades operativas, menor antigüedad en el grado del auditor con respecto al jefe del organismo que se audita.



- .- cumplimiento de normas éticas y de conducta, el auditor debe dar ejemplo de cumplir con la legalidad y con su conducta.
- .- conocimiento, pericia y experiencia, acordes a las actividades que audita.
- .- capacitación continua, debe estar al tanto de los cambios en las normas y procedimientos de auditoría.
- .- debido cuidado personal: debe hacer conocer su pensamiento, sin inducir a interpretaciones erróneas. Verificar el cumplimiento de las normas, verificar la correcta implementación de un sistema de control interno, el que es responsabilidad del jefe de organismo que se audita, con el fin de detectar ilícitos. Puede que el auditor no descubra ilícitos cometidos, lo que no significa que él sea responsable por los mismos, siempre que haya aplicado correctamente las normas y procedimientos de auditoría. El debido cuidado personal implica también que el auditor no divulgue su investigación, que guarde confidencialidad con el trabajo realizado.

PROCEDIMIENTOS PARA CADA AUDITORIA EN PARTICULAR SEGÚN CA N°56

1 Auditoría del control interno:

- .- primero se analizan los informes anteriores hechos por la DGAYF por la Inspectoría de la Fuerza, por la UAI perteneciente a la SIGEN, o por la AGN.
- .- antes de aplicar los procedimientos se debe conocer el flujo de información contable, las áreas y funciones segregadas, explicitar los objetos de control, listar los posibles errores de autorización, de integridad y de exactitud, identificar los controles existentes para prevenir los errores de autorización, integridad y exactitud, analizar la efectividad de esos controles, evaluar todo.
- .- los procedimientos por aplicar son: arqueo de disponibilidades, revisar las registraciones contables y si es necesario, toda la documentación que la respalde, verificar la integridad de la información, verificar mantenimiento y observancia de la



ley, no se deben realizar críticas *in situ*, tomar conocimiento de las observaciones dadas con anterioridad y ver si han sido llevadas a cabo, verificar que los libros diario y órdenes de pago se encuentran debidamente rubricados de acuerdo a la normativa vigente, confeccionar el informe de auditoría con las debidas observaciones y recomendaciones.

2 Auditorías de los Sistemas de Administración Financiera en particular.

Los procedimientos que se aplican en este tipo de auditoría son:

a.- relevamiento y evaluación de circuitos:

.- circuito presupuestario: arqueo de disponibilidades, revisar las operaciones «y la documentación que la respalda» de la gestión física de la ejecución del presupuesto, evaluar la eficacia y eficiencia de la gestión presupuestaria, revisar procedimientos de registración de la ejecución física y financiera del presupuesto. Comprobar con los indicadores específicos la calidad de la gestión, verificar el mantenimiento de principios sanos y reglamentarios, analizar si las tareas se cumplen a tiempo y con los controles internos, abstenerse de las críticas *in situ*, tomar conocimiento de las recomendaciones anteriores y ver como se aplicaron, confeccionar el informe con las observaciones y recomendaciones.

.- circuito Patrimonial. Revisar los procedimientos de alta, baja y transferencia de bienes del Estado, verificar la observancia y mantenimiento de los aspectos legales, analizar que las tareas se hagan a tiempo observando su desarrollo, no hacer críticas *in situ*, tomar conocimiento del último informe de auditoría y de las recomendaciones a fin de ver como se aplican, confeccionar el correspondiente informe de auditoría con las observaciones y recomendaciones que correspondan.

.- en el resto de los relevamientos y evaluaciones los procedimientos se repiten en cuanto a verificar las registraciones, tareas, observancias de las normas vigentes, observancia de las recomendaciones de las auditorías anteriores y realización del nuevo informe.



b.- Otras actividades de control, que en la circular se mencionan, como el arqueo y el arqueo integral, análisis del fondo rotatorio, procedimientos de cierre de ejercicio, seguimiento de acciones correctivas, control sobre los ingresos de los recursos con afectación específica a la cuenta única del tesoro. Análisis de la Cuenta de Inversión, verificaciones Informáticas, verificaciones de pre-implementación e Investigaciones Especiales.

3 Auditoría de Gestión Administrativa.

Para este tipo de auditoría se van a evaluar factores tales como la organización, objetivos y metas, insumos, operaciones, productos y resultados. Se evaluará si los objetivos y metas fijados han sido logrados de forma económica y eficiente. Para ello los procedimientos por aplicar son:

- .- arqueo de disponibilidades y comprobaciones bancarias.
- .- evaluar sistema de control interno.
- .- evaluar la eficacia, para ello se examinará la calidad de los servicios prestados, como la satisfacción de los usuarios, o si se produjeron prácticas irregulares.
- .- evaluar la economía, examinando si se aplicaron las prácticas idóneas para adquirir insumos, si se protegieron los recursos, si se realizaron prácticas irregulares.
- .- evaluar la eficiencia: constatando si no se duplicaron los esfuerzos, si se trabajó de forma coordinada, si existen programas o actividades duplicados, si hay despilfarros, si hay unidades o funciones obsoletas, si hay activos inmovilizados.
- .- no hacer críticas *in situ*
- .- conocer el último informe de auditoría y comprobar si las recomendaciones se llevaron a cabo
- .- confeccionar el informe, con las observaciones y recomendaciones que correspondan.



4 Auditoría de cumplimiento o legalidad

.- primeramente se debe tomar conocimiento de cuáles son los reglamentos que rigen el área auditada.

.- evaluar sistema de control interno.

.- abstenerse de las críticas *in situ*.

Confeccionar el informe con las observaciones y recomendaciones del caso.

5 Auditoría integral. Comprende todos los procedimientos de cada una de las auditorías anteriores.

Puede ocurrir, según contempla la circular en estudio, que en el transcurso de una auditoría «cualquiera de ellas» o cuando se finalice se descubran y comprueben irregularidades que justifiquen una Intervención Administrativa, dado el caso, el auditor debe informar inmediatamente al Director General de Administración Financiera para pedirle autorización para intervenir el organismo auditado, dando aviso además al jefe de dicho organismo. Para esto puede tomar todas las medidas de salvaguarda del patrimonio del Estado hasta que se designe un interventor.

Designado el interventor, se releva del cargo al Jefe del organismo en cuestión y se investigan las causas y las consecuencias que tendrán las irregularidades descubiertas. Se deberá elaborar un informe como el de auditoría, agregando todo lo concerniente a la intervención, con las conclusiones obtenidas.

Así también, la circular estudiada establece las visitas y visitas de asesoramiento técnico. La visita por su parte es una evaluación en el lugar del desarrollo del jefe de organismo visitado, con el fin de establecer si hay inconvenientes o dificultades en las tareas. Y las visitas de asesoramiento técnico también son en el lugar para prestar apoyo técnico sobre contabilidad, economía, patrimonial, administrativo para establecer cuáles son las fortalezas y las debilidades. En ambos casos se confecciona un informe de visita con las acciones propuestas.



Universidad de la Defensa Nacional
Centro Regional Universitario Córdoba – IUA – El Control Interno en una

Oficina Estatal

Todos los informes de auditorías que se produzcan se elevan a la Dirección General de Administración Financiera de la FAA y luego este informa a la Inspectoría General de la FAA y al Mando Superior del Organismo auditado «por ejemplo en nuestro caso al Jefe de la I Brigada Aérea».



CAPÍTULO V

EL INFORME COSO

Como hemos visto a lo largo del trabajo, los procedimientos de control interno estudiados se cotejan con lo que dispone el informe COSO, ya que este proporciona las nuevas tendencias en control interno.

A fin de entrar un poco en lo que dice este informe, lo que se propone allí, partiremos por ver los antecedentes que originan su creación, y por supuesto, definir qué es el informe COSO.

ANTECEDENTES

El informe COSO «*Committee of Sponsoring Organizations de la Treadway Commission*», que significa Comité de Organizaciones patrocinadoras de la Comisión de normas, es un informe editado en Estados Unidos en 1992, después de varios años de discusión y estudio del grupo de trabajo de la *Comisión Treadway*. Esta Comisión estuvo formada por cinco organizaciones de contadores y auditores: la Asociación Americana de Contabilidad (AAA), el Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA), el Instituto de Auditores Internos (IIA), el Instituto de Contadores de Gestión (IMA) y el Instituto de Ejecutivos Financieros (FEI).

Hay distintos acontecimientos en Estados Unidos que llevan a la creación de este informe, como ha sido la necesidad que surge de controlar los diferentes tipos de organizaciones, de supervisarlas, de contar con información fiable para evitar los fraudes, estafas, etcétera.

Entre los acontecimientos más importantes en la década de los 70 tenemos el wátergate, investigado entre los años 1973 y 1976, donde estuvo involucrado el Presidente de Estados Unidos y donde el escándalo público lo llevó a renunciar, debido



a que se hallaron elementos de fraude financiero, extorsiones a opositores con dinero del Estado, operaciones ilegales de financiación de partidos políticos. Por esos años se crearon con el fin de evitar todos esos fraudes financieros y en pos de la transparencia, distintas comisiones de investigaciones justamente sobre el control interno, como la FCPA «*Foreign Corrupt Practices de 1977*», que contiene disposiciones contra sobornos y de control interno. Luego está la Comisión Cohen que se dedica a investigar sobre la responsabilidad de los auditores; y otras tantas comisiones de investigación que más tarde llevaron con sus estudios y postulados a la creación del informe COSO.

La *National Commission on Fraudulent Financial Reporting*, conocida mejor como la Comisión *Treadway*, es creada en el año 1985 patrocinada por un grupo de asociaciones, con el fin de investigar las causas que llevan a la información financiera fraudulenta y realizar recomendaciones para evitarla. Entre sus postulados, contiene recomendaciones referentes al control interno, donde se remarca la importancia de controlar, la importancia también de los códigos de conducta, la existencia de comités de auditorías, la importancia de la auditoría interna activa. Todas estas recomendaciones fueron sugeridas particularmente a aquellas empresas que cotizan en la bolsa.

A partir de estos estudios, que a su vez dan origen a muchos más, es que se recomienda la edición a la consultora Coopers y Lybrand SA, la que le da formato a estos estudios, cuyo resultado es el informe COSO. Este, según los autores, sirve de referencia y consulta permanente para aplicarlo a empresas grandes y chicas, sirve de guía para evaluar los sistemas de control interno de las mismas, para que los auditores lo tengan en cuenta al momento de llevar a cabo la auditoría interna y poder ayudar a prevenir la información fraudulenta financiera.

Las recomendaciones del informe COSO son para aplicarlas tanto en el ámbito privado como en el ámbito público, de esa manera está pensado, para organizaciones con y sin fines de lucro.



CONTROL INTERNO SEGÚN EL INFORME COSO

Según el informe COSO el control interno es definido como un proceso que debe llevar a cabo tanto la administración, la dirección de cualquier organización y de ahí para abajo, todo su personal -privada o pública, empresa o ente gubernamental-. Esto, en la época que surge el informe es novedoso, ya que hasta ese momento el control interno era responsabilidad de pocos, tal vez, un auditor o una entidad controlante en particular, con el informe COSO, en cambio, se integra a todo el personal. El objetivo de aplicar el control internamente es lograr un «grado de seguridad razonable» -COSO- sobre aspectos tales como: ver si se están llevando a cabo con eficacia y eficiencia las operaciones, la fiabilidad de la información financiera y si se cumplen las leyes que se deben aplicar al caso en particular.

El informe enfatiza sobre la «seguridad razonable», lo que significa que no es una seguridad total para garantizar la eficiencia y eficacia en las operaciones. No significa que aplicando el control interno de esta manera global, garantice que se cumplan los objetivos y las metas de la organización, es decir, no es que controlándolo todo se garantice el rendimiento y las ganancias, proporciona una mayor seguridad que si no se controla y ayuda a que se encaucen todas las áreas de la organización al cometido de los objetivos y de los fines, pudiendo, si se aplica el control interno tal como lo plantea el informe COSO, ayudar a detectar errores y corregirlos.

Que el control interno sea visto como un proceso, significa que no se trata de un acontecimiento aislado, donde por ejemplo, un día viene el auditor o viene el ente regulador para realizar las actividades de control, sino que son actividades permanentes que tiene la organización. Estas actividades de control integradas a los procesos operativos de la entidad, a su estructura, son más efectivas, lo que no dice que sustituya a las actividades de gestión.

Esto mismo, que el control se lo plantee como un proceso, al ser parte de la estructura misma de la organización, lleva a que sean todas las personas responsables de



ejercerlo, desde el consejo de administración, la dirección y demás miembros. Como puede observarse, se sigue con la idea global sobre control interno, una idea integradora.

Claro que hay que tener a las personas capacitadas, con sus funciones, responsabilidades y límites bien definidos, porque tratándose de personas justamente no todas actúan y reaccionan de la misma manera y cada uno tiene una forma de ser que puede afectar a la generalidad de los procesos. Es por esto que se deben tener bien definido cuáles son sus actividades y responsabilidades para que ellas ayuden a llevar a cabo este control.

Con el control interno, según COSO, se puede ayudar a que una organización cumpla con sus objetivos de rentabilidad, previniendo las pérdidas. Con este método se puede lograr contar con la información financiera fiable, y justamente como se controla, también conseguir que se apliquen correctamente las leyes y normas requeridas en cada caso, que se actúe de forma legal.

COMPONENTES Y OBJETIVOS DEL CONTROL INTERNO -según informe COSO-

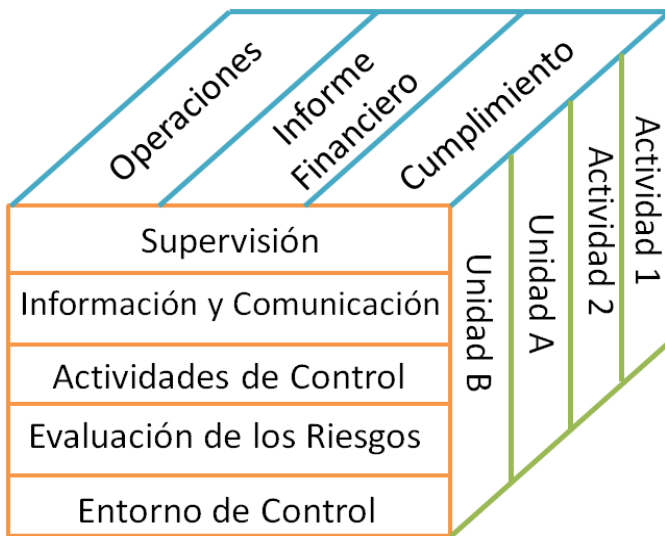
A los fines del informe COSO, los objetivos que toda organización tiene, más allá de las diferencias y particularidades que tenga cada una, se pueden resumir en tres grupos:

1. Operacionales: es la utilización eficaz y eficiente de los recursos de toda organización.
2. Información financiera: si se preparan y publican de manera fiable los estados contables financieros.
3. Cumplimiento: si se están cumpliendo con las leyes y normativas que sean aplicables en cada caso

Como se vio en el punto anterior, con esta clasificación de objetivos por cumplir se permite organizar mejor el control internamente y saber que se debe esperar.

En cuanto a los componentes, y aquí viene la parte más importante de todo el informe COSO, son cinco, que fueron mencionados en puntos anteriores del trabajo, pero que se verán con detenimiento en esta parte. Todo el informe COSO gira en estos 5 componentes que plantea a fin de lograr un control interno eficaz que pueda ayudar a cumplir con los objetivos mencionados *ut supra*.

Estos componentes son: Entorno de Control, Evaluación de riesgos, Actividades de control, Información y Comunicación y por último Supervisión.



Fuente: informe COSO I

Como puede verse en el gráfico, los objetivos con los componentes están relacionados en todos sus aspectos, por ejemplo, la información –componente-, es necesaria para cumplir con los 3 objetivos, ya que se necesita para evaluar los operacionales, para elaborar los informes financieros y para cumplir con las normas. Otro ejemplo podría ser, la supervisión –componente- se necesita para verificar que se están cumpliendo con los objetivos operacionales -eficacia y eficiencia en las operaciones-, para verificar que los informes financieros -otro objetivo- sean fiables y para ver que se cumplen con las normas. Parece redundante, pero se puede ver como



los componentes que plantea el informe COSO del control interno son necesarios para el cumplimiento de los objetivos empresariales y no empresariales.

ANALISIS DE CADA COMPONENTE.

1.- ENTORNO DE CONTROL

“el entorno de control marca las pautas de comportamiento en una organización, y tiene una influencia directa en el nivel de concienciación del personal respecto del control” (COSO)¹⁸

Una organización o entidad con control interno eficaz, se preocupa por tener personal competente, se preocupa por inculcar valores de integridad, respeto, conciencia sobre el control interno y de actitudes positivas que se generan desde el nivel más alto de la organización.

Ahora, ¿qué es lo que hace a este entorno de control?, hay varios factores que lo componen y lo definen, dependerá de cada organización qué factores son sobresalientes.

Integridad y Valores Éticos: los valores morales y éticos que propicia cada entidad proporcionan normas de comportamiento que los reflejan. Es decir, a través de estos la organización tratara de ganarse un buen nombre y una buena reputación ante la sociedad y el público al que va dirigida. El tipo de valores y la integridad que tenga van a afectar

¹⁸ Coopers Y Lybrans e Instituto de Auditores Internos, “Los nuevos conceptos de control interno (Informe COSO)”, página 31, Ediciones Díaz de Santos SA, 1997.



al sistema de control interno, a la administración y sobre todo a la forma de conducirse de la organización. Según lo estableció la comisión *Treadweay* (COSO)¹⁹:

“un clima ético vigoroso dentro de la empresa, y a todos los niveles de la misma, es esencial para el bienestar de la organización, de todos sus componentes y del público en general. Un clima así contribuye de forma significativa a la eficacia de las políticas y de los sistemas de control de la empresa y permite influir sobre los comportamientos que no están sujetos ni a los sistemas de control más elaborados”.

Con el fin de operar íntegramente, la organización debe tratar de lograr un equilibrio entre todos los intereses de las partes, es decir, los intereses propios de la empresa, los empleados, los proveedores, los clientes, competidores y público en general. Intereses que muchas veces están enfrentados como sería el caso de una empresa que produce los derivados del petróleo, ya que este tipo de productos puede traer problemas al medioambiente como es el caso de la nafta.

A su vez, para conducirse con ética tendría que ser una empresa que no enfatice las políticas de venta agresivas donde solo se busca la venta y la ganancia a cualquier precio, ya que este tipo de incentivos traen conductas deshonestas, o debería ser una empresa que no soborne para conseguir sus metas. Fíjese como todo empieza desde la Alta Dirección de la misma, los directores son los que plantean una conducta ética e íntegra y de ahí para abajo se imita.

El estudio que termina en el informe COSO, plantea distintas situaciones que se observaron que pueden llevar a conductas fraudulentas, citando por ejemplo, cuando existen presiones para alcanzar objetivos pocos realistas y el personal hace hasta lo imposible, recurriendo a mentiras y engaños a fin de alcanzar esos objetivos, para poder tener los incentivos «por ejemplo cobrar más dinero por determinada cantidad de

¹⁹ Coopers Y Lybrans e Instituto de Auditores Internos, “Los nuevos conceptos de control interno (Informe COSO)”, página 32, Ediciones Díaz de Santos SA, 1997



ventas»; otro sería el caso de la ignorancia de los empleados, por ejemplo al falsificar la información financiera creyendo que es por el bien de la empresa.

De esta manera el informe COSO recomienda varias políticas para evitar lo planteado, por ejemplo establece que las personas en una organización tienden a imitar a sus líderes, por lo tanto y repitiendo lo que se dijera anteriormente, todo comportamiento integral y ético surge de la más Alta Dirección, y gerencia. Ellos son los que deben comunicar estos valores a toda la organización y decir que es lo que se espera de los empleados, pero no quedarse ahí, sino también transmitirlos con el ejemplo. Se podría crear también un código de conducta ética, donde estos valores de integridad estén escritos, pero claro está que siempre con el ejemplo queda mejor enseñado.

La estructura que tenga la organización es otro factor a tener en cuenta en este primer elemento que estamos viendo: el entorno de control, ya que depende de esta estructura la división de responsabilidades y autoridades, siendo por ejemplo el entorno de control muy diferente en organizaciones altamente estructuradas de las que no lo son, y la transmisión de valores en ambas estructuras es diferente, por lo tanto hay que tenerla en cuenta a la hora de analizar e implementar el control interno.

Dicho todo esto que hace al entorno de control, el informe COSO recomienda elementos de evaluación que deberían tenerse en cuenta cuando se lleva a cabo el control interno. Por ejemplo:

- Ver la existencia e implantación de códigos de conducta y el comportamiento esperado.
- Analizar cómo se llevan a cabo las negociaciones, con empleados, proveedores, clientes, etcétera.
- Observar y evaluar la presión que se ejerce para alcanzar los objetivos.
- Si existen puestos de trabajo bien definidos.
- Analizar las habilidades que se requieren para ejercer cada trabajo.



- La independencia de los consejeros, la frecuencia de sus reuniones con auditores, miembros del sector financiero y contable.
- La idoneidad de la estructura de la organización y si permite el flujo de la información.
- La asignación de responsabilidad y delegación de la misma.
- Todo esto es a modo de ejemplo, ya que en el informe COSO se encuentran muchos más y no son taxativas.

2.- EVALUACION DE RIESGOS

Hay riesgos en todos los niveles de actividad de la organización, estos son inherentes a cualquier negocio, como también en cualquier organización pública o privada, con o sin fines de lucro. Poder determinar cuáles son los riesgos que corre una organización es un paso importante, pero antes como paso previo se deben fijar los objetivos.

Es decir, el informe COSO, establece como elemento del control interno, la evaluación de los riesgos, con el fin de prevenirlos y si fuera imposible disminuir su impacto. Pero establece que hay un paso previo al análisis y evaluación de los riesgos que se corren en la entidad, que es fijar los objetivos a fin de saber a dónde se quiere llegar y ahí evaluar los riesgos, ya que estos no son los mismos para cualquier organización sino que dependen del tipo de entidad y de las actividades que realice.

En el informe COSO hay un estudio de cómo deben ser los objetivos. Estos pueden estar claramente identificados o pueden estar implícitos. Establecer los objetivos, que generalmente representan las metas, luego evaluar los puntos fuertes y débiles de la entidad, más sus oportunidades y amenazas del entorno, todo esto lleva a marcar la estrategia a seguir para conseguir los objetivos.

Como ya vimos, a los fines del estudio del informe COSO, los objetivos de una organización están agrupados en tres categorías:



- Los relacionados con las operaciones: son aquellos que se plantean a fin de lograr eficacia y eficiencia en las operaciones, rendimiento, rentabilidad. Deben ser objetivos reales, de posible cumplimiento. Si no son claros, pueden llevar a la mala utilización de los recursos de la entidad.
- Los relacionados con la información financiera: los que se plantean la elaboración de información financiera fiable.
- Los objetivos de cumplimiento, aquellos que se plantean realizar sus actividades cumpliendo con la normativa vigente.

Todos estos objetivos y los subtipos que puedan tener dentro de cada categoría, deben estar relacionados y ser coherentes con la estrategia global de la organización. Ellos marcan el camino a seguir, establecen el resultado esperado y de alguna manera medible. Si se propone por ejemplo, en una oficina contable realizar cada mes el informe de gastos e imputaciones del presupuesto, es algo medible. El control interno, al analizar los objetivos puede medir qué se cumple y qué no, y si no se cumple porqué, ahí pueden encontrarse factores de riesgo.

Así estudiados los objetivos, se pueden identificar y analizar los riesgos, que es el segundo elemento del control interno.

Los factores que pueden poner en riesgo a la entidad pueden ser internos o externos, por eso es importante considerar todos los aspectos de la entidad, tales como por ejemplo las relaciones que mantiene con empleados, clientes, proveedores, etcétera, a fin de identificar cuáles pueden ser los factores de riesgo.

En el informe COSO se citan algunos factores de riesgo, entre los externos a la entidad: los avances tecnológicos, las expectativas cambiantes de los clientes, consumidores, la competencia, las nuevas leyes, los desastres naturales y los cambios económicos que pueden plantear nuevas reglas de juego. Entre los factores de riesgo interno tenemos: las averías en los sistemas informáticos, la calidad de los empleados, los métodos de formación y capacitación que se tenga, cambio de directivos y sus responsabilidades, una auditoría débil.



En el análisis de los riesgos, no solo se investiga cuáles son los mismos, sino también las probabilidades de que ocurra y la frecuencia, así se puede elaborar un protocolo que ayude a reaccionar en estos casos que no pueden prevenirse para disminuir el impacto que tengan.

3.- ACTIVIDADES DE CONTROL

Estas son las acciones necesarias que se establecen, a través de normas y procedimientos, para asegurar el cumplimiento de los objetivos y minimizar los riesgos de manera que no ocurran. Hay controles que pueden ser preventivos, contenidos en manuales, controles informáticos, etcétera. Las actividades de control que describe el informe COSO sobre el control interno son:

.- Análisis efectuados por la dirección: los resultados de las operaciones de la organización que se obtienen los van comparando con los presupuestos proyectados, las previsiones realizadas, con ejercicios anteriores, con otras empresas del mismo rubro. Desde la dirección también se desarrolla un seguimiento de los nuevos planes y programas, o nuevas líneas de productos, de lo planeado.

.- Gestión directa de funciones por actividades: se analizan, se revisan por función o actividad de cada empresa o entidad. Por ejemplo podría ser en nuestro caso particular, que el encargado de tesorería controle los movimientos de ese sector según lo planeado.

.- Proceso de información. Estas actividades se realizan con el fin de verificar la exactitud de las transacciones. Son muy importantes las tecnologías y el control que se realiza sobre ellas, ya que estas cambian, evolucionan y son útiles a su vez para controlar todo lo que se registra a través de los sistemas de información.

.- Controles físicos. Todos los activos físicos, como maquinarias, dinero y otros activos son sometidos a distintos tipos de recuentos a fin de realizar los controles de cantidad.



.- Indicadores de rendimiento. Su implementación marca resultados, tendencias que permiten ver el curso de las actividades y corregir desvíos.

.- Segregación de funciones. Esta es una forma de separar actividades para que los empleados puedan controlar un sector preciso y ayudar en el control interno.

Hay muchas más actividades de control, eso dependerá de la organización, el tipo que sea, la estructura, si es grande, mediana o chica, y las necesidades de la dirección. En lo que coinciden todas es que para que el control interno sea efectivo es necesario que el control se realice en toda la organización, en todos los niveles y por todas las personas que forman parte de ella.

Todo esto suele sustentarse en políticas y procedimientos. Las políticas que pueden estar escritas o pueden transmitirse de forma oral, determinan lo que hay que hacer, y los procedimientos son las formas, los pasos que se deben seguir para aplicar las políticas.

4.- INFORMACION Y COMUNICACIÓN

Toda organización necesita de la información sobre sus actividades, información financiera, sobre el funcionamiento del organismo que se trate para poder tomar decisiones. Se necesitan datos fieles a la realidad de la entidad. Muchas veces la recolección de esta información se hace por vías formales, lo que sirve como una actividad de supervisión. Pero también la recolección de la información puede hacerse por vías informales, tales como la conversación con los distintos actores -clientes, proveedores y los mismos trabajadores-.

Ahora, esta información para que sea válida en la toma de decisiones, debería reunir ciertas características:

.- de contenido, si tiene toda la información que se necesita y si es completa.



.- de oportunidad, es importante que la información llegue a tiempo, para poder solucionar los problemas, por ejemplo, en el caso de la oficina contable, que el Jefe de organismo se entere a tiempo de los vencimientos de las facturas que debe pagar, que tenga la información a tiempo para poder tomar decisiones.

.- de actualidad, tratar de que la información, sea la última versión encontrada sobre el tema que trate, que no sea información vieja.

.- de exactitud, que los datos que contenga sean los correctos

.- de accesibilidad, la información debe poder obtenerse fácilmente por las personas adecuadas.

Es necesario que los sistemas de información con que cuente el organismo sean controlados, es decir, son parte del control interno, porque se necesita de la misma para la toma de decisiones y corregir aquello que está desviado del objetivo, pero a su vez, se debe controlar a estos sistemas de información para que reúnan las características que ya se detallaron.

La comunicación, por su parte, está unida a la información. Para poder transmitir la información se necesita que los canales de comunicación que sean eficaces. La alta dirección, o los altos mandos, como sería en el caso de una organización de tipo militar como la que está en estudio, deben ser capaces de comunicar de forma fehaciente lo que se espera de cada trabajador, de cada puesto de trabajo y sobre todo en este tema, cuál es la responsabilidad en el control interno, o mejor dicho, que debe controlar o supervisar cada uno. Según este enfoque, es importante que cada uno sepa lo que debe hacer para contribuir al control interno, por ejemplo, no serviría de mucho que un encargado de la división contable observe e informe que los registros no cumplen con los requisitos necesarios, sino que además debería verificar porque ocurrió eso, porque están mal anotadas las cosas, si es por desconocimiento, falta de atención, o demasiado trabajo en la oficina que hace que se registre rápido y de mala manera. Para que el control interno funcione, cada persona que trabaja en el organismo debería tomar conciencia de su responsabilidad, de detectar lo que pasa y de verificar los porqués, para



elevant los problemas, o tomar en el mejor de los casos, las acciones correctivas de cada caso. Para que todo armonice es necesaria una buena comunicación en sus dos vertientes, ascendente y descendente.

No hay mejor forma de comunicar que el ejemplo, además de las palabras. Porque si la dirección pregona valores que no cumple, es muy difícil, que de ahí para abajo se cumplan, o por lo menos que se tomen en serio. La comunicación debe servir para transmitir justamente esto, lo que se espera de cada empleado, que es lo que debe hacer. Y para que esta comunicación funcione, debería haber líneas de comunicación abiertas. Por ejemplo, el encargado de contabilidad debería poder hablar abiertamente con el jefe para comunicar todo aquello necesario para el buen funcionamiento del departamento contable. Pero además, los canales deben estar abiertos para realizar denuncias sobre todo cuando se detectan ilícitos, registros engañosos o peor aun tratándose de una oficina estatal, cuando se detecta malversación de los fondos públicos. En estos casos, la comunicación debería ser una herramienta que facilite la denuncia y la toma de decisiones, sin castigar al emisor y brindándole garantías.

La comunicación externa también es necesaria, los canales de comunicación con proveedores, clientes, usuarios, es muy importante para saber si el organismo funciona correctamente, si los resultados son los esperados, o dicho de otro modo, si se obtiene lo esperado, en este caso del departamento contable.

Los medios por los cuales se puede transmitir la información, pueden ser a través de manuales escritos sobre políticas, por medio de circulares, memorias, correos internos, en algún espacio físico de la oficina donde se coloquen los avisos del día, etcétera; y por supuesto de forma verbal, que es la forma de comunicarse cotidiana más común, pero no siempre la más efectiva, ya que en ella influyen la educación, la cultura y los modos que tenga cada persona.



5.- SUPERVISION

Así como se dedica mucho tiempo y dinero a instaurar un sistema de control interno, con el fin de ir corrigiendo todo aquello que obstaculiza cumplir con los objetivos de la organización de que se trate, de la misma manera se necesita evaluar ese sistema de control interno, supervisarlos, ya que con los cambios constantes puede quedar obsoleto, o puede por ejemplo, que la incorporación de nuevos empleados no se aplique de manera correcta, y tantas otras situaciones que podrían hacer que el control interno, tal como lo plantea el informe COSO no funcione y no cumpla con sus objetivos. Por lo tanto es necesario supervisarlos, para asegurarse de que el control interno pueda seguir funcionando como es debido.

Hay actividades que pueden utilizarse de supervisión continua, como por ejemplo, la comprobación directa de los directores, como sería el caso de que ellos mismos verifiquen una conciliación. Otra forma de supervisión continua es estar atentos a los reclamos y en general a los comunicados de terceros que pueden manifestar un problema interno para los cumplimientos, por ejemplo, en el caso nuestro que el Jefe del Departamento Contable reciba quejas permanentes del Jefe de Brigada por no recibir los informes en tiempo y forma, eso puede indicar que los informes y registros no llegan a presentarse a tiempo por el personal a cargo. Otro caso, puede ser algo tan simple y sencillo como revisar la rutina de trabajo. En una organización tan estructurada y reglamentada como lo es una institución militar los procedimientos rutinarios pueden marcar que no se cumple con lo debido y notar algún problema. También al surgir diferencias entre lo escrito y el recuento con activos físicos está dando la pauta de un inconveniente. Los casos mencionados son solo ejemplos de una supervisión continua y diaria sobre los sistemas de control interno que permiten encontrar inconvenientes y así poder encauzarlos.

Evaluar el funcionamiento del control interno puede ser tanto una tarea del director como de los auditores internos y externos. Es todo un proceso donde se revisa el sistema que permite encontrar las fallas de la organización.



INFORME COSO II y III

El Manual de Control Interno Gubernamental, junto con la resolución 152 de la SIGEN, estudiados en los primeros capítulos, toman los postulados del Informe COSO I, es decir, en la normativa aparecen como herramientas para implementar un control interno eficaz las que propone el informe COSO. De esta manera, aplicando el informe COSO, se pasa de tener un enfoque contable del control como pasaba anteriormente al mismo, a tener un control interno que puede garantizar la efectividad de las operaciones, la confianza en la información financiera y el cumplimiento de las leyes y demás normas, todo esto aplicando sus 5 componentes.

En septiembre de 2004, se dicta el informe COSO II y allí se amplían los conceptos dando mayor énfasis a la visión de riesgo. El estudio, dictado y edición de esta nueva versión de COSO se da debido a los sucesos que ocurren en EEUU por esos años, especialmente lo sucedido en ENROM, WORLDCOM y otras empresas.

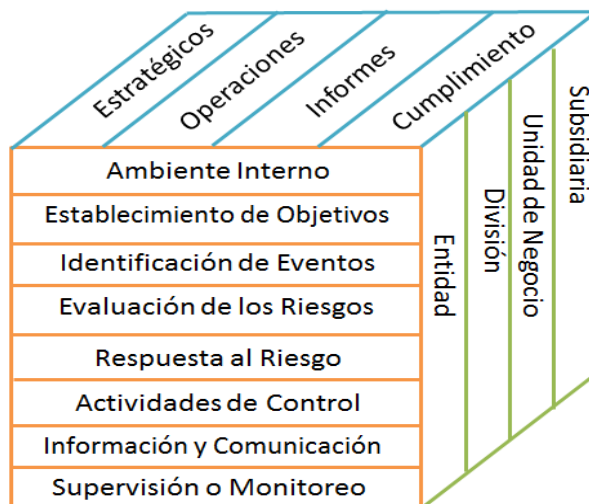
A modo de comentario y para comprender por qué esta versión nueva de COSO pone su énfasis en prevenir el riesgo, recordemos lo que paso en esos años. ENROM era una empresa de gas que creció exponencialmente en pocos años y a través de prácticas contables fraudulentas donde se “maquillaba” las deudas que llegaban a miles de millones de dólares, llevando a que la Empresa, una vez descubierto el fraude, fuera a bancarota dejando miles de personas en la calle y siendo uno de los casos de fraude más famoso y más grande de Estados Unidos. En WORLDCOM, empresa de telecomunicaciones, se dio también un crecimiento muy rápido donde a través del fraude contable, con la complicidad de sus auditores “maquillaron” una deuda millonaria que llevó a que, una vez descubierta, el mercado bursátil mundial se viera afectado, cayendo las bolsas de varios países. Por esto y otros casos, es que en esos años se elabora el informe COSO II llamado COSO-ERM «*Enterprise Risk Management – gestión de riesgo empresarial*»), donde se hace mayor hincapié en la gestión de riesgos, se impulsa a la identificación, evaluación y gestión previo a que se materialice el riesgo.

De los 5 componentes que establecía COSO I, en el informe COSO II se pasan a 8:

COSO I	COSO II
Ambiente de Control	<ul style="list-style-type: none"> • Ambiente de Control • Establecimiento de Objetivos
Evaluación de Riesgos	<ul style="list-style-type: none"> • Identificación de Eventos • Evaluación de Riesgos • Respuesta a los Riesgos
Actividades de Control	<ul style="list-style-type: none"> • Actividades de Control
Información y Comunicación	<ul style="list-style-type: none"> • Información y Comunicación
Supervisión	<ul style="list-style-type: none"> • Supervisión

Como puede observarse el informe COSO II refuerza todo lo referido a la gestión de riesgos, con la finalidad de prevenir los fraudes financieros.

A continuación observemos cómo queda el cubo de relaciones de COSO, con los nuevos componentes y un objetivo más que se agrega:



En el COSO I el componente Evaluación de Riesgos se establecían los objetivos primero para luego evaluar los riesgos que se corren con el fin de lograr el



cumplimiento de los objetivos de la organización, y en esa evaluación están los caminos a seguir para evitarlos o evaluar cómo se le hace frente al riesgo.

En el COSO II se desmenuza, se analiza minuciosamente todo lo referido al riesgo. Aquí se proponen 4 categorías de objetivos:

- Objetivos de estrategia. Son los objetivos que se plantea el alto nivel, alineados a la misión de la entidad.
- Objetivos de Operaciones
- Objetivos de Información
- Objetivos de Cumplimiento

Estos últimos tres iguales a COSO I.

En COSO II, se evalúa la tolerancia al riesgo, es decir, el nivel aceptable en que se desvíe un objetivo, por ejemplo: en una empresa de entrega de paquetes de encomienda donde el objetivo es la puntualidad en un 98%, se puede tolerar una desviación del 97 al 100.

Luego se identifican los eventos -que pueden ser riesgos u oportunidades-. Estos eventos pueden ser económicos -precios, competencia-, medioambientales -inundación, terremoto-, políticos -nuevas leyes, normas, actos de gobierno-, sociales -cambios en los gustos, culturales, modas, etcétera-, tecnológicos, de infraestructura, de personal - convenios colectivos, fraude, accidente laboral-, etcétera.

En la evaluación se analiza la posibilidad de que ocurran esos eventos y el impacto para ver cómo se gestiona. Luego la dirección selecciona una posible respuesta: evitar, aceptar, reducir o compartir la responsabilidad. Por ejemplo, evitar un riesgo sería si se vende una unidad de negocio altamente riesgosa, o dejar de producir un producto. Aceptar el riesgo sería auto asegurarse contra las pérdidas, reducirlo puede ser fortaleciendo el control interno o diversificando los productos y, por último, compartirlo puede ser comprando un seguro contra pérdidas inesperadas.



En mayo del año 2013 se publica la tercera versión del informe COSO: COSO III. Donde nuevamente sus componentes son 5, pero se agregan 17 principios relacionados con los mismos, que se nombrarán a continuación pero se desarrollaran en el capítulo siguiente, donde se verá como lo toma la normativa del Sector Público, a saber:

Entorno de control

Principio 1: Demuestra compromiso con la integridad y los valores éticos

Principio 2: Ejerce responsabilidad de supervisión

Principio 3: Establece estructura, autoridad, y responsabilidad

Principio 4: Demuestra compromiso para la competencia

Principio 5: Hace cumplir con la responsabilidad

Evaluación de riesgos

Principio 6: Especifica objetivos relevantes

Principio 7: Identifica y analiza los riesgos

Principio 8: Evalúa el riesgo de fraude

Principio 9: Identifica y analiza cambios importantes

Actividades de control

Principio 10: Selecciona y desarrolla actividades de control

Principio 11: Selecciona y desarrolla controles generales sobre tecnología

Principio 12: Se implementa a través de políticas y procedimientos

Principio 13: Usa información Relevante

Sistemas de información



Universidad de la Defensa Nacional
Centro Regional Universitario Córdoba – IUA – El Control Interno en una

Oficina Estatal

Principio 14: Comunica internamente

Principio 15: Comunica externamente

Supervisión del sistema de control - Monitoreo

Principio 16: Conduce evaluaciones continuas y/o independientes

Principio 17: Evalúa y comunica deficiencias.



CAPÍTULO VI

COMPARACIÓN. APLICACIÓN DEL INFORME COSO EN EL ESTADO Y CÓMO SE APLICA EN EL DEPARTAMENTO CONTABLE.

En este capítulo se desarrollará la aplicación de COSO, en su versión III, con los 17 principios en el ámbito estatal. Una vez visto qué es el informe COSO, se verá como lo toma el Sector Público Nacional en su normativa para dar luego un ejemplo concreto de aplicación en el Departamento Contable.

APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE COSO EN EL ESTADO.

Como se viera más arriba, las normas generales de la SIGEN de 1998 toman en sus artículos las herramientas del informe COSO I, esto aprobado mediante resolución 107/98 SGN.

Con el fin de actualizar la normativa de la Administración Pública, esto debido a los cambios que se viven en temas referidos al control es que se toma el informe COSO III con sus 17 principios relacionados a los componentes. Todo esto adaptado al Sector Público Nacional con sus particularidades las que se plasman en la norma 2420 de la SIGEN.

De acuerdo a esto, se establece que todos los miembros de la organización tienen incumbencia en el Control Interno, desde las autoridades superiores que tienen la responsabilidad de implantar y mantener un sistema de control interno eficaz y eficiente (art. 4 y 101 de la ley 24156). También están involucrados en el mismo el Comité para Jurisdicciones y Organismos Descentralizados.



ANÁLISIS DE CADA COMPONENTE CON SUS PRINCIPIOS.

PRIMER COMPONENTE: AMBIENTE DE CONTROL. Este componente encierra “el conjunto de procesos, estándares y estructuras que proveen la base para la ejecución del Control Interno en la organización” (norma 2420 SGN)²⁰.

Principio 1: Integridad y Valores Éticos.

- Los valores y códigos de conducta deben ser definidos y comunicados apropiadamente a todos los individuos de la organización.
- Las autoridades deben propiciar que se internalicen esos códigos y brindar actividades de capacitación al respecto.
- Deben existir mecanismos para evaluar la adhesión y adoptar medidas en caso de incumplimiento.

Principio 2: Responsabilidad de supervisión

- Se deben designar funcionarios de forma transparente y mantener la independencia en la función.
- Se deben generar indicadores para evaluar el cumplimiento de los objetivos.
- La supervisión de la gestión abarca el diseño, implementación y funcionamiento del Control Interno. En cada organismo deberá constituirse un comité de control integrado por un funcionario de alto nivel y un auditor interno titular que deben vigilar el sistema de Control Interno y mejoramiento continuo.

Principio 3: Estructura. Autoridad y Responsabilidad.

- Las autoridades superiores deben establecer una estructura que permita el control.
- La estructura organizativa debe institucionalizarse en un acto administrativo.

²⁰ Norma 2420, “Normas Generales de Control Interno para el Sector Público Nacional”, de la Sindicatura General de la Nación, página 12. Noviembre de 2014.



- Se debe definir la autoridad y responsabilidad respetando el principio de separación de funciones.

Principio 4: Competencias del Personal.

- Se debe disponer de políticas para la gestión del capital humano, su incorporación, desarrollo de carrera, educación, motivación.
- La selección debe ser transparente.
- Cada empleado debe conocer sus tareas, deberes y responsabilidades.
- La organización debe disponer políticas y procedimientos para seleccionar capital humano, capacitarlo, evaluarlo, motivarlo.
- Se deben definir las competencias del personal en los distintos niveles.
- Se debe capacitar al personal apuntando a su desarrollo. Todo esto reforzando los valores y códigos de conducta.

Principio 5: Responsabilidad y Rendición de Cuentas.

- Deben definirse claramente y en cada nivel todos los objetivos y contribuir al logro de los objetivos de la organización.
- Se deben implementar los Controles Internos necesarios para reducir los riesgos que puedan afectar al logro de los objetivos.
- Se deben definir indicadores para medir el cumplimiento de objetivos y revisarse periódicamente.

SEGUNDO COMPONENTE: EVALUACIÓN DE RIESGOS. Este componente busca tratar los riesgos que enfrenta la organización, internos y externos, que le pueden impedir cumplir con sus objetivos.



Definición de Riesgo (NORMA 2420)²¹:

“Todo evento contingente que, de materializarse, puede impedir o comprometer el logro de los objetivos. Es la expresión de la probabilidad y del impacto de un evento con el potencial de ejercer influencia en el logro de los objetivos de una organización”.

Definición de Riesgo Inherente y Riesgo Residual (NORMA 2420)²²:

“Se denomina riesgo inherente a aquel que puede afectar al logro de los objetivos organizacionales en ausencia de cualquier medida que pueda aplicarse desde la gestión, para alterar la probabilidad o el impacto de tales riesgos. En cambio, el riesgo residual es aquel que permanece después de la aplicación de medidas de respuesta a los riesgos”

Principio 6: Especificación de Objetivos.

- Los objetivos deben estar alineados con la visión y misión de la organización. Los objetivos deben abarcar propósitos operativos, propósitos de información - en especial de información contable, presupuestaria y financiera-, como también propósitos normativos y regulatorios.

Principio 7: Identificación y análisis de riesgos

- Debe contar con un proceso de identificación y análisis de riesgos que puedan afectar al logro de objetivos de la organización. Debe haber una revisión periódica.
- Se debe contemplar la ocurrencia y el nivel de impacto de los riesgos, como los niveles de tolerancia.

²¹ Norma 2420, “Normas Generales de Control Interno para el Sector Público Nacional”, de la Sindicatura General de la Nación, página 26. Noviembre de 2014.

²² Norma 2420, “Normas Generales de Control Interno para el Sector Público Nacional”, de la Sindicatura General de la Nación, página 26. Noviembre de 2014.



- Se deben definir los controles para reducirlos, contemplando las alternativas de: aceptar, evitar, reducir o compartir el riesgo.

Principio 8: Evaluación de riesgos de fraude

- Dentro de la evaluación de los riesgos se debe contemplar específicamente el de fraude, por parte del personal o de la organización, fraude en Estados Contables -reportes financieros, reportes presupuestarios, etcétera-, fraude en información no contable, apropiación indebida de activos. Se debe estudiar por ejemplo las debilidades que tiene la organización y las actitudes de la persona frente al fraude.
- Se deben estudiar las respuestas frente al riesgo de fraude, como por ejemplo rotación de personal, formas de rendición de cuentas, controles y auditorías específicas.

Principio 9: Identificación y análisis de cambios

- Se deben evaluar e identificar los posibles cambios que puedan afectar el sistema de Control Interno. Se deben contemplar los cambios externos -por acontecimientos o desastres naturales-, los cambios de la entidad, de distribución de funciones, de incorporación de personal, de incorporación de tecnología, etcétera.

TERCER COMPONENTE: ACTIVIDADES DE CONTROL. Son las acciones destinadas a reducir los riesgos que puedan afectar al logro de los objetivos.

Principio 10: Definición e Implementación de Actividades de Control.

- Definir controles que reduzcan los riesgos hasta los niveles de tolerancia establecidos. Debe contar con las políticas y Procedimientos.
- Los controles deben ser íntegros, con exactitud y válidos.
- Los procedimientos de control deben ser ejecutados por personal autorizado.



- Los controles sobre la ejecución de operaciones o transacciones relevantes, deben contemplar al menos los niveles de autorización, verificaciones o comparaciones, controles de seguridad física.
- Siempre que sea posible deben hacerse controles automatizados ya que son más seguros que los manuales. Se debe complementar con actividades de supervisión o monitoreo sobre el desempeño medido con indicadores.

Principio 11: Definición e implementación de controles sobre la tecnología.

- Se debe definir el nivel de soporte tecnológico.
- Se debe controlar la tecnología analizando sus riesgos.
- Se debe asegurar que la información que brinde la tecnología debe ser confidencial, integral y disponible.
- Se deben controlar también las adquisiciones, incorporaciones y cambios de equipos, sistemas, soluciones.

Principio 12: Políticas y Procedimientos.

Definición de Políticas (NORMA 2420)²³:

“Orientaciones o directrices que rigen la actuación de una persona o entidad en un asunto o campo determinado. (Acepción del término incluida en el Diccionario de la Real Academia Española). Las Políticas pueden encontrarse formalizadas en documentos específicos, o pueden ser explicitadas mediante instrucciones y comunicaciones de gestión, de acuerdo a las características y tamaño de cada organización”.

Definición de Procedimiento (NORMA 2420)²⁴: “Método de ejecutar algunas cosas”.

²³ Norma 2420, “Normas Generales de Control Interno para el Sector Público Nacional”, de la Sindicatura General de la Nación, página 36. Noviembre de 2014.



- Se deben establecer políticas y procedimientos para el desarrollo de las actividades de gestión.
- Deben asignarse responsabilidades y mecanismos de rendición de cuentas.
- Las políticas y procedimientos deben ser actualizadas.

CUARTO COMPONENTE: INFORMACIÓN Y COMUNICACIÓN

Principio 13: Relevancia de la Información

- Se deben aplicar mecanismos para cumplir con todos los requerimientos de información: de los niveles medios y operativos, de los niveles de conducción - por la rendición-, de las diferentes áreas por ejercicio de su competencia.
- Se debe priorizar usar la información automatizada. La calidad de la información debería ser: accesible, correcta, actualizada, protegida, suficiente, oportuna, válida, verificable, conservable.

Principio 14: Comunicaciones internas.

- Se deben dar mecanismos para comunicar de forma clara y oportuna la información, contemplando los valores, políticas y procedimientos, objetivos, importancia, relevancia.
- Las autoridades deben recibir de todas las áreas la información para ejercer supervisión y control.
- Los canales de comunicación deben ser efectivos para comunicar la información -correo electrónico, memorandos, reunión de desempeño, intranet, etcétera-.
- Deben revisarse con periodicidad estos canales.

²⁴ Norma 2420, “Normas Generales de Control Interno para el Sector Público Nacional”, de la Sindicatura General de la Nación, página 36. Noviembre de 2014.



Principio 15: Comunicaciones externas

- Tiene que tener mecanismos para comunicarse hacia dentro y hacia afuera, contemplando: canales adecuados, canales apropiados para interactuar con otros organismos.
- Debe tener canales apropiados para comunicarse con proveedores, para informar a la ciudadanía sobre las actividades organizacionales y recibir sugerencias.

QUINTO COMPONENTE: SUPERVISIÓN.

Principio 16: Evaluaciones.

- Aplicar mecanismos de supervisión que contemple una evaluación continua, específica o puntual realizada a través de monitoreo, autoevaluaciones, unidades de auditoría.
- Automatizar las actividades de supervisión.
- Las UAI deben, según las normas del Sector Público Nacional, llevar controles, auditorías y evaluaciones.

Principio 17: Evaluación y Comunicación de deficiencias.

- Las deficiencias deben ser comunicadas de acuerdo a un procedimiento para poder orientar a la resolución de problemas. La UAI es la que debe comunicar los resultados.
- Se debe seguir y monitorear las acciones adoptadas en relación a las deficiencias.

Como puede observarse, la norma referida, la 2420 toma los componentes con los principios del informe COSO III, adaptando sus postulados al Sector Público Nacional.



ENCUESTA

Con el fin de investigar y descubrir si se aplica en la práctica las herramientas del informe COSO, se realizó una encuesta (ANEXO V) con el personal del Departamento Contable, donde se tomó en cuenta la experiencia del personal dentro de la fuerza y su grado de capacitación, siendo algunos con nivel universitario y otros no.

A continuación se expone el resumen de lo contestado por los encuestados.

AMBIENTE DE CONTROL

De acuerdo con las respuestas dadas, existe una coincidencia en cuanto a los valores éticos y a la integridad que muestran los superiores, donde se transmiten esos valores con el ejemplo y también con la palabra. Si bien no existe un código de ética así como tal, existen las normas de conducta que están en la ley que rige al personal militar, la ley 19101 «REGIMEN DEL PERSONAL MILITAR», y ellos transmiten los valores que se espera del comportamiento militar desde el inicio de sus carreras, es decir, desde la formación e instrucción militar en las escuelas de oficiales y suboficiales, en los cursos de ascensos y en la rutina diaria con las actividades que cada uno cumple.

En cuanto a la evaluación de desempeño, a ellos se los califica del primer al último grado con calificaciones que se tienen en cuenta a la hora de las juntas para ascensos, donde no solo consta la nota que se pone a cada oficial y suboficial sino las responsabilidades y tareas que desempeñó a lo largo de su carrera. En las hojas de calificaciones no hay propuestas para el caso de mal desempeño, pero si por ejemplo si se detectan problemas o inconvenientes son llamados a una entrevista con su superior - quien califica- y se tiene una charla a fin de mejorar lo que se esté haciendo mal.

En cuanto a la estructura del Departamento Contable, se está de acuerdo que es la adecuada para las actividades que lleva a cabo. Para las actividades existe un reglamento de cómo debe ser la tarea que se realiza según la división, que son las Circulares Administrativas, las Notas Circulares y las Resoluciones de los organismos superiores que rigen a este Departamento -Dirección General de Administración y Finanzas-.



EVALUACION DE RIESGOS

En cuanto a los riesgos, no hay total coincidencia. De acuerdo al personal militar superior, y esto debido a la naturaleza de sus tareas y responsabilidades existe una identificación de los riesgos, pero de una forma implícita, no siendo este un tema de habitualidad en las tareas para el personal militar subalterno. En la oficina no hay una persona específica destinada a la detección de los mismos, tal vez esto no está como tarea reglamentada donde se destinan recursos a identificar los riesgos de las distintas actividades que se llevan a cabo, pero de manera implícita en el quehacer de cada día desde el Jefe hasta los encargados de divisiones se ven y se tratan las actividades que pueden ser riesgosas para cumplir con los objetivos. Existe, de acuerdo a las respuestas dadas, actividades que son improductivas, que tal vez podrían simplificarse, y actividades que de evitarse no afectan al cumplimiento de objetivos. Existen indicadores de gestión e indicadores de control interno que se elevan de forma trimestral a la Dirección de Finanzas a fin de evaluar el cumplimiento de los objetivos.

INFORMACIÓN Y COMUNICACIÓN

En cuanto a estos elementos hay mayor coincidencia en los entrevistados, descubriéndose que existe un resguardo de la información a través de backups en pen drives y discos externos, pero al operar las computadoras de la oficina en red con otras oficinas de la Brigada, no tienen una total protección contra intromisiones a sus archivos. Cuentan con personal responsable para el mantenimiento de los sistemas informáticos de la Unidad –Brigada-. Para transmitir los mensajes se utilizan distintos medios de comunicación por ejemplo a través de internet, como mails, mails internos, mensajería interna. Y en cuanto a la información emitida, si bien por lo general existe una conformidad con los informes que allí se producen, no siempre permiten tomar decisiones en forma oportuna.

SUPERVISIÓN

En cuanto a los controles internos sobre la oficina, de los que se ha hablado mucho en este trabajo, se implementan y por diversas vías. Hay controles dentro de la oficina



Universidad de la Defensa Nacional
Centro Regional Universitario Córdoba – IUA – El Control Interno en una

Oficina Estatal

en cuanto a los activos -por ejemplo arqueos- y controles sobre los bienes físicos. Por lo general se realizan reuniones antes de los controles, los auditores que vienen de inspección al Departamento Contable tienen acceso a todos los archivos que solicitan, aceptándose todas las recomendaciones que hacen y tratando de ponerlas en práctica. Aunque como salvedad, se debe decir que se considera que no siempre los auditores tienen la experiencia necesaria para llevar a cabo esa función.



CONCLUSIÓN

De acuerdo a todo lo desarrollado en este trabajo de investigación puede verse cómo el Estado tiene una gran estructura de control interno. Lo vemos a esto comenzando por la ley 24156 de la Administración Pública donde aparece la primera organización, las pautas generales y el organismo por excelencia de control que crea esta ley: La SIGEN, Sindicatura General de la Nación.

Se puede ver que el Estado en su enorme estructura organizacional cuenta con la SIGEN como organismo que controla sus propios actos administrativos, tan importantes que se lleven a cabo en tiempo y forma, ya que como se dijo anteriormente administra los bienes provenientes de los recursos públicos, recursos que los ciudadanos ponen a disposición para que el Estado cumpla con sus funciones.

La investigación y posterior desarrollo del trabajo, que busca responder cómo se controla el mismo, finalmente nos muestra que el Estado es una organización burocrática que necesita ser controlada, y que la oficina que se toma como ejemplo, elegida a propósito, por ser una oficina que maneja recursos públicos, que ejecuta parte de lo que le corresponde del presupuesto aprobado por ley, es una oficina que recibe distintos controles internos, o mejor dicho, se la controla internamente por distintos canales.

En el desarrollo de este trabajo queda demostrado como son esos controles, de que oficinas, departamentos u organismos provienen, y todo esto con el firme propósito de cumplir con los fines de la oficina, en acuerdo con los fines y la misión que tiene la Institución Fuerza Aérea, dentro de la cartera de defensa.

Puede verse también que el Estado en su estructura grande y compleja, adhiere a los nuevos conceptos del Control Interno, como puede observarse en la reglamentación consultada «Resolución N° 107/98 de la Sindicatura General de la Nación “Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional”, la norma 2420 “Normas Generales de Control Interno para el Sector Público



Nacional”», lo que permite afirmar que no es ajeno a los nuevos desarrollos en materia de control interno, haciéndolos parte de su análisis y teniéndolos en cuenta para sus propios controles de sus dependencias.

Un apartado merece la observación de la aplicación en concreto de las herramientas que propone COSO dentro del ámbito de la oficina estatal elegida. Si bien al preguntar por el informe COSO no es muy popular entre los miembros de la oficina, llegando a desconocerlo por completo los miembros de rangos inferiores a la misma, sus postulados se aplican de manera implícita. Es decir, en el desarrollo diario de la actividad se aplican principios de control interno, sin saber que pertenecen al informe COSO, se hace en realidad como parte del trabajo y porque está estipulado de esa forma por las normas que los rigen. Pudimos ver como existe una transmisión de valores sin haber un código de conducta escrito, sino que determinados valores como la disciplina, el orden, la honestidad son parte de la estructura y la formación militar. También se puede ver como los controles internos que tiene esta oficina pueden pecar de excesivos, ya que le llegan de distintos canales internos de la propia Fuerza Aérea y los mismos integrantes de la oficina los realizan en sus labores diarias. Elementos como la identificación de riesgos no están lo suficientemente desarrollados, pero en el quehacer diario se tratan de evitar. Si bien la aplicación es informal, en mi opinión por el desconocimiento del informe COSO, éste no está ausente.

Por todo lo expuesto considero que a pesar de tener distintos canales de control interno, que en el caso del ejemplo que tomo provienen de tres lugares distintos esos controles -Inspectoría, DGAyF y UAI-; que a pesar de la estructura cuya finalidad es tener justamente mayor control sobre los actos que realizan las personas que trabajan y ocupan cargos en el Estado, para prevenir todo aquello que desvíe su función principal, para prevenir actos ilícitos y de corrupción, a pesar de todo esto, la enorme estructura y la sobre reglamentación hacen que estos controles muchas veces pierdan efectividad. Considero, a través de todo lo desarrollado, que hay una gran cantidad de reglamentación, manuales, resoluciones, circulares -en el caso interno de la Fuerza Aérea- que pueden terminar confundiendo a quienes tienen que aplicarla.



Es por esta razón que a mi criterio se debería contar con personal altamente capacitado en todo lo referido a normas del Estado, enfatizando las enseñanzas de COSO para que se aplique de manera formal y siendo consciente de la importancia que tiene el control para poder cumplir con los fines propuestos y en el caso de la oficina contable, personal capacitado en materia contable, para poder desempeñarse con eficiencia y eficacia.

Es mi observación a lo largo de todo este proceso de investigación que deberían reducirse los pasos a seguir para agilizar los controles, como se ve en las fases de planeamiento y ejecución que se muestran del manual de control interno de la SIGEN, esto agilizaría los tiempos y por lo tanto haría los controles más efectivos, y que debería por sobre todas las cosas contar con personal altamente capacitado en estos temas, primero en cuanto al control interno -que es, sus conceptos y forma de implementar- y luego, personal altamente capacitado en la oficina que trabaje en el ámbito público sea cual fuere, en mi caso tomo de ejemplo al departamento contable, pero en toda la Administración pública debería haber personal capacitado para facilitar la implementación primero de un sistema de control interno, y luego para llevarlo a cabo. Porque si bien, la ley y demás normas consultadas y referenciadas muestran un interés en proteger lo público, son bastas y suficientes en la materia consultada, no por esto deja de ser vacía y abstracta si no encontramos quien sepa aplicarla, en el momento y lugar oportuno.



Universidad de la Defensa Nacional
Centro Regional Universitario Córdoba – IUA – El Control Interno en una

Oficina Estatal



BIBLIOGRAFIA

Circular Administrativa N° 43, dictada por la Dirección General de Administración y Finanzas de la Fuerza Aérea Argentina, del año 2005.

Circular Administrativa N° 56, dictada por la Dirección General de Administración y Finanzas de la Fuerza Aérea Argentina, del año 2007.

Constitución de la Nación Argentina, año 1994.

Coopers y Lybrand, (1997), “Los Nuevos Conceptos de Control Interno (INFORME COSO)”, Ed. Díaz de Santos S.A.

Decreto Reglamentario 1344/2007, “Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional”, año 2007, recuperado de <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/verNorma.do?id=133006>.

Directiva Anual 03/03 del Jefe de Estado Mayor General de la Fuerza Aérea Argentina.

Ildarraz, Benigno; Zarza Mensaque, Alberto y Viale, Claudio, Derecho Constitucional y Administrativo, Ediciones Eudecor. Córdoba, 1999, pág. 497.

Ley 24156, “Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional, año 1992, recuperado de <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/0-4999/554/texact.htm>.

Manual de Control Interno Gubernamental, Sindicatura General de la Nación, año 2010. Recuperado de http://www.sigen.gob.ar/pdfs/normativa/manual_cig.pdf.

Manual de Auditoría. Informe No. 5 del área de auditoría. Centro de Estudios Científicos y Técnicos (CECYT), de la FACPCE

MAPO 17, “Manual Aeronáutico de Procedimientos Orgánicos”, el n°17 pertenece a la Dirección General de Administración y Finanzas, de la Fuerza Aérea Argentina.



Universidad de la Defensa Nacional
Centro Regional Universitario Córdoba – IUA – El Control Interno en una

Oficina Estatal

MAPO 30, “Manual Aeronáutico de Procedimientos Orgánicos”, el n° 30 pertenece a la I Brigada Aérea de la Fuerza Aérea Argentina.

MARTINEZ, Florencio Escribano (2005), “Auditoría”, ed. Librería Universitaria, del Instituto Universitario Aeronáutico.

Norma 2420, “Normas Generales de Control Interno para el Sector Público Nacional” (2014), ed. SIGEN.

RAG 16, Reglamento de la Inspectoría General de la Fuerza Aérea Argentina.

RAG 19, Reglamento para el Servicio de Trámites Contables, de la Fuerza Aérea Argentina.

Resolución 152/02 de la Sindicatura General de la Nación, año 2002, recuperado de <https://www.economia.gob.ar/digesto/resoluciones/sigen/2002/ressigen152/ressigen152.htm>.

Resolución N° 107/98 de la Sindicatura General de la Nación “Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional”, año 1998, recuperado de <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/50000-54999/54293/norma.htm>.

ROBBINS, Stephen P, COULTER, Mary. “ADMINISTRACIÓN”. 8va edición. Editorial Pearson Prentice Hall. México 2005.

Sampieri, Roberto H., Fernandez-Collado, Carlos y Lucio, Pilar B. 2006 “*Metodología de la Investigación*”. Cuarta edición. Editorial Mc Graw Hill. México.

Sans, Raquel Elida. 2008. Guía de Estudio Instituto Universitario Aeronáutico. “*Métodos y técnicas de investigación social*”. Reimpreso 2010. Editorial: La Familia. Córdoba, Argentina.



Universidad de la Defensa Nacional
Centro Regional Universitario Córdoba – IUA – El Control Interno en una

Oficina Estatal

ANEXOS



FUERZA AÉREA ARGENTINA
 ESTADO MAYOR GENERAL
 D.C. ADMINISTRACIÓN FINANCIERA

ORIGINAL

BUENOS AIRES
 INF. N° / D.A.
 Ejemplar N°
 Anexo 1

INFORME EJECUTIVO

INTRODUCCION

1.

HALLAZGOS Y RECOMENDACIONES

2. Hallazgos:

3. Recomendaciones:

4. Hallazgos:

5. Recomendaciones:

CONCLUSION.

6.

CALIFICACIÓN SINTETICA

.....

Lugar y Fecha

Firma y sello del Auditor Interno

[Handwritten Signature]
 Comodoro **EDUARDO SIBLERMO HENSEL**
 Director de Control y Coordinación



ANEXO III

ORIGINAL

FUERZA AÉREA ARGENTINA
 ESTADO MAYOR GENERAL
 D. ADMINISTRACIÓN FINANCIERA

BUENOS AIRES
 INF. N° / D.A
 Ejemplar N°
 Anexo 2

INFORME ANALÍTICO

INTRODUCCION

1.

OBJETIVO DE LA AUDITORIA

2.

ALCANCE DE LA TAREA DE AUDITORIA

3.

MARCO DE REFERENCIA.

4.

ACLARACIONES PREVIAS AL INFORME

5.

I PARTE

GENERALIDADES

6.

II PARTE

ASPECTOS BÁSICOS A VERIFICAR

7.

HALLAZGOS Y RECOMENDACIONES

8. Hallazgos y recomendaciones de períodos anteriores:



ORIGINAL

FUERZA AÉREA ARGENTINA
 ESTADO MAYOR GENERAL
 D.C. ADMINISTRACIÓN FINANCIERA

BUENOS AIRES

INF. N° / D.A
 Ejemplar N°
 Anexo 2

1°) Hallazgo:-----

Recomendación: -----

9. Hallazgos y recomendaciones del período:

1°) Hallazgo:-----

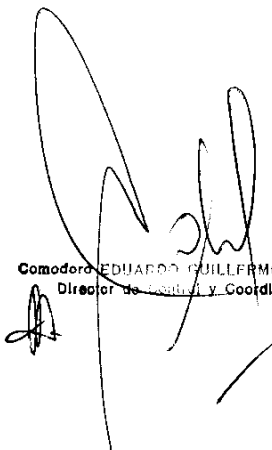
Recomendación: -----

CONCLUSIÓN.

10. -----

Buenos Aires, del mes de del año

ANEXOS:



Comodoro EDUARDO GUILLERMO HENSEL
 Director de Control y Coordinación



ORIGINAL

FUERZA AEREA ARGENTINA
 DIRECCION GENERAL DE ADMINISTRACION FINANCIERA

Anexo 3

FORMULARIO "OPINION DEL AUDITADO"

Dirección General de Administración Financiera.

Informe:	Fecha del Informe:

Hallazgos:

Reservado para el Área Auditada
Comentario del Auditado:
 De Acuerdo-----Parcialmente de acuerdo-----En Desacuerdo -----

Comentario:

Descripción del Curso de Acción a seguir:

Fecha de Regularización Prevista:

Área o Sector responsable:

Firma del Responsable por el Área Auditada	Aclaración

(Handwritten Signature)
 Comodoro EDUARDO GUILLERMO HENSEL
 Director de Control y Coordinación



EDAD:

CARGO QUE OCUPA

ANTIGÜEDAD EN AÑOS EN LA FUERZA AEREA.

ESTUDIOS. (SI TIENE UNIVERSITARIO, EL TITULO)

CUESTIONARIO PARA CONOCER EL CONTROL INTERNO

.AMBIENTE DE CONTROL	SI	NO
Sus superiores ¿muestran interés por la integridad y valores éticos?		
Sus superiores ¿comunican con palabras o hechos el compromiso hacia la integridad?		
Sus superiores ¿predican con el ejemplo?		
¿Existe algún código de ética que lo rija en su función?		
Ese código ¿ha sido difundido por algún medio? (talleres. Cursos)		
¿Se propicia una cultura con énfasis en la integridad y comportamiento ético?		
¿Ud. Conoce hechos de abuso de autoridad?		
¿Ud. conoce algún incentivo o premio para fomentar el comportamiento ético?		
¿Se toman acciones disciplinarias a las violaciones de la ética?		
¿Considera que la estructura del Departamento Contable es adecuada para las actividades que lleva a cabo?		
¿Existen reglamentos específicos para las actividades del Departamento Contable?		
¿Tiene un manual de organización y funciones?		
Cada integrante del Departamento ¿sabe cuál es su función y responsabilidad?		



¿Se evalúa el desempeño de superiores y subalternos?		
¿La evaluación de desempeño propone mejorarlo con medidas correctivas?		
¿Hay planes de capacitación sobre el desempeño esperado?		
¿Se evalúa la competencia profesional para desempeñar el cargo que le toque?		
EVALUACIÓN DE RIESGOS	SI	NO
¿Conoce el concepto de riesgo y sus consecuencias?		
¿Se propicia la identificación de riesgos?		
¿Está establecido quienes son los que deben estar Atentos a la detección de los riesgos internos y externos?		
¿Hay insumos destinados a la identificación de riesgos?		
¿Existen tareas improductivas que de no realizarse no afectan al cumplimiento de los objetivos?		
¿Existen indicadores para detectar desvíos?		
INFORMACIÓN Y COMUNICACIÓN	SI	NO
¿Existe el resguardo necesario de la información que aquí se emite contra alteraciones, perdida o falta de confidencialidad?		
¿Sabe si los usuarios de la información que surge de aquí están conformes?		
¿Están protegidos los archivos?		
¿Hay responsables del mantenimiento de los sistemas informáticos?		
¿La información emitida permite tomar decisiones en forma oportuna?		
¿Los medios de comunicación son suficientes para expresar las tareas que deben realizarse?		
¿Existe un mecanismo para comunicar la información crítica?		
SUPERVISIÓN	SI	NO
¿Piensa que funcionan los controles internos?		



¿Hay control sobre los activos, dinero y bienes físicos?		
¿Hay controles en todas las funciones?		
¿Se realizan reuniones antes de realizar los controles?		
¿Los auditores tienen acceso a todos los archivos para examinarlos?		
¿Considera que los Auditores tienen la experiencia necesaria sobre la materia que auditan?		
¿Se aceptan las recomendaciones de los auditores?		
¿Se realiza un seguimiento de las acciones recomendadas?		



Universidad de la Defensa Nacional
Centro Regional Universitario Córdoba – IUA – El Control Interno en una

Oficina Estatal