

NORMAS DE AUDITORIA EXTERNA DE LA AUDITORIA GENERAL DE LA NACIÓN

Aprobadas por Resolución 145/93AGN del 7 de octubre de 1993

PARTE GENERAL

I - INTRODUCCIÓN

1a - CONCEPTO DE AUDITORIA EXTERNA

La auditoría externa encomendada legalmente a la AUDITORIA GENERAL DE LA NACIÓN es un examen estructurado de registros u otra búsqueda de evidencia, con el propósito de sustentar una evaluación, recomendación u opinión profesional con respecto a :la consistencia de los sistemas de información y control; la eficiencia y efectividad de los programas y operaciones; el fiel cumplimiento de los reglamentos y políticas prescriptos y/o la razonabilidad de los estados financieros e informes de rendimiento que pretenden revelar las condiciones actuales y los resultados de pasadas operaciones de un organismo o programa.

1b - OBJETIVOS

- a) Determinar la razonabilidad de la información financiera generada por el ente auditado.
- b) Establecer si se ha cumplido con la normativa aplicable.
- c) Comprobar si los recursos públicos se han utilizado en forma económica y eficiente.
- d) Determinar el grado en que se han alcanzado los objetivos previstos.
- e) Promover mejoras en los sistemas administrativos y financieros, en las operaciones y en el control interno.

1c - Ámbito de aplicación

Las normas que se establecen en el presente libro serán observadas en los trabajos que asuma la AUDITORIA GENERAL DE LA NACIÓN, en función del artículo 117 de la ley 24.156, sean éstos realizados por sus propios Profesionales o Técnicos o bien por Estudios Profesionales Independientes especializados en Auditoría Externa de Estados Contables, Profesionales Independientes y Firmas Consultoras, contratados al efecto, como así también en los casos de extensión de competencia previstos en el artículo 120 de la misma ley, en tanto y en cuanto tales situaciones no impongan la necesidad de implementar normas y procedimientos especiales.

1d - Oportunidad

La AUDITORIA GENERAL DE LA NACIÓN realizará las auditorías a que se refiere el art. 118 de la ley 24.156, de acuerdo a una planificación institucional que básicamente señalará las áreas de control y los recursos a comprometer en cada una de ellas, definidos sobre la base de los conceptos de importancia, significatividad y riesgo.

II - NORMAS GENERALES RELACIONADAS ON EL AUDITOR

II a - Independencia de Criterio

El auditor debe tener independencia con relación al sistema objeto de la auditoría y debe mantener una actitud mental independiente y objetiva en todo lo relacionado con su actuación profesional.

Esta norma impone la responsabilidad de preservar la objetividad en la consideración de los hechos y ser imparcial en la formulación de conclusiones y recomendaciones.

El auditor gubernamental deberá tener en cuenta, no sólo si su actitud y convicción le permiten proceder en forma objetiva e imparcial, sino también si en su situación existen motivos que pudieran dar lugar a cuestionamientos de su independencia. Es esencial que el auditor sea de hecho independiente y que así sea considerado por terceros.

Este requisito alcanza al firmante del informe, como así también a todo el equipo de trabajo que lo asiste.

IIb - Casos de Excusación

Los principales impedimentos son:

a) Tener relación de dependencia o profesional con el ente sujeto a auditoría, con entidades relacionadas económicamente con aquél o haberlas tenido en el período que comprende la información.

b) Ser cónyuge, pariente hasta el cuarto grado en consanguinidad o segundo por afinidad, o tener relaciones personales con funcionarios o agentes cuyo información o actividad sea auditada.

c) Poseer intereses económico-financieros, directos o indirectos, de significación en el ente sobre el que se efectuará la auditoría, en los entes vinculados económicamente con aquél, o los hubiera tenido en el período al que se refiere la información controlada.

d) Haber tenido participación en operaciones o programas sometidos a auditoría.

e) Ser socio, asociado, director o administrador del ente auditado o de los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquél, o lo hubiese sido en el período al que se refiere la información que es objeto de la auditoría.

IIb . CAPACIDAD

El personal asignado para practicar la auditoría deberá poseer en su conjunto la formación técnica y experiencia profesional adecuadas para realizar las tareas que se requieran.

Ello implica poseer los conocimientos de los métodos y de las técnicas aplicables a la auditoría gubernamental y la capacidad para implementarlos.

El estudio de nuevas técnicas y la constante actualización profesional y general es uno de los requisitos indispensables para mantener la calidad del trabajo de auditoría.

En tal sentido se deberá fomentar la capacitación permanente encaminada a la actualización técnico-profesional y perfeccionamiento en materias que hagan a la auditoría gubernamental.

IIc - DEBIDO CUIDADO Y DILIGENCIA PROFESIONAL

El auditor deberá actuar con el debido cuidado y diligencia profesional a los efectos de cumplir con las normas de auditoría, al llevar a cabo su trabajo y al confeccionar su informe.

Proceder con el debido cuidado profesional significa emplear correctamente el criterio para determinar el alcance de la auditoría y para seleccionar los métodos, técnicas, pruebas y demás procedimientos que habrán de aplicarse en ella.

IId - SECRETO PROFESIONAL

Toda persona que por razón de su cargo o función pueda tener acceso a la información recopilada en el curso de la auditoría, deberá obrar con absoluta reserva.

Esta obligación subsistirá aún después de cesar en sus funciones.

En el caso de profesionales los mismos deberán observar lo reglado en sus respectivos Códigos de Ética.

III - NORMAS GENERALES RELACIONADAS CON EL TRABAJO DE AUDITORIA

IIIa PLANIFICACIÓN DE AUDITORIAS

Todo trabajo de auditoría deberá ser adecuadamente planificado, a fin de identificar los objetivos y determinar los métodos para alcanzarlos en forma económica, eficiente y eficaz.

Una cuidadosa planificación implica la determinación del área sometida a control, su estudio preliminar y la elaboración de los respectivos programas de trabajo.

Existen dos niveles de planificación:

IIIa-1 PLANIFICACIÓN INSTITUCIONAL

El diseño de los planes de acción anual de la AUDITORIA GENERAL DE LA NACIÓN, contemplará los conceptos de importancia, significatividad y riesgo.

En tal sentido, deberá tenerse en cuenta:

- a) Importes involucrados.
- b) Exámenes especiales de actos y contratos de significación económica solicitados por las Cámaras del Congreso o la Comisión Parlamentaria Mixta Revisora de Cuentas.
- c) Probabilidad de impactos adversos como resultado de la implementación de programas y proyectos nacionales.
- d) Alcance y razones de los desvíos de los programas y proyectos nacionales
- e) Magnitud del impacto social, económico, ambiental y organizacional.
- f) Comentarios de medios masivos de difusión.

Asimismo, y a fin de lograr un producto de calidad total, el referido diseño deberá ser preparado por el área Planificación, con la colaboración de las distintas gerencias sustantivas.

IIIa-2 PLANIFICACIÓN ESPECIFICA

Para planificar el trabajo de auditoría, deberá tenerse en cuenta la finalidad del examen, el informe a emitir, las características del ente sujeto a control y las circunstancias particulares del caso.

Esta actividad permite un adecuado acceso a cada una de las etapas de la auditoría, facilitando la administración del trabajo, el control del tiempo en ella empleado y una mejor utilización de los recursos humanos y materiales.

Cuando se utilicen equipos multidisciplinarios, su participación en este nivel es particularmente importante para asegurar que las diferentes perspectivas, experiencias y especialidades sean apropiadamente utilizadas en el trabajo integral de auditoría.

En otro orden, resulta oportuno señalar que si bien el objetivo de control no difiere por el método de procesamiento de la información que se utilice, manual o computarizado, el auditor deberá tener en cuenta esta circunstancia en la planificación que desarrolle, ya que deberá realizar las pruebas necesarias para confirmar su razonable funcionamiento y obtener evidencia suficiente competente y pertinente de auditoría de ello.

En tal sentido, la planificación comprenderá:

a) Desarrollo del objetivo de la auditoría; b) Estudio del ente a auditar; c) Relevamiento del control interno; d) Determinación de la importancia, significatividad y riesgo; e) Determinación de los procedimientos a aplicar; f) Recursos a comprometer; g) Programas de auditorías; h) Autorización de los programas de auditoría por parte de los niveles correspondientes; i) Control de la ejecución de lo planeado; j) Desvíos con relación a lo planificado y su autorización..

a) Desarrollo del objetivo de la auditoría:

Debe describirse detalladamente el propósito de la auditoría y su alcance, especificando claramente qué se espera que el auditor produzca como resultado.

b) Estudio del ente a auditar:

Debe procurarse obtener un conocimiento apropiado del ente, sus operaciones y sistemas; identificando la legislación y reglamentación que le son aplicables, como así también los métodos de procesamiento de información.

c) Relevamiento del control interno:

El auditor debe estudiar y evaluar las características del sistema de control interno de la entidad, determinando el grado de confianza en el mismo y en base a ello establecer la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos a aplicar.

Para cumplir dicha finalidad se deberán tener en cuenta los siguientes pasos:

- Examinar los informes acerca del funcionamiento del control interno, emanados de los organismos que integran tal sistema.
- Releva las actividades formales de control de los sistemas que son pertinentes a su revisión.
- Comprobar que las actividades formales de control de los sistemas se apliquen en la práctica,
- Evaluar las actividades reales de control de los sistemas, comparándolas con las que considere razonables.

Si el sistema adoleciera de falencias importantes, la conclusión será que no se puede confiar en los controles internos para determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría, la cual deberá ser efectuada íntegramente mediante procedimientos sustantivos.

Cuando los sistemas contables u otros sistemas de información estén computarizados, el auditor deberá determinar si los controles internos del procesamiento electrónico de datos funciona adecuadamente para asegurar la corrección, confiabilidad e integridad de los mismos.

d) Determinación de la importancia, significatividad y riesgo:

Se evaluará la significación de lo que se debe examinar teniendo en cuenta la naturaleza, la importancia de los posibles errores o irregularidades, como así también el riesgo involucrado.

Se considera significativo aquello que como consecuencia de su omisión o de una inadecuada exposición podría provocar un cambio en la opinión del profesional sobre el objeto examen de la auditoría.

La decisión de qué es importante es un aspecto que hace al juicio profesional, no obstante lo cual generalmente implica el juzgamiento de montos (cantidad) y naturaleza (calidad) de los errores que se detecten.

En ese sentido, de acuerdo con la naturaleza de las afirmaciones, se elegirán los medios más aptos para su comprobación, teniendo en cuenta solamente aquellas afirmaciones que, a juicio del auditor, tengan importancia relativa, desde el punto de vista global y que el nivel de riesgo sea aceptable. En aquellos casos en que sea apropiado y practicable se cuantificará este último, el cual deberá ubicarse dentro de los límites técnicamente aceptables.

El riesgo máximo que enfrenta el auditor es el de expresar una opinión incorrecta, por no haber detectado errores e irregularidades que modificaran el sentido de la misma.

e) Determinación de los procedimientos aplicar:

Se procederá a determinar la naturaleza, el alcance y la oportunidad de concreción de los procedimientos de auditoría a aplicar.

Esta decisión debe ser propuesta por el auditor una vez culminado el estudio pormenorizado de todos los puntos anteriormente citados , y aprobada por la autoridad correspondiente.

A los efectos de la evaluación de los procedimientos a aplicar, para la determinación de su alcance, el auditor deberá tener en cuenta la utilización de bases selectivas, según su criterio, apoyándose en el uso de métodos de muestreo estadísticos.

Asimismo, cuando se audite un ente que utiliza el sistema de procesamiento electrónico de datos deberá usar procedimientos manuales o técnicas de auditoría por computador, o bien una combinación de ambos, a exclusivo juicio del auditor, para obtener evidencia suficiente, competente y pertinente, de su funcionamiento eficiente.

Las técnicas de auditoría por computador reúnen todas aquéllas que impliquen la utilización del computador como herramienta en su labor de auditoría. A continuación se enumeran las principales, a título de ejemplo, cuya selección o combinación quedarán a criterio del auditor:

- Programas de auditoría asistidos por el computador: es un software preparado con el objetivo de procesar información del ente con relevancia de auditoría; su uso sirve fundamentalmente para obtener evidencia sustantiva.

- Técnicas de recupero y análisis: consiste en el recupero de información almacenada en el procesador del ente para su análisis, selección, verificación, etc.
- Técnicas de datos de prueba: consiste en el procesamiento de un lote de documentos ficticios para obtener satisfacción con respecto a los controles de procesamiento y comprobar que las funciones de procesamiento estén operando adecuadamente.

f) Recursos a comprometer:

Se deberá emplear los recursos humanos y materiales necesarios para desarrollar un trabajo de auditoría económico, eficiente y eficaz.

Se tendrá en cuenta la relación costo-beneficio de la auditoría y la magnitud del trabajo por realizar. Sin embargo, se podrán presentar situaciones en que deban practicarse auditorías a pesar de que su costo exceda los beneficios que de ella habrán de derivarse.

Asimismo, se establecerá una estimación de tiempo para realizar cada fase del trabajo de auditoría, que asegure el cumplimiento de las fechas acordadas.

El establecimiento de un presupuesto de tiempos es absolutamente imprescindible, aún admitiendo que pueden presentarse problemas y situaciones imprevistas, susceptibles de modificar las previsiones iniciales.

g) Programas de auditorías:

Toda labor de auditoría debe ser controlada por medio de la utilización de programas de trabajo.

El auditor, jefe del equipo, tiene la responsabilidad de elaborarlo, detallando el trabajo a realizar en cada área y los procedimientos a emplearse, determinando la extensión y la oportunidad en que serán aplicados los mismos.

h) Autorización de los programas de auditoría por parte de los niveles correspondientes:

Una vez incluida una auditoría en el plan anual, la autoridad que corresponda deberá aprobar su planificación específica y autorizar su iniciación.

i) Control de la ejecución de lo planeado

Deberá controlarse periódicamente la ejecución de lo planificado, a efectos de verificar el cumplimiento de los objetivos fijados y efectuar en forma oportuna las modificaciones a lo programado originariamente.

j) Desvíos con relación a lo planificado y su autorización:

En caso de surgir nuevas situaciones o elementos de juicio, podrá - previa fundamentación - requerirse a la autoridad que corresponda la modificación de la planificación realizada.

III b EVIDENCIA

El auditor deberá obtener evidencia que sea suficiente, competente y pertinente como fundamento de sus opiniones, comentarios y recomendaciones.

IIIb - 1 CARACTERÍSTICAS DE LA EVIDENCIA

- a) Suficiente
- b) Competente
- c) Pertinente

a) Suficiente: Es la cuantificación de la evidencia. Esta debe ser objetiva y convincente para sustentar las conclusiones y recomendaciones del auditor. Una evidencia suficiente debe permitir a terceros llegar a las mismas conclusiones que el auditor.

b) Competente: Para ser competente, la evidencia debe ser válida y confiable, indagándose cuidadosamente si existen circunstancias que puedan afectar

estas cualidades. Debe merecer la confianza del auditor y ser lo mejor que se pueda obtener de manera práctica.

c) Pertinente: Esta característica se refiere a la relación que existe entre la evidencia y su uso. La información que se utilice para demostrar o refutar un hecho será pertinente si guarda una relación lógica y manifiesta con ese hecho.

IIIb - 2 TIPOS DE EVIDENCIA

- a) Física
- b) Documental
- c) Testimonial
- d) Analítica

a) Física: Se obtiene mediante la inspección u observación directa de activos tangibles o bien de procesos o procedimientos realizados por terceros. La evidencia física deberá documentarse, entre otras formas, mediante memorandos, fotografías, gráficos, mapas o muestras reales.

b) Documental: Proviene del examen de registros contables, cartas, contratos, facturas, etc.

c) Testimonial: Consiste en obtener información apropiada de las personas que tienen los conocimientos dentro y fuera de la entidad auditada, en forma de declaraciones recibidas en respuesta a las preguntas oportunamente efectuadas.

d) Analítica: Consiste en la ejecución de cálculos, comparaciones, razonamientos, estudio de índices y tendencia, así como en la investigación de variaciones y transacciones no habituales

IIIb - 3 CLASIFICACIÓN PARTICULAR DE LA EVIDENCIA DE AUDITORIA

a) Evidencia de Control: Es aquella que proporciona al auditor satisfacción de que los controles clave existen y operan efectivamente durante el período. Esta evidencia permite modificar o reducir el alcance de la evidencia sustantiva que, de otra manera, debería obtenerse.

b) Evidencia Sustantiva: Es aquella evidencia obtenida a partir de la verificación de la validez de las transacciones, de la validez de los saldos de los registros contables o de la validez de otros hechos o circunstancias, comprobadas a partir de procedimientos de auditoría que prescindan de la consideración de los sistemas de control interno del ente auditado.

La confiabilidad de la evidencia de auditoría aumenta a medida que aumenta su objetividad. En otras palabras, cuando se basa más en hechos que en criterios.

IIIb - 4 PAPELES DE TRABAJO

El auditor deberá confeccionar un archivo completo y detallado mediante papeles de trabajo de la labor efectuada y de las conclusiones alcanzadas.

Los papeles de trabajo, constituyen los programas escritos con la indicación de su cumplimiento y las evidencias reunidas por el auditor en el desarrollo de su tarea.

IIIb - 4. 1 TITULARIDAD DE LOS PAPELES DE TRABAJO:

Los papeles de trabajo que surjan como resultado de la tarea efectuada por el auditor, son de propiedad de la AUDITORIA GENERAL DE LA NACIÓN.

IIIb - 4. 2 REQUISITOS:

Atento que los papeles de trabajo son el vínculo entre el trabajo de campo y el informe de los auditores, sirven como un registro de los resultados de la auditoría y fundamento de sus opiniones.

A tales efectos deben reunir determinados requisitos:

- * Ser completos y precisos, contener información suficiente, de modo que para su comprensión no se requieran explicaciones orales complementarias.

- * Ser claros, comprensibles y detallados, incluyendo índices y referencias adecuadas con el fin de resultar entendibles para cualquier idóneo en la materia.

- * Contener exclusivamente información importante y relevante para el cumplimiento de los objetivos de la auditoría.

- * Contener evidencia suficiente del trabajo realizado y de las conclusiones obtenidas, facilitando la supervisión y revisión de las tareas efectuadas.

IIIb - 4. 3 CONTENIDO:

Los papeles de trabajo deberán incluir la descripción de la tarea realizada, los datos y los antecedentes recogidos durante el desarrollo de la tarea y las conclusiones sobre el examen practicado.

- * Descripción de la tarea realizada:

Dado que el proceso de auditoría se inicia con la planificación, deberá encontrarse el plan dentro de los papeles de trabajo, así como también las modificaciones del mismo.

También se deberán incluir los programas de auditoría que actúen como registro adecuado de los procedimientos efectuados, indicando claramente las razones que originaron la decisión de aplicar los mentados procedimientos

sobre los tipos, grupos u operaciones elegidos, la base de selección y el alcance con que los mismos fueron llevados a cabo.

* Los datos y los antecedentes recogidos durante el desarrollo de la tarea:

Ya se trate de aquéllos que el auditor hubiera preparado o bien recibidos de terceros.

En ese sentido los papeles de trabajo deberán incluir información relevante que haga a la actividad del ente y la identificación de las normas contables y legales que le sean aplicables.

Asimismo contendrán la evaluación de su sistema de control interno en donde queden especificadas, en forma clara, las debilidades significativas detectadas y su relación directa con el alcance de los procedimientos y del trabajo de auditoría en general o, en su defecto, la documentación que acredite que las referidas debilidades no afectan el alcance de la auditoría.

Por otra parte, en caso de corresponder, deberán contener información relativa al análisis particular de los montos incluidos en los estados contables o asuntos financieros en particular.

* Las conclusiones sobre el examen practicado:

Los papeles de trabajo deberán contener un registro de la evaluación de las evidencias de auditoría y las conclusiones que han motivado.

Las conclusiones deberán estar relacionadas y referenciadas con el trabajo realizado.

IIIb-4.4 ARCHIVOS:

Deben ser archivados sobre una base razonablemente sistemática.

Los papeles de trabajo se agruparán en legajos, archivos o carpetas que, de acuerdo a su característica, el auditor clasificará como transitorios o permanentes.

El archivo transitorio debe estar constituido por la información relacionada con las fases corrientes de la auditoría que no se consideren de uso continuo.

En los legajos permanentes se archivará la información de interés o utilización continua o necesaria en auditorías subsiguientes.

Los papeles de trabajo se ordenarán según el grado creciente de detalle y especificidad, es decir que contendrán una parte general y una parte específica.

Además se elaborará un índice del orden de los papeles de trabajo. También deberán contener referencias cruzadas cuando estén relacionados entre sí.

El material del archivo permanente debe retenerse mientras se lo considere de utilidad a la labor; por lo tanto debe revisarse en forma periódica.

El material que se considere innecesario se transferirá a un archivo inactivo.

Los papeles de trabajo, la copia de los informes emitidos y en su caso la copia de los estados contables objeto de la auditoría, firmados por el representante legal del ente, se conservarán por el plazo que fijen las normas legales reglamentarias y/o profesionales.

Todos los papeles de trabajo deben protegerse para asegurarse que sean accesibles sólo a personas autorizadas.

IIIc Conclusiones

La conclusión es la culminación del proceso de auditoría que debe realizarse sobre cada procedimiento y sobre cada uno de los componentes en que se dividió la tarea de auditoría. La reunión de las conclusiones parciales o individuales será la base para la emisión del informe de auditoría.

IIIc -1 Informes

Al concluir el trabajo, la AUDITORIA GENERAL DE LA NACIÓN, expondrá sus conclusiones sobre la tarea realizada, en forma escrita, lo que constituirá el informe de auditoría.

Los informes deberán reunir atributos de claridad, objetividad y autosuficiencia, evitando la existencia de vaguedades o ambigüedades, presentando hechos reales debidamente ponderados.

IIIc - 1.1. Contenido

El contenido de los informes tendrá como mínimo los siguientes apartados: 1) Título; 2) Destinatario; 3) Identificación del objeto de la auditoría; 4) Alcance del trabajo de auditoría; 5) Aclaraciones previas a la opinión; 6) Opinión fundada; 7) Referencia a la fecha en que se concluyó el examen; 8) Lugar y fecha; 9) Firma; 10) Síntesis; 11) Anexos.

1) Título:

Será: Informe del Auditor

2) Destinatario

Autoridad máxima del ente o usuario que la AUDITORIA GENERAL DE LA NACIÓN estime corresponda.

3) Identificación del objeto de la auditoría

Se identificará con claridad y precisión, el objeto de la auditoría, la denominación del ente auditado y el período que abarca el análisis.

4) Alcance del trabajo de auditoría:

Se hará constar:

4.1- Que el trabajo se realizó conforme a las normas de auditoría gubernamental.

4.2 - Si se produjeran limitaciones al alcance del trabajo que imposibiliten la emisión de una opinión o impliquen salvedades a ésta serán debidamente expuestas, indicando los procedimientos y pruebas que no pudieron ser aplicados, las causas de esta omisión, su importancia relativa y efectos sobre la opinión.

5) Aclaraciones previas a la opinión:

5.1 - Mención expresa del grado de cumplimiento de la legislación aplicable. Se incluirán los casos más relevantes de incumplimiento de la normativa vigente.

5.2 - El resultado de las investigaciones con indicación de las debilidades significativas del sistema de control interno y recomendaciones destinadas a corregir las debilidades detectadas.

5.3 - Identificación de las cuestiones pasibles de merecer una investigación o estudio posterior.

6) Opinión fundada:

La AUDITORIA GENERAL DE LA NACIÓN deberá exponer su opinión o abstenerse de emitirla, en ambos casos de manera fundada.

7) Referencia a la fecha en que se concluyó el examen:

Deberá hacerse mención de la fecha en que se culminó el trabajo de campo, en dependencias del ente, limitando la responsabilidad de la AUDITORIA GENERAL DE LA NACIÓN por hechos ocurridos con posterioridad a la misma.

8) Lugar y fecha:

El lugar y la fecha serán los de emisión del informe.

9) Firma:

Deberá ser ológrafa del Gerente General correspondiente, o el funcionario que éste designe, con aclaración del nombre, del cargo y del título profesional.

10) Síntesis:

Los informes de auditoría deberán contar con un extracto de los conceptos más importantes que contemplen en forma exacta, clara y comprensible sus aspectos más relevantes, y permitan la revisión rápida por parte de terceras personas que deseen un conocimiento general de los resultados del examen.

11) Anexos:

Se incluirá en ellos cualquier otra información suplementaria de interés.

En los casos en que por su naturaleza sea necesario contar con la participación de especialistas en otras disciplinas, el auditor podrá limitar su responsabilidad haciendo referencia, en el informe, al trabajo de los mismos, destacando la imposibilidad de evaluar la metodología técnica utilizada por el perito.

IIIc - 1. 2 OPORTUNIDAD:

Los informes se deberán presentar en forma oportuna, en las fechas establecidas.

Cuando la importancia de los hechos identificados recomiende una actuación inmediata, se emitirán informes previos parciales.

IIIc - 1.3. RECOMENDACIONES:

El informe de auditoría deberá contener recomendaciones apropiadas cada vez que su examen revele la factibilidad de una mejora en la entidad bajo estudio.

Las recomendaciones se deberán formular en tono constructivo, dirigidas a mejorar el sistema de control interno y a corregir errores y deficiencias contables, financieras, administrativas o de otra naturaleza, encontradas en las operaciones evaluadas en el transcurso de una auditoría o estudio especial.

Para que su utilidad sea superlativa, las recomendaciones deben ser tan específicas como sea posible. En el proceso de concepción deberán compararse los costos de llevarlas a la práctica con las ventajas que se espera obtener del mismo hecho.

IIIc - 2 IRREGULARIDADES

Los funcionarios que, en el ejercicio de un examen de auditoría, adquieran el conocimiento de la presunta comisión de un delito que dé nacimiento a la acción pública, deberán comunicarlo en forma inmediata a la AUDITORIA GENERAL DE LA NACIÓN.

Lo preceptuado en la presente norma, es independiente de los deberes y obligaciones que las leyes impongan a las autoridades o empleados públicos ante el conocimiento de presuntos delitos de acción pública.

Atento que no compete a los auditores la investigación de delitos, deberán colectarse suficientes elementos de convicción antes de notificar a las autoridades de la AUDITORIA GENERAL DE LA NACIÓN la existencia de un presunto ilícito, incluyendo la consulta a las áreas legales correspondientes.

La AUDITORIA GENERAL DE LA NACIÓN podrá suspender total o parcialmente el trabajo programado a fin de no interferir con los procedimientos que, sobre el particular, efectúen los funcionarios a los que les compete investigar esa clase de hechos.

IIIId RESPONSABILIDAD

El auditor, en la ejecución de su tarea, será responsable por el fiel cumplimiento de las disposiciones legales y normas aplicables a la auditoría gubernamental, por la selección de los métodos, técnicas y procedimientos empleados en el curso del examen y por las opiniones que emita en sus informes.

El Gerente General del área correspondiente deberá garantizar que se ha ejecutado la labor a entera conformidad con lo establecido en este cuerpo normativo y con las disposiciones legales que rigen la actividad.

Por otra parte, siendo la auditoría una actividad de aplicación de criterios y juicio profesionales, el auditor es responsable de cada una de las opiniones que emita.

En ese sentido, sus informes deben estar ampliamente documentados y respaldados por evidencias que aseguren la validez de las conclusiones expresadas.

A esos fines, no deberá omitir procedimiento de auditoría alguno que le permita obtener evidencia, ni olvidar examinar alguna operación de importancia relevante. Deberá ser cuidadoso en el detalle y alcance de las pruebas a aplicar y en la elección de los procedimientos adecuados.

IIIe SUPERVISIÓN DE COLABORADORES

Cada integrante de la AUDITORIA GENERAL DE LA NACIÓN que delegue o asigne tareas deberá supervisar el trabajo y conservará la responsabilidad por la calidad y el costo del mismo.

La supervisión es esencial para asegurar que se cumplan los objetivos de la auditoría y que se mantenga la calidad del trabajo encomendado.

Todo el trabajo de auditoría deberá ser revisado por alguno de los miembros de mayor jerarquía del personal a cargo del mismo, antes de que se terminen de preparar los informes correspondientes.

A los efectos de una adecuada supervisión por parte de los diferentes niveles de la AUDITORIA GENERAL DE LA NACIÓN, corresponde una presentación de estados de avance periódicos en la oportunidad que se establezca, poniendo a su disposición todos los elementos necesarios que faciliten la evaluación de la tarea realizada.

III f CONTROL DE CALIDAD

Las políticas, normas, procedimientos y trabajos de auditoría serán sometidos periódicamente a un control de calidad.

Esta norma impone el establecimiento de un sistema interno de control de calidad apropiado a fin de ofrecer una seguridad razonable de que se han establecido y aplicado políticas y procedimientos de ejecución adecuados, como así también que se han adoptado y cumplido las normas de auditoría correspondientes.

II - INTRODUCCION

En este capítulo se describen los tipos de auditoría que desarrollará la AUDITORIA GENERAL DE LA NACION y se establecen las normas particulares, que en virtud de su especialidad serán de aplicación según sea la clase de exámen que se efectúe.

En todas las auditorías que se realicen, deberá evaluarse el cumplimiento por parte de la entidad fiscalizada de la normativa aplicable ya que el principio de legalidad es la esencia de la actividad administrativa.

II - TIPOS DE AUDITORIAS EXTERNAS

* Auditoría Financiera

Es el examen de información financiera por parte de una tercera persona distinta de la que la preparó, con la intención de establecer su razonabilidad dando a conocer los resultados de su examen, a fin de aumentar la utilidad de tal información.

* Auditoría de Gestión

Es el examen de planes, programas, proyectos y operaciones de una organización o entidad pública, a fin de medir e informar sobre el logro de los objetivos previstos, la utilización de los recursos públicos en forma económica y eficiente, y la fidelidad con que los responsables cumplen con las normas jurídicas involucradas en cada caso.

La auditoría integrada es una actividad abarcativa de las auditorías financieras y las de gestión.

III - NORMAS PARTICULARES RELACIONADAS CON LA AUDITORIA FINANCIERA.

IIIa - CLASES DE AUDITORIA FINANCIERA

IIIa-1 AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS

Se deberá determinar si los estados contables de la entidad auditada presentan razonablemente su situación contable-financiera, los resultados de sus operaciones, sus flujos de efectivo y los cambios operados en ésta, conforme a las normas contables profesionales, legales y propias del ente auditado, como así también si dicha entidad ha observado las leyes y reglamentos aplicables a aquellas transacciones que puedan tener un efecto importante en los estados financieros controlados.

IIIa-2 AUDITORIA DE ASUNTOS FINANCIEROS EN PARTICULAR

Se deberá determinar si los aspectos financieros del ente controlado, que se definan en el objetivo de auditoría, se presentan razonablemente y de conformidad con las normas contables profesionales, legales y propias del ente auditado, como así también si dicha entidad ha cumplido con los requisitos financieros específicos.

Las auditorías de asuntos financieros se refieren, entre otros aspectos, a las siguientes materias: segmentos de estados financieros, contratos particulares, subvenciones, sistemas basados en procesamiento electrónico de datos, errores, irregularidades y actos ilícitos.

IIIb - PLANIFICACION ESPECIFICA

Le resultan de aplicación las consideraciones vertidas en la parte general, punto IIIa.2.-

IIIc - PROCEDIMIENTOS SUSTANTIVOS Y DE CUMPLIMIENTO

IIIc - 1 RELEVAMIENTO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

El auditor deberá relevar y evaluar el control interno con el objeto de depositar confianza o no en los controles de los flujos de información que generan las magnitudes a ser auditadas y, de esa manera, modificar o no la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos.

El sistema de control interno de un ente comprende el plan de organización y todos sus métodos coordinados y medidas adoptadas, con el fin de:

- * salvaguardar sus activos,
- * verificar la confiabilidad y conexión de la información contable,
- * asegurar el cumplimiento de la normativa aplicable y

* promover la eficiencia operativa.

Resultan de interés en una auditoría financiera los aspectos relacionados con los tres primeros objetivos.

La evaluación implicará identificar los controles clave, en que depositará su confianza el auditor, reconsiderar la evaluación inicial del enfoque y riesgo de auditoría, evaluar las debilidades encontradas y el efecto que éstas tienen sobre el enfoque previamente planificado.

El relevamiento del sistema de control interno comprenderá conocer su concepción y comportamiento, identificando los controles clave.

El relevamiento del sistema de control interno debe quedar adecuadamente documentado. La naturaleza de la documentación dependerá de la forma en que se presente la información y del criterio del auditor.

La evaluación del sistema de control interno implica dos etapas:

a) La obtención de información acerca de cómo se supone funciona el sistema, lo que requiere la lectura de manuales de organización, organigramas, manuales de procedimientos, realización de entrevistas a funcionarios del ente auditado, etc.

b) La comprobación de que los controles identificados efectivamente funcionan y logran sus objetivos, para lo cual deben realizarse pruebas consistentes en la revisión de determinadas operaciones, observaciones directas del funcionamiento del sistema, etc..

IIIc - 2 PROCEDIMIENTOS SUSTANTIVOS

Se aplicarán procedimientos sustantivos a fin de obtener evidencia directa sobre la validez de las transacciones y saldos incluidos en los registros contables o estados financieros y, por consiguiente, sobre la validez de las afirmaciones.

A esos efectos podrán aplicarse los siguientes procedimientos de auditoría:

- 1.- Cotejo de los estados financieros con los registros de contabilidad.
- 2.- Revisión de la correlación entre registros y entre éstos y la correspondiente documentación comprobatoria.
- 3.- Inspecciones oculares
- 4.- Obtención de confirmaciones directas de terceros
- 5.- Comprobaciones matemáticas.
- 6.- Revisiones conceptuales.
- 7.- Comprobación de la información relacionada.
- 8.- Comprobaciones globales de razonabilidad.
- 9.- Examen de documentos importantes.
- 10.- Preguntas a funcionarios y empleados del ente.
- 11.- Obtención de una confirmación escrita de los responsables del ente de las explicaciones e informaciones suministradas.

Los procedimientos enunciados podrán ser modificados, reemplazados por otros alternativos o suprimidos, atendiendo a las circunstancias de cada situación. En estos casos, el auditor debe estar en condiciones de demostrar que el procedimiento usual no fue practicable o de razonable aplicación, o que, a pesar de la modificación, reemplazo o supresión, pudo obtener elementos de juicio válidos y suficientes.

Los procedimientos mencionados, en cuanto fueran de aplicación, deben ser utilizados en la revisión de operaciones o hechos posteriores a la fecha de cierre de los estados financiero objeto de la auditoría, para verificar en qué medida pudieron afectarlos.

IIIc-3 PROCEDIMIENTOS PARA DETECTAR IRREGULARIDADES

Se deberán seleccionar los procedimientos de auditoría que permitan obtener evidencia suficiente para identificar posibles situaciones de irregularidades, incumplimientos legales o actos ilícitos, que puedan tener un efecto directo sobre las cifras de los estados financieros y en las operaciones e información

del ente auditado.

El auditor deberá prestar especial atención a aquellas situaciones o transacciones que presenten indicios de fraude, abusos o actos ilegales. En ese sentido deberá "prima facie", identificar las disposiciones y reglamentos aplicables al ente auditado y evaluar el riesgo de que los incumplimientos a los mismos puedan influir directa o indirectamente en los estados financieros o asuntos financieros en particular.

En base a los resultados de esa evaluación seleccionará los procedimientos que le permitan asegurar, razonablemente, la detención de los abusos y actos ilícitos.

III d - EVIDENCIA

Le resultan de aplicación las consideraciones vertidas en la Parte General, punto III b.-

III e - CONCLUSIONES

III e - 1 INFORMES

Le resultan de aplicación las consideraciones vertidas en la Parte General, puntos III c - 1.1 al III c - 1.3 y III c - 2.-

III e - 1.1 Tipos de informe:

La estructura del informe dependerá del objeto de la auditoría. El auditor deberá reparar en esta circunstancia y orientarse al respecto, según la siguiente tipología:

a) Informes sobre los estados contables:

- **Informe breve:** Es aquél que se emite sobre los estados financieros básicos.
- **Informe extenso:** Es el resultado de añadir a los estados contables y al dictamen del auditor, cierta información complementaria y la opinión del profesional sobre la misma.
- **Informe de revisión limitada:** Es aquel que se refiere a los estados contables de períodos intermedios.

b) Aseveraciones formales:

- **Certificación:** Es aquélla que se aplica a ciertas situaciones de hecho o comprobaciones especiales, a través de la constatación con los registros contables y otra documentación de respaldo, sin que las manifestaciones del auditor representen la emisión de un juicio técnico sobre lo constatado.

c) Informes sobre juicios específicos:

- Informe sobre los controles de los sistemas examinados
- Informes especiales.

IIIe - 1.2 TIPOS DE OPINION:

El auditor debe formarse una opinión sobre la razonabilidad de la información que brindan los estados financieros, a menos que la evidencia obtenida no sea válida y suficiente para hacerlo.

Esta opinión se emitirá luego de:

- Terminadas todas las pruebas y evaluados sus resultados.
- Efectuada la revisión de eventos subsecuentes.
- Obtenidas las aclaraciones necesarias de los responsables del ente auditado.
- Completada la documentación del trabajo de auditoría y conclusiones.

- Finalizadas todas las revisiones necesarias y resueltos todos los problemas pendientes.

A) OPINION FAVORABLE SIN SALVEDADES:

Cuando el auditor entiende que los estados financieros, objeto de la auditoría, presentan razonablemente la información que ellos deben brindar.

B) OPINION FAVORABLE CON SALVEDADES:

Las salvedades se emplearán cuando el auditor no hay obtenido satisfacción acerca de montos o aspectos que, por su significación, no justifican la emisión de una opinión adversa o abstención de la misma sobre el objeto de la auditoría.

El auditor debe dejar constancia de la razón de su existencia y de la información adicional correspondiente.

Las salvedades podrán ser:

1.- DETERMINADAS: Se originan en discrepancias respecto de la aplicación de las normas de contabilidad gubernamental y/o profesionales, ya sea en aspectos de exposición o valuación, que se utilizó para preparar y presentar la información contenida en los estados financieros sujetos a la auditoría. Cuando corresponda, el auditor deberá dejar constancia de las partidas y montos involucrados.

2.- INDETERMINADAS: Se originan en la carencia de elementos de juicio válidos y suficientes que no permiten al auditor emitir una opinión sobre una parte de la información contenida en los estados financieros examinados. En esta circunstancia deberá expresar si la salvedad abarca a las limitaciones en el alcance de la tarea o a la sujeción parcial o total de la información contenida en los estados financieros a hechos futuros cuya concreción no pueda ser evaluada en forma razonable.

Los informes con salvedades podrán ser originados en:

a) Limitaciones al alcance: Las limitaciones en el alcance resultan de la imposibilidad para el auditor de realizar algún procedimiento de revisión que él considere necesario para que su examen esté de acuerdo con normas de auditoría.

Las limitaciones en el alcance tienen como consecuencia la emisión del informe con una salvedad indeterminada o una abstención de opinión.

La decisión entre calificar la opinión o abstenerse de opinar dependerá de la importancia y magnitud que tenga el procedimiento de auditoría sobre los estados financieros en su conjunto.

Es de señalar que el auditor deberá evaluar la posibilidad de aplicar procedimientos alternativos.

b) Cuestiones de valuación: Este tipo de opinión se emite en aquellos casos en que el auditor detecte un apartamiento a las normas contables vigentes, por parte del ente.

c) Incertidumbre sobre la ocurrencia de hechos futuros: En aquellos casos en que el auditor concluye que los estados financieros sobre los que emite opinión pueden ser afectados por un hecho contingente de significativa magnitud, deberá incluir en el informe una referencia, ya sea haciendo una salvedad o absteniéndose de opinar, según su importancia; o bien se podrá emitir una opinión sin salvedad o con un párrafo aclaratorio que explique el tema.

d) Falta de exposición de información: Cuando los estados financieros del ente auditado no incluyan toda la información necesaria, de acuerdo con las normas vigentes, el auditor deberá emitir una opinión con salvedad determinada a la exposición.

e) Falta de uniformidad:

* Por cambios en los criterios de valuación: Si existe un cambio en el criterio de valuación aplicado que genere una diferencia significativa con respecto al criterio utilizado hasta el período anterior y cuanto ambos resulte válidos y alternativos, deberá hacerse una salvedad a la aplicación uniforme de las normas.

* Por cambios de criterios de exposición: Se deberán emitir salvedades determinadas a la uniformidad cuando hayan existido cambios en los criterios de exposición utilizados de un período a otro.

* Por una limitación en el alcance: Si existe una limitación en el alcance que afecte la opinión principal es muy factible que haya una salvedad respecto a la uniformidad de la aplicación de las normas.

C) OPINION ADVERSA:

El auditor deberá emitir una opinión adversa cuando al haber realizado su examen tome conocimiento de uno o más problemas que indiquen la necesidad de informar que los estados financieros no reflejan razonablemente la información que los mismos deberían contener.

D) ABSTENCION DE OPINION

El auditor deberá abstenerse de emitir opinión cuando no haya obtenido los elementos de juicio válidos y suficientes para expedirse sobre los estados contables o asuntos financieros en particular objeto de examen.

En su informe el auditor deberá explicar las razones por las que se abstuvo de emitir opinión.

Tales circunstancias podrán originarse en las siguientes causales:

- Limitaciones importantes en el alcance de la auditoría.
- Sujeción de una parte o toda la información contenida en los estados financieros a hechos futuros, cuya concreción no pudiera evaluarse en forma razonable y su planificación no admita la emisión de una opinión con salvedad indeterminada.

E) OPINION PARCIAL

Al emitirse una opinión adversa o abstenerse de ello, sobre los estados contables o asuntos financieros en particular, podrá darse una opinión parcial sobre algunos aspectos de la información contenida sobre los que no tiene objeción; identificando claramente la misma. Deberá hacerlo cuidadosamente de manera de no invalidar ni relativizar la opinión adversa o su abstención

respecto del análisis global.

IIIe - 1.3 OPORTUNIDAD DE LA EMISION DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

El auditor deberá indicar en su informe si los estados financieros fueron emitidos en la fecha establecida reglamentariamente.

IV - NORMAS PARTICULARES RELACIONADAS CON LA AUDITORIA DE GESTION

En el punto II de las Normas de Auditoría Externa -Parte Especial-, se mencionaron dos tipos de auditoría: la Financiera y la de Gestión.

Esta última ha recibido distintas denominaciones, como por ejemplo, de desempeño, de eficiencia, rendimiento, administrativa, valor a cambio del dinero, no existiendo todavía un término de aceptación universal.

Siendo práctica de una sana administración lograr economía, eficiencia y eficacia en sus actos, las auditorías de gestión serán una herramienta importante tanto para el control, como para proporcionar información a los tomadores de decisión, o usuarios, dentro de áreas tan distintas como el Parlamento, el Poder Ejecutivo y la opinión pública en general.

IVa - CLASES O TIPOS DE AUDITORIAS DE GESTION

IVa - 1 AUDITORIA DE ECONOMIA Y EFICIENCIA:

Está orientada al análisis y evaluación de las funciones, procedimientos y operaciones realizadas por el ente con el objeto de formarse una opinión respecto del grado en que las mismas se llevaron a cabo con criterios de economía y eficiencia; al igual que si los recursos que fueron asignados son administrados o empleados sobre la base de dichos criterios.

IVa - 2 AUDITORIA DE EFICACIA:

Está orientada a determinar el grado en que se están cumpliendo los objetivos, resultados o beneficios preestablecidos.

Las auditorías de economía y eficiencia, por lo general, llevan implícita la evaluación de si el ente alcanzó los objetivos que tenía propuestos.

IVb - DEFINICION DE TERMINOS:

Dada la frecuencia con que se utilizan los términos Economía, Eficiencia y Eficacia en la auditoría de gestión, se conceptualiza seguidamente el significado de los referidos términos, a los fines y propósitos de estas normas:

- **Economía:** Se refiere a la adquisición de la cantidad y calidad apropiada de recursos financieros, humanos, materiales, informáticos, tecnológicos, etc. con oportunidad y al más bajo costo y al grado en que los servicios y bienes producidos satisfacen las necesidades para las cuales fueron dirigidos.
- **Eficacia:** Se refiere al logro de los objetivos y otros efectos previstos en planes, programas, proyectos, operaciones y actividades.
- **Eficiencia:** Se refiere al uso productivo de los recursos tendiendo a maximizar el producto por recurso utilizado o minimizar los recursos empleados por cantidad y calidad de producto obtenido.

Es dable señalar que este concepto está a menudo vinculado con la productividad puesto que el trabajo podría ser orientado hacia el aumento de la producción en relación con los factores de la misma.

IVc - OBJETIVOS

Los objetivos primordiales de la Auditoría de Gestión, entre otros, son:

1.- Establecer el grado en que las entidades del sector público y sus servidores han cumplido adecuadamente con los deberes y atribuciones que les han sido asignados.

2.- Determinar si tales funciones se han ejecutado de manera económica, eficiente y efectiva.

- 3.- Determinar si los objetivos y las metas propuestas han sido logrados.
- 4.- Determinar si se están llevando a cabo, exclusivamente, aquellos programas o actividades legalmente autorizados.
- 5.- Proporcionar una base para mejorar la asignación de recursos y la administración de éstos por parte del sector público.
- 6.- Mejorar la calidad de la información sobre los resultados de la administración del sector público, que se encuentra a disposición de los formuladores de políticas, legisladores y la comunidad en general.
- 7.- Alentar a la administración del sector público para que introduzca procesos tendientes a brindar información sobre la economía, eficiencia y eficacia, desarrollando metas y objetivos específicos y mensurables.
- 8.- Evaluar el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables a operaciones gubernamentales, así como los planes, normas y procedimientos establecidos.
- 9.- Determinar el grado en que las entidades del sector público y sus funcionarios controlan y evalúan la calidad tanto en los servicios que presta como en los bienes adquiridos.

Resulta necesario aclarar que los exámenes no abarcarán la revisión de políticas gubernamentales ni la eficacia de tales políticas para el logro de las metas y objetivos propuestos.

IVd PLANIFICACION ESPECIFICA:

Una planificación adecuada es especialmente importante en las auditorías de gestión, ya que las técnicas, métodos y procedimientos a emplear serán muy diversos y complejos.

A los efectos del análisis a practicarse deberá dividirse el objetivo de auditoría en segmentos selectos de las operaciones o funciones totales del ente bajo estudio a fin de evaluar la economía, eficiencia y eficacia de su gestión.

En términos generales surge como poco probable evaluar la gestión total de un ente debido a su tamaño, complejidad, diversidad de operaciones, etc.. Por ello, resulta conveniente dividir el universo de acción en segmentos menores, sobre los cuales el auditor pueda formarse una opinión relativa a la economía, eficiencia y eficacia de la gestión.

IVd - 1 - OBJETIVO DEL TRABAJO DE AUDITORIA

Independientemente de lo mencionado en la parte general, en las auditorías de gestión, el objetivo deberá reunir las siguientes características:

1.- Alcanzable: - Será tal que pueda lograrse materialmente, tomando en cuenta las facultades, recursos, atributos y todo otro factor que pueda incidir en su obtención.

2.- Específico: - Indicará clara y objetivamente qué se está buscando.

3.- Apropiado: - Tendrá relación con el propósito fundamental del trabajo de auditoría.

4.- Comunicable: Será comprensible para todos los intervinientes.

IVd - 2.- EL ESTUDIO DEL ENTE A AUDITAR:

Deberá incorporar la investigación y análisis preliminar como etapa de diagnóstico descriptivo, previo a establecer los procedimientos a aplicar y a fin de verificar si los asuntos principales a ser investigados están contemplados en el objetivo de la auditoría.

IVd-3.- EL ESTUDIO DE LAS LEYES, REGLAMENTOS Y MANUALES DE PROCEDIMIENTOS APLICABLES A LA ENTIDAD O ACTIVIDAD AUDITADA:

Atento que las disposiciones jurídicas representan el sustento legal que rige las actividades de la entidad, la planificación deberá incorporar el estudio preliminar de las normas de aplicación general y las específicas del ente o de las operaciones sometidas a revisión, a fin de comprender en su justa medida la naturaleza de la gestión efectuada por el auditado.

Esta actividad posibilita conocer:

1 - La competencia definida por las normas que regulan los actos de la entidad.

2 - La estructura orgánica, que describe las áreas específicas por medio de las cuales el trabajo se ha desarrollado, como así también los niveles jerárquicos y de responsabilidad.

3 - Las funciones, que son propiamente las actividades genéricas que están definidas por área de responsabilidad en relación con el esquema de organización establecido y delimitan las tareas que se deben desarrollar para lograr los objetivos en los distintos procesos de la gestión de la entidad auditada.

IVd - 4 - RECURSOS APLICABLES

Los recursos humanos del equipo de auditoría estarán integrados con características multidisciplinarias, para que sus especialidades y oportunidades de acción se correlacionen con las necesidades y objetivos del ente en el cual se está llevando a cabo la investigación.

IVd - 5 - EL ALCANCE DEL TRABAJO DE AUDITORIA DE GESTION:

Comprende la identificación de la actividad o actividades específicas a ser evaluadas y las acciones generales o metodológicas de revisión que serán llevadas a cabo durante el trabajo de auditoría, las que deberán ser adecuadamente explicitadas.

IV - 6 - EL CRONOGRAMA DE ACCION:

Deberá prever que las conclusiones y recomendaciones del trabajo sean comunicadas al ente, a través de un diagnóstico prescriptivo, en forma tal que le permita aumentar su racionalidad en la toma de decisiones, identificar problemas, seleccionar alternativas de solución y optimizar la utilización de sus recursos.

IVe - PROCEDIMIENTOS:

Se aplicarán procedimientos sustantivos a fin de obtener evidencia directa o indirecta, cuantitativa o cualitativa para evaluar la gestión del ente, como así también para identificar posibles situaciones de irregularidad, incumplimientos legales o actos ilícitos que puedan tener efectos sobre la gestión del ente auditado.

Ante la amplitud, diversidad y complejidad de los procedimientos de auditoría que serán necesarios aplicar, éstos serán seleccionados o desarrollados conforme las necesidades que en cada caso particular corresponda.

En lo que hace a la detección de irregularidades en el manejo de fondos o deficiencias administrativas, el auditor deberá actuar en forma rápida y apropiada. En ese sentido deberá tener en cuenta los siguientes aspectos:

- a)** Identificar a los responsables, estableciendo si son directos, indirectos o solidarios.

- b)** Determinar si la irregularidad es aislada o está muy difundida, con el objeto de juzgar su importancia relativa. Las pruebas aplicables deben ser suficientes para mostrar tal situación y si la misma requiere atención inmediata.

Por otra parte, en lo que hace al examen de cumplimiento legal, éste variará según el tipo de auditoría que se esté realizando; así, en una auditoría de economía y eficiencia se revisará el cumplimiento de la normativa que afecte significativamente la adquisición y utilización de los recursos, mientras que en un examen de eficacia deberá tenerse especial atención en la legislación que tenga relación con los objetivos de los planes o actividades de la entidad.

En caso de que el auditor identifique una deficiencia en la gestión del ente

auditado, como consecuencia de la aplicación de una disposición legal, reglamentaria o derivada de un manual de procedimientos, lo deberá incluir en su informe para que los órganos competentes consideren la adopción de las medidas necesarias al efecto.

Es dable señalar en este punto que los auditores deberán consultar con los asesores jurídicos cuando surjan problemas de interpretación de la legislación aplicable.

IVe - 1 CONTROL INTERNO

El auditor deberá relevar y evaluar el control interno del ente auditado, con el objeto de medir el grado de eficiencia de los sistemas de control para determinar el nivel de confianza de tales sistemas y, consecuentemente, identificar eventuales deficiencias de relevancia que requieran un mayor alcance de las pruebas a efectuar.

El relevamiento y evaluación del control interno en este tipo de auditorías deberá enfatizar el examen de los siguientes aspectos:

a) Confiabilidad, integridad y oportunidad de la información, tanto operativa como contable, evaluándose también los medios utilizados para identificarla, controlarla, clasificarla y comunicarla.

b) Cumplimiento de las disposiciones legales vigentes, políticas, planes, normas y procedimientos, que posean o puedan tener influencia significativa sobre las operaciones y/o los informes del ente.

c) Protección de activos, revisando los mecanismos de control establecidos al efecto y -en su caso- aplicando los procedimientos que se consideren para satisfacerse de la existencia de dichos mecanismos.

d) Uso eficiente y económico de los recursos, evaluando la optimización de los mismos en términos del objetivo al que son aplicados.

e) Logro de objetivos y metas de operaciones o programas, revisando los mismos con el fin de comprobar que los resultados sean coherentes con los

establecidos y si se cumplen de acuerdo con lo planeado. Se evaluará, además, que los planes fijados sean razonables, proponiendo sugerencias relativas a su optimización.

Resulta importante efectuar una revisión preliminar de los métodos contables del ente auditado, con el objeto de obtener un conocimiento general de los procedimientos y prácticas seguidas, dado que la contabilidad es una herramienta importante de control financiero interno de las actividades y los recursos.

El relevamiento del sistema de control interno abarcará conocer su descripción, su concepción y comportamiento identificando los controles clave en que depositará su confianza el auditor, reconsiderando -de ser necesario- la evaluación inicial del enfoque y riesgo de auditoría, como así también evaluar las debilidades encontradas y su efecto sobre lo planificado.

La evaluación del control interno implica dos etapas:

a) La obtención de informaciones acerca de cómo se supone funciona el sistema, lo que requiere la lectura de Manuales de Organización, organigramas, Manuales de Procedimientos, realización de entrevistas a funcionarios del ente auditado, etc...

b) La comprobación de que los controles identificados efectivamente funcionan y logran sus objetivos, para lo cual deben realizarse pruebas consistentes en la revisión de determinadas operaciones, observaciones directas del funcionamiento del sistema, etc..

El relevamiento del sistema de control interno deberá quedar adecuadamente documentado. La naturaleza de la documentación dependerá de la manera en que se presente la información y del criterio adoptado por el auditor.

IVe - 2 RELEVAMIENTO DE INDICADORES

Los auditores utilizarán parámetros o indicadores convenientes como términos de referencia o estándares razonables de la gestión y control, contra los cuales se puedan realizar comparaciones y evaluaciones del grado de economía, eficacia y eficiencia en el logro de los objetivos y en la administración de los recursos.

Un indicador es la relación que permite medir el alcance de una meta u objetivo.

Los auditores tendrán la responsabilidad de identificar y evaluar si los indicadores utilizados por el ente son aplicables para el desarrollo del trabajo de auditoría.

Si el responsable de la auditoría estima que los indicadores utilizados no son aplicables, deberá tratar de resolver las diferencias de criterios con el ente, desarrollar sus propios indicadores o considerar medidas alternativas de evaluación.

Por lo tanto estos indicadores deberán ser seleccionados, construidos y ponderados sobre la base de:

1 - Disponibilidad de datos: Resultará indispensable contar con datos para generar información suficiente. La ausencia de datos estadísticos no significa que se carezca de elementos aptos para su desarrollo.

2 - Calidad de los datos: Se deberá procurar que la recolección de los datos que se obtengan sea consistente, completa y confiable.

3 - Comparabilidad: Los indicadores deberán ser aplicables en diferentes ámbitos donde se obtenga información de similares características.

4 - Validez: Deberán medir lo que se espera que midan, tanto estadística como conceptualmente.

5 - Pertinencia: Deberán guardar correspondencia con los objetivos de las políticas, planes, proyectos, operaciones, actividades o estándares en cuestión.

6 - Sensibilidad: Deberán poder reflejar los cambios que se han producido en la realidad observada.

7 - Oportunidad: Deberán poder obtenerse en el momento en que sean útiles para la toma de decisiones.

8 - Costo: Su utilización debe justificar el costo de los recursos invertidos para obtenerlos.

Para obtener una medición más adecuada será conveniente aumentar el número de indicadores, incrementando de esta manera la probabilidad de lograr una estimación más precisa y disminuir el riesgo de error.

Los indicadores tendrán por función dar señales de alerta ante la ocurrencia o agravamiento de deficiencias en un área determinada. Los indicadores de desempeño por sí solos no pueden sustituir las evidencias sobre las cuales se fundamenta el juicio de valor. Serán tomados como una señal hacia donde dirigir la investigación a fin de buscar evidencia de las reales causas por las que arroja un valor distinto a lo esperado.

IVf - EVIDENCIA:

Le resultan de aplicación las consideraciones vertidas en la parte general punto IIIb.

IVg - CONCLUSIONES

IVg - 1 INFORMES

La conclusión que se emita respecto de los resultados de las auditorías de gestión, además de las características enumeradas en el apartado IIIc - 1 - Normas de Auditoría Externa de la AUDITORIA GENERAL DE LA NACION, Parte General-, no deberá contar con una opinión global vinculada a los resultados de la auditoría efectuada. Por lo tanto deberá esperarse que el informe se limite únicamente a la exposición de hallazgos, deficiencias y recomendaciones referentes a las situaciones encontradas durante la auditoría.

Los hallazgos de auditoría emanan de un examen de los hechos subyacentes, incluyendo los análisis y comparaciones contra parámetros adecuados que realiza el auditor. Dichos parámetros deben ser claramente identificables.

En la sección del informe que se refiere al alcance del trabajo de auditoría se deberá explicar claramente las técnicas que se hayan empleado para obtener y analizar la evidencia necesaria para cumplir los objetivos de la auditoría. Con ese propósito, se indicarán todas las hipótesis que se hayan establecido durante la ejecución de la auditoría; se describirán las técnicas comparativas que se hayan aplicado; se expondrán los criterios e indicadores que se hayan utilizado para evaluar el desempeño y, en caso de que se hayan empleado métodos de muestreo, se explicará la forma en que se diseñó la muestra y las razones por las cuales se seleccionó.

Los informes de auditoría de gestión deberán incluir recomendaciones para corregir las deficiencias detectadas. El auditor deberá considerar el efecto que este tipo de asesoría podrá tener en su objetividad para futuras revisiones del mismo ente.

Cualquier restricción en el enfoque o alcance y las razones que lo motiven, deben describirse en el informe. Así, una limitación en el alcance puede ocurrir cuando el auditor está imposibilitado para auditar una unidad clave del ente o de los sistemas o para efectuar procedimientos necesarios debido a factores que están más allá de su control. También puede verse limitado el alcance, debido a la imposibilidad de identificar parámetros adecuados.

Independientemente de ello, el auditor deberá hacer mención a los logros importantes que hubiera alcanzado la entidad, especialmente cuando las medidas adoptadas para mejorar un área puedan aplicarse en otras.

BIBLIOGRAFIA

1 Normas de Auditoría Gubernamental - Oficina de la Contraloría General de los Estados Unidos de América (revisión 1988).

2 Normas de Fiscalización o Auditoría, proyecto final - INTOSAI. Comité de Normas de Auditoría de la Organización de Autoridades Fiscalizadoras Superiores, 1987.

3 Manual de Auditoría de la Contraloría General de los Estados Unidos de América. - ILACIF - Quito, Ecuador, 1977. - 2da. edición.-

4 Manual Latinoamericano de Auditoría Profesional en el Sector Público - ILACIF - Bogotá 1981 - 3ra. edición.

5 Pocket Policy Guide 1990-1991 - Oficina del Auditor General de Canadá.

6 Normas de Auditoría del Sector Público - Intervención General del Estado - Ministerio de Economía y Hacienda - Madrid, España, Setiembre de 1983.

7 Un marco integrado para los diferentes conceptos en programas de Auditoría Estatal - Dr. Lennis M. Knighton, Auditor Legislativo de Utah. Estados Unidos de América.

8 Auditoría, Un nuevo enfoque Empresarial - Carlos A. Slosse y otros. Ediciones Macchi, Buenos Aires, 1990.

9 El Control o Fiscalización del Sector Público - Andrés Santiago Suárez Suárez. Auditoría de Eficiencia, Madrid 1986.

10 Normas de Auditoría, Resolución Técnica N° 7 del FACPCE, Buenos Aires, 1985.

11 Tratado de Auditoría - Enrique Fowler Newton. Ediciones Macchi, Buenos Aires, 1984, 3ra. edición.

12 Normas de Auditoría Gubernamental para el Ejercicio del Control Posterior en Bolivia.

13 Cuestiones Contables Fundamentales - Enrique Fowler Newton. Ediciones Macchi, Buenos Aires, 1992.

14 La Evaluación del Rendimiento Operativo - Cómo Establecer y Administrar una Auditoría Integral. - Price Waterhouse.

15 Manual de capacitación básica en auditoría de la eficiencia. - Australian Government Publishing Service, Canberra, Australia, 1986.

16 Conceptos y herramientas para la Auditoría Gubernamental - TRIBUNAL DE CUENTAS DE LA NACION. Argentina, 1988.

17 Auditoría Operacional, Carpeta del Instructor, Oficina del Auditor de Canadá. Oficina del Auditor General de Canadá, Ottawa, 1987.

18 Normas para la Auditoría de Valor a Cambio del Dinero. - Proyecto del Instituto Canadiense de Contadores. C.E. Curtis and others, The Canadian Institute of Chartered Accountants, Canadá 1988.

19 La optimización frente a objetivos múltiples en empresas públicas (El aporte de la AFI). Lic. Jorge H. López.

20 Séptima Sesión - Auditoría del Ingreso y Gasto Público - "Value for Money Auditing" - Coloquio Internacional de Trabajo sobre Auditoría Gubernamental.

21 Manual para evaluar el sistema de control interno - Sección primera de la contratación administrativa -DES-P-10-86. CONTRALORIA

GENERAL DE LA REPUBLICA - DEPARTAMENTO DE EVALUACION Y SISTEMAS - Noviembre de 1986 - San José, Costa Rica.

22 Manual sobre normas técnicas de auditoría y de control interno para la Contraloría General de la República y las entidades y órganos sujetos a su fiscalización - La Gaceta N° 104 del 31 de Mayo de 1982 - Contraloría General de la República - Dirección General de Planificación Interna y Evaluación de Sistemas - Cuarta reimpresión 1992. - San José, Costa Rica.

23 Control interno - José A. Schuster - Buenos Aires, Julio de 1992. Ediciones Macchi.

24 Normas de Auditoría - INTOSAI, Comité de Normas de Auditoría de la Organización de Autoridades Fiscalizadoras Superiores, Junio 1989.

25 Contraloría General de la República de Costa Rica. Revista General de la República. Año XVI, Junio 1982, N° 32.

INDICE

PARTE GENERAL

I INTRODUCCION

Ia. - CONCEPTO DE AUDITORIA EXTERNA	7
Ib. - OBJETIVOS	7
Ic. - AMBITO DE APLICACION	8
Id. - OPORTUNIDAD	8

II NORMAS GENERALES RELACIONADAS	
CON EL AUDITOR	9
IIa. - INDEPENDENCIA DE CRITERIO	9
IIa1. Casos de excusación	
9	
IIb. - CAPACIDAD	10
IIc. - DEBIDO CUIDADO Y DILIGENCIA PROFESIONAL	11
IId. - SECRETO PROFESIONAL	11
III NORMAS GENERALES RELACIONADAS CON EL	
TRABAJO DE AUDITORIA	12
IIIa. - PLANIFICACION DE AUDITORIAS	12
IIIA1.- Planificación Institucional	12
IIIA2.- Planificación Específica	13
a) Desarrollo del objetivo de la auditoría	
14	
b) Estudio del ente a auditar	14
c) Relevamiento de Control Interno	14
d) Determinación de la Importancia,	
significatividad y riesgo	15
e) Determinación de los procedimientos a	
aplicar	16
f) Recursos a comprometer	17
g) Programas de auditoría	
17	
h) Autorización de los programas de	
auditoría por parte de los niveles	
correspondientes	17
i) Control de ejecución de lo planeado	17

j) Desvíos con relación a lo planificado y su autorización	18
IIIb. - EVIDENCIA	18
IIIb1.- Características de la evidencia	18
a) Suficiente	18
b) Competente	18
c) Pertinente	19
IIIb2.- Tipos de evidencia	19
a) Física	19
b) Documental	19
c) Testimonial	19
d) Analítica	19
IIIb3.- Clasificación particular de la evidencia de auditoría	19
a) Evidencia de control	19
b) Evidencia sustantiva	20
IIIb4.- Papeles de trabajo	20
IIIb4:1 Titularidad de los papeles de trabajo	20
IIIb4:2 Requisitos	20
IIIb4:3 Contenido	21
* Descripción de la tarea realizada	21
* Los datos y los antecedentes recogidos durante el desarrollo de la tarea	21
* Las conclusiones sobre el examen practicado	22
IIIb4:4 Archivos	22

IIIc.- CONCLUSIONES	23
IIIc1.- Informes	24
IIIc1.1.Contenido	24
1) Título	24
2) Destinatario	24
3) Identificación del objeto de auditoría	24
4) Alcance del trabajo de auditoría	24
5) Aclaraciones previas a la opinión	25
6) Opinión fundada	25
7) Referencia a la fecha en que se concluyó el examen	25
8) Lugar y fecha	25
9) Firma	26
10) Síntesis	26
11) Anexos	26
IIIc1.2.Oportunidad	26
IIIc1.3.Recomendaciones	27
IIIc2.- Irregularidades	27
IIId.- RESPONSABILIDAD	28
IIIe.- SUPERVISION DE COLABORADORES	29
IIIf.- CONTROL DE CALIDAD	29
PARTE ESPECIAL	31
I INTRODUCCION	32
II TIPOS DE AUDITORIAS EXTERNAS	33
* Auditoría financiera	33

* Auditoría de gestión	33
III NORMAS PARTICULARES RELACIONADAS CON LA AUDITORIA FINANCIERA	34
IIIa.- CLASES DE AUDITORIA FINANCIERA	34
IIIa1.- Auditoría de estados financieros	34
IIIa2.- Auditoría de asuntos financieros en particular	34
IIIb.- PLANIFICACION ESPECIFICA	35
IIIc.- PROCEDIMIENTOS SUSTANTIVOS Y DE CUMPLIMIENTO	35
IIIc1.- Relevamiento y evolución del control interno	35
IIIc2.- Procedimientos sustantivos 36	
IIIc3.- Procedimientos para detectar irregularidades	37
IIId.- EVIDENCIA	38
IIIe.- CONCLUSIONES	38
IIIe1.- Informes	38
IIIe1.1- Tipos de informes	38
a) Informe breve sobre los estados contables	39
* Informe breve	39
* Informe extenso	39
* Informe de revisión limitada	39
b) Aseveraciones formales 39	
c) Informes sobre juicios específicos	39
IIIe1.2- Tipos de opinión	39
a) Opinión favorable sin salvedades	40
b) Opinión favorable con salvedades	40
1) Determinadas	40

2) Indeterminadas	40
a) Limitaciones al alcance	41
b) Cuestiones de valuación	41
c) Incertidumbre sobre la ocurrencia de hechos futuros	41
d) Falta de exposición de información	41
e) Falta de uniformidad	42
c) Opinión adversa	42
d) Abstención de opinión	42
e) Opinión parcial	42
IIIe1.3- Oportunidad de la emisión de estados financieros	43
IV. NORMAS PARTICULARES RELACIONADAS	
CON LA AUDITORIA DE GESTION	44
IVa.- CLASES O TIPOS DE AUDITORIA DE GESTION	44
IVa.1 Auditoría de economía y eficiencia	44
IVa.2 Auditoría de eficacia	44
IVb.- DEFINICION DE TERMINOS	45
* Economía	45
* Eficacia	45
* Eficiencia	45
IVc.- OBJETIVOS	45
IVd.- PLANIFICACION ESPECIFICA	46
IVd.1 Objetivos del trabajo de auditoría	47
1) Alcanzable	47
2) Específico	47
3) Apropiado	47
4) Comunicable	47
IVd.2 Estudio del ente a auditar	48

IVd.3 Estudio de las leyes, reglamentos y manuales de procedimientos aplicables a la entidad o actividad auditada	48
IVd.4 Recursos aplicables	48
IVd.5 Alcance del trabajo de auditoría de gestión	49
IVd.6 El cronograma de acción	49
IVe.- PROCEDIMIENTOS	49
IVe.1 Control interno	50
IVe.2 Relevamiento de indicadores	52
IVf.- EVIDENCIA	54
IVg.- CONCLUSIONES	54
IVg.1 Informes	54
CUADRO SINOPTICO	56
PARTE GENERAL	56
PARTE ESPECIAL	57
BIBLIOGRAFIA	58