

NORMAS DE AUDITORIA EXTERNA
DEL TRIBUNAL DE CUENTAS
ACUERDO I-1096

ACUERDO I.- 1096 .- En la ciudad de Neuquén , Capital de la Provincia del mismo nombre, a los once días del mes de julio de mil novecientos noventa y siete, se reúnen en acuerdo los señores miembros del Tribunal de Cuentas de la Provincia Presidente Dra. VIOLETA ELIDA MANDON, Vocales Cr. JORGE G. CUENCA, Cr. DANTE A. BOSELLI, Cr. NESTOR A. CUCURULLO, Cr. MARCELO J. RAIMONDO, con la asistencia de la Secretaria Dra. MONICA S. EBERBACH.-----

NORMAS DE AUDITORIA EXTERNA DEL TRIBUNAL DE CUENTAS.-----

----- VISTO: El artículo 100 de la Ley 2141 de Administración Financiera y Control y su concordante artículo 100 del Decreto Nº 2758/95, Reglamentario de aquella, y-----

----- CONSIDERANDO: Que, los citados artículos establecen que el Tribunal encomendará la ejecución de los planes de auditoría a sus profesionales Auditores, quienes deben elaborarlos y desarrollarlos conforme a las Normas de Auditoría Externa del Tribunal de Cuentas. Que el Cuerpo ha elaborado dichas normas, en base a las confeccionadas y utilizadas por la Auditoría General de la Nación, realizándole a ese texto normativo base las modificaciones necesarias a fin de adaptarlas a las particulares condiciones en que este Tribunal debe desarrollar su cometido. Que corresponde entonces dictar el acto que ponga en vigencia las Normas de Auditoría Externa que regirán la ejecución de los planes de Auditoría que este Tribunal encomiende a sus Auditores

Fiscales.

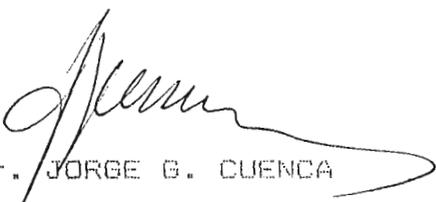
Por ello y en virtud de las facultades establecidas en el artículo 89 inciso a) de la Ley 2141; el Tribunal de Cuentas de la Provincia del Neuquén RESUELVE:

----- ARTICULO 1º: APRUEBANSE las Normas de Auditoría Externa del Tribunal de Cuentas, que como Anexo I se agregan al presente Acuerdo y forman parte integrante del mismo a todos sus efectos.

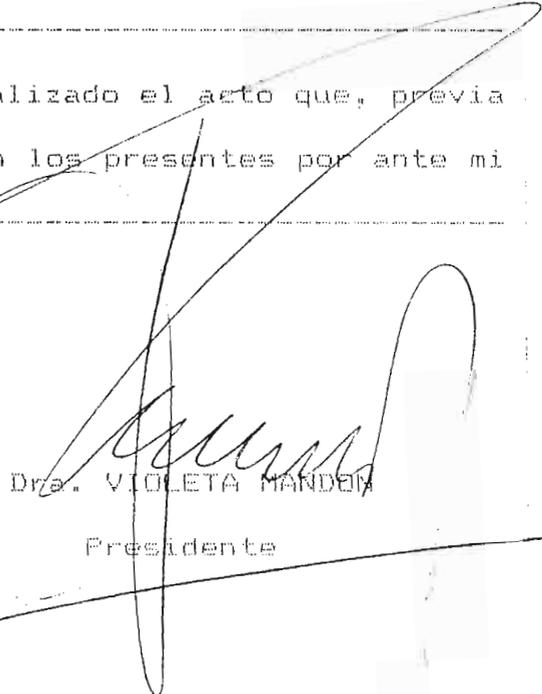
----- ARTICULO 2º: DEJANSE sin efecto las Normas Generales de Fiscalización para la Administración Central y Organismos Descentralizados establecidos por Acuerdo I-690 y modificadas por Acuerdo I-774; las Normas de Fiscalización para Sociedades del Estado y Sociedades Anónimas con participación estatal mayoritaria aprobadas por Acuerdo I-784; y las Normas Generales de Fiscalización para Municipalidades fijadas por Acuerdo I-793.

----- ARTICULO 3º: Regístrese en copia, Comuníquese, dése al Boletín Oficial para su publicación y ARCHIVESE.

Con lo que se dio por finalizado el acto que, previa lectura y ratificación, firman los presentes por ante mi que doy fe.


Cr. JORGE G. CUENCA

Vocal


Dra. VIOLETA MANDO

Presidente

ACUERDO I.- 1096

(2)

NORMAS DE AUDITORIA EXTERNA DEL TRIBUNAL DE CUENTAS



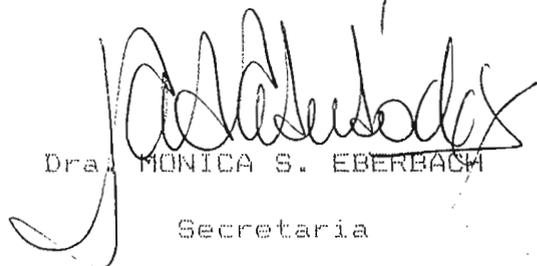
Cr. DANTE A. BOSELLI
Vocal



Cr. NESTOR A. CUCURULLA
Vocal



Cr. MARCELO J. RAIMONDO
Vocal



Dra. MONICA S. EBERBACH
Secretaria

**NORMAS DE AUDITORIA EXTERNA DEL
TRIBUNAL DE CUENTAS**

PROVINCIA DEL NEUQUEN

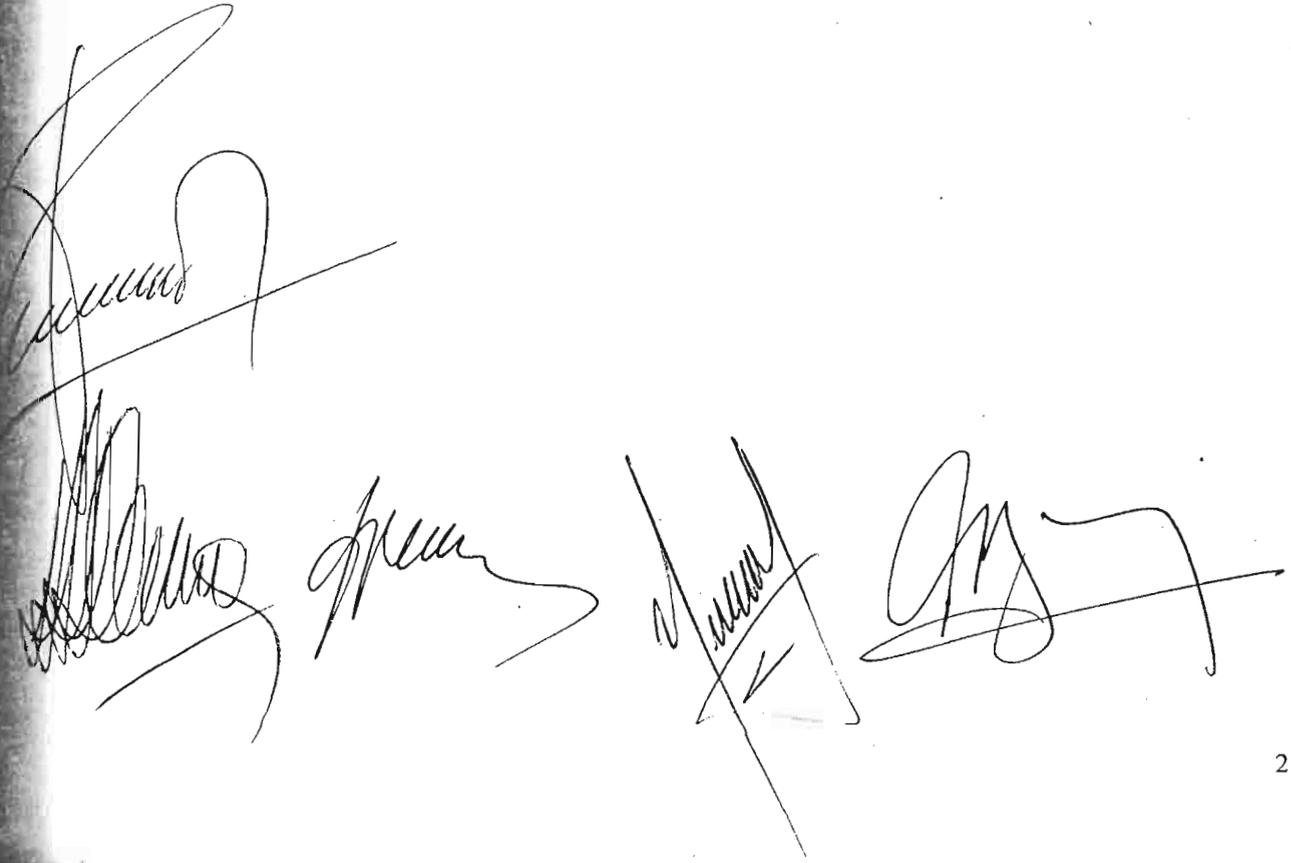
[Handwritten signature]

[Handwritten signature]

[Handwritten signature]

[Handwritten signature]

PARTE GENERAL



The page contains several handwritten signatures and scribbles. On the left side, there is a large, complex scribble that partially obscures some text. Below this, there are four distinct signatures or initials written in black ink. The first signature is a dense, overlapping scribble. The second is a more fluid, cursive signature. The third is a signature with a prominent diagonal slash through it. The fourth is a signature with a long horizontal stroke extending to the right.

I-INTRODUCCION

Ia - CONCEPTO DE AUDITORIA EXTERNA.-

La auditoría externa encomendada legalmente al TRIBUNAL DE CUENTAS 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.

Ib- OBJETIVOS.

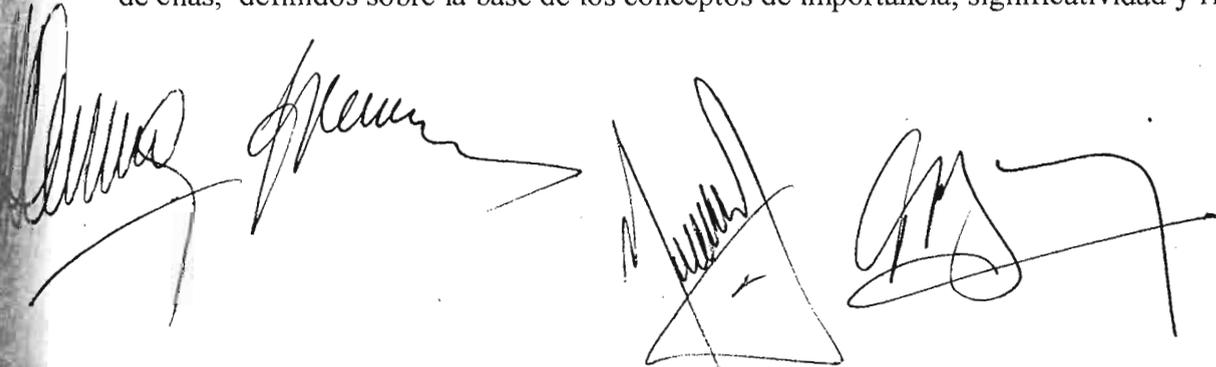
- a) Determinar la razonabilidad de la información financiera generada por el ente auditado.
- b) Establecer si se ha cumplido con la normativa aplicable.
- c) Comprobar si los recursos públicos se han utilizado en forma económica y eficiente,
- d) Determinar el grado en que se han alcanzado los objetivos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

Ic - AMBITO DE APLICACION.-

Las normas que se establecen serán observadas en los trabajos que asuma el TRIBUNAL DE CUENTAS, en función de la competencia fijada por Ley N° 2141 Titulo VI.-

Id -OPORTUNIDAD.-

El TRIBUNAL DE CUENTAS realizará las auditorias a que se refiere el art. 89, 98 y su reglamentación de la Ley N° 2141, 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 CON EL AUDITOR.

IIa.- 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.

IIa-1 CASOS DE EXCUSACION

Los principales impedimentos son:

- a) Tener relación de dependencia o profesional con el ente sujeto a auditoría, con entidades relacionadas económicamente con aquel 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 de amistad que se manifieste por gran familiaridad ó frecuencia de trato con funcionarios o agentes cuya 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 aquel, o los hubiera tenido en el periodo 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 periodo 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.

II c.- 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.

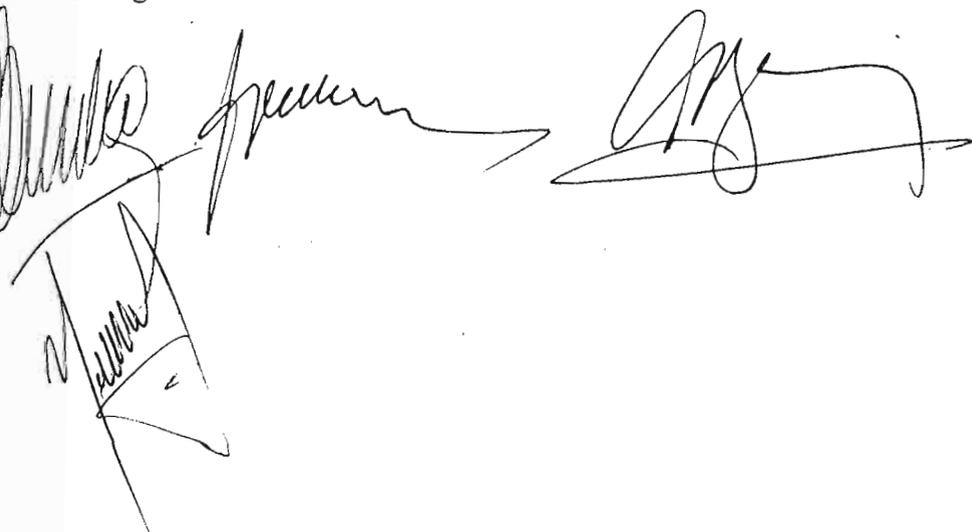
Proceder con el debido cuidado profesional significa emplear correctamente el criterio para determinar el alcance de la auditoría y para seleccionar los métodos, técnicas, pruebas y demás procedimientos que habrán de aplicarse en ella.

II d.- 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.

The bottom of the page contains several handwritten signatures and scribbles. On the left, there is a large, dense scribble. To its right, there are two distinct signatures: one that appears to be 'Francisco' and another that is more stylized and illegible. Below these, there are more scribbles and what looks like a signature inside a box or frame.

III.- NORMAS GENERALES RELACIONADAS CON EL TRABAJO DE AUDITORIA.-

III a.- PLANIFICACION DE AUDITORIAS.-

Todo trabajo de auditoria 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-I PLANIFICACION INSTITUCIONAL:

El diseño de los planes de acción anual del TRIBUNAL DE CUENTAS, contemplará los conceptos de importancia, significatividad y riesgo.

En tal sentido, deberá tenerse en cuenta:

- Examen sobre los actos a que se refiere el art. 98 y su reglamentación de la Ley 2141
- Exámenes especiales sobre los actos a que se refiere el Artículo N° 89 de la Ley N° 2141 en sus incisos a, d, f, h, i, j, k, l y n.

IIIa-2 PLANIFICACION 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 auditoria, 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 auditoria.

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.
- ❖ Relevar 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 funcionan adecuadamente para asegurar la corrección, confiabilidad e integridad de los datos.

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 a 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 y/o 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 computadora, 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 computadora reúnen todas aquellas que impliquen la utilización del computadora 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 computadora: 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 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 económica, 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, 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, el Tribunal de Cuentas, deberá aprobar su planificación específica y autorizar su iniciación.

i) Control de la ejecución de lo planeado:

Deberá controlarse periódicamente la ejecución de lo planeado, 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 planeado y su autorización:

En caso de surgir nuevas situaciones o elementos de juicio, el Tribunal de Cuentas podrá modificar la planificación realizada, por sí o a requerimiento fundado del Auditor.

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 tendencias, así como en la investigación de variaciones y transacciones no habituales.

IIIb-3 CLASIFICACION PARTICULAR DE LA EVIDENCIA DE AUDITORIA:

a) **Evidencia de Control:** Es aquella que proporciona al auditor satisfacción de que los controles claves 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 auditoria que prescindan de la consideración de los sistemas de control interno del ente auditado.

La confiabilidad de la evidencia de auditoria 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 del TRIBUNAL DE CUENTAS.

IIIb-4.2 REQUISITOS:

Atento que los papeles de trabajo son el vinculo 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 recibido 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 los clasificará en transitorios o en 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, como así 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 son 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, el Auditor 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) Anexos.

1) Título:

Será: Informe del Auditor.

2) Destinatario:

El informe estará dirigido al TRIBUNAL DE CUENTAS y será elevado a través de la Vocalía de quien dependa el Auditor.

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 periodo 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 externa del TRIBUNAL DE CUENTAS.-

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 El auditor debe hacer referencia en este apartado al cumplimiento de la normativa legal aplicable a las transacciones examinadas sobre la recaudación e inversión de los fondos públicos.

Las observaciones que surjan de acuerdo a lo que determina el art. 101 de la Ley 2141, se incluirán en el Anexo correspondiente.

5.2 Cuando, según el juicio del Auditor que emite el informe, fuera necesario formular aclaraciones especiales que permitan interpretar en forma mas adecuada la información, dichas aclaraciones debe exponerlas en un apartado especifico previo a aquel en que incluya la opinión-

5.3 La exposición en notas a los estados contables de las aclaraciones mencionadas, cuando ello sea pertinente, excusa al auditor de incluirlas en su informe, pero debe indicar tal situación y remitirse a la nota respectiva.-

5.4 El auditor no debe incluir en este apartado manifestaciones que en realidad representaren salvedades o excepciones que no reciban el tratamiento correspondiente en el párrafo de la opinión.

6) Opinión fundada:

El Auditor 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 a la fecha en que se culminó el trabajo de campo, en dependencias del ente, limitando la responsabilidad del Auditor 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 Auditor correspondiente, con aclaración del nombre, del cargo y del título profesional.

10) Anexos:

Se incluirá: Como Anexo I: El referido en el punto IIIC 1.1.5.1 (Observaciones) y como Anexo II: El referido en el punto IIIC 1.3 (Recomendaciones)

IIIc-1.2 OPORTUNIDAD:

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

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

IIIc1.3 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.

Se incluirán en el Anexo correspondiente.

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 al **Tribunal De Cuentas**, elevando los elementos de convicción suficientes que han sido colectadas.

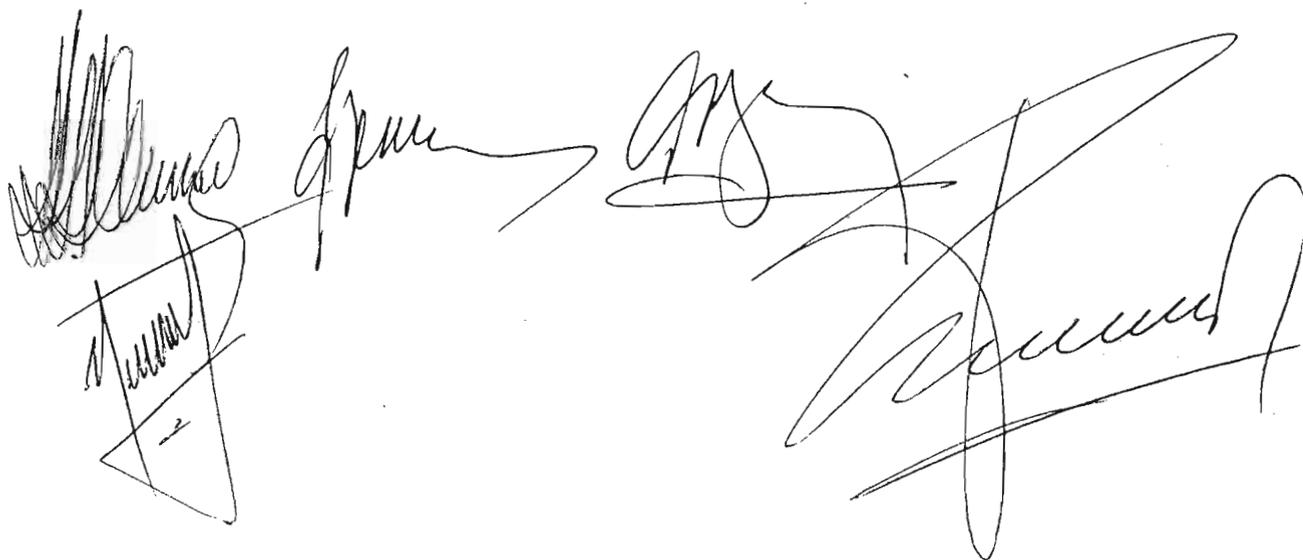
Lo preceptuado en la presente norma, es independiente de los deberes y obligaciones que las leyes impongan a las autoridades o empleados públicos ante el conocimiento de presuntos delitos de acción pública.

III d.- 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.

The bottom of the page contains several handwritten signatures and scribbles in black ink. On the left, there is a signature that appears to be 'M. J. ...' with a checkmark below it. In the center, there is a signature that looks like 'A. ...'. On the right, there is a large, stylized signature that could be 'R. ...'. There are also some horizontal lines and other scribbles scattered across the bottom area.

PARTE ESPECIAL



The image contains several handwritten signatures and scribbles. On the left, there is a dense, overlapping scribble. Below it, the word "MUNICIPAL" is written vertically. To the right of this is a signature that appears to be "Luis". Further right is another signature that looks like "Luis". On the far right, there is a large, complex scribble that partially overlaps the "Luis" signature.

I- INTRODUCCION:

En este capítulo se describen los tipos de auditoría que desarrollará el TRIBUNAL DE CUENTAS y se establecen las normas particulares, que en virtud de su especialidad serán de aplicación según sea la clase de examen 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 pública.

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 objeto del examen.

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 auditoria, 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 auditorias 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
- ❖ Promover la eficiencia operativa.

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

La evaluación implicará identificar los controles claves, en que depositará su confianza el auditor, reconsiderar la evaluación inicial del enfoque y riesgo de auditoria, 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 claves.

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 estos 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 financieros 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.

El auditor deberá prestar especial atención a aquellas situaciones o transacciones susceptibles de producir fraudes, abusos o actos ilegales.

En base a los resultados de esa evaluación seleccionará los procedimientos que le permitan asegurar, razonablemente, la detección de los fraudes, abusos o actos ilegales.

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 I 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 aquel 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 el que se refiere a los estados contables de períodos intermedios.

b) Aseveraciones formales:

❖ Certificación: Es aquella 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 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.
- Obtenido las aclaraciones necesarias de los responsables del ente auditado.
- Completada la documentación del trabajo de auditoria y conclusiones.
- Finalizadas todas las revisiones necesarias y resueltos todos los problemas pendientes.

A) OPINION FAVORABLE SIN SALVEDADES:

Quando 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 haya 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 auditoria.

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 y/o legales, que se utilizó para preparar y presentar la información contenida en los estados financieros sujetos a la auditoria. 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 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 periodo anterior y cuando ambos resulten 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 periodo 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.
- ❖ La redacción de la salvedad por falta de uniformidad, con respecto a las pautas o a los criterios contables utilizados en el ejercicio anterior, debe contener una descripción clara del cambio, de las razones que lo motivan y de sus efectos cuantitativos. Asimismo, el Auditor debe manifestar si esta o no de acuerdo con el cambio realizado.-

C) OPINION ADVERSA:

- ❖ En este caso, el Auditor debe expresar que la información contable no esta presentada de acuerdo con las normas contables profesionales y/o legales vigentes en la materia, explicando las razones que avalan su opinión (generalmente en un párrafo previo ubicado en el apartado "Aclaraciones previas al dictamen").
- ❖ El Auditor debe emitir una opinión adversa cuando como consecuencia de haber realizado su examen, toma conocimiento de uno o mas problemas que implican salvedades a la opinión de tal magnitud e importancia que no justifican la emisión de una opinión con salvedades.

D) ABSTENCION DE OPINION.

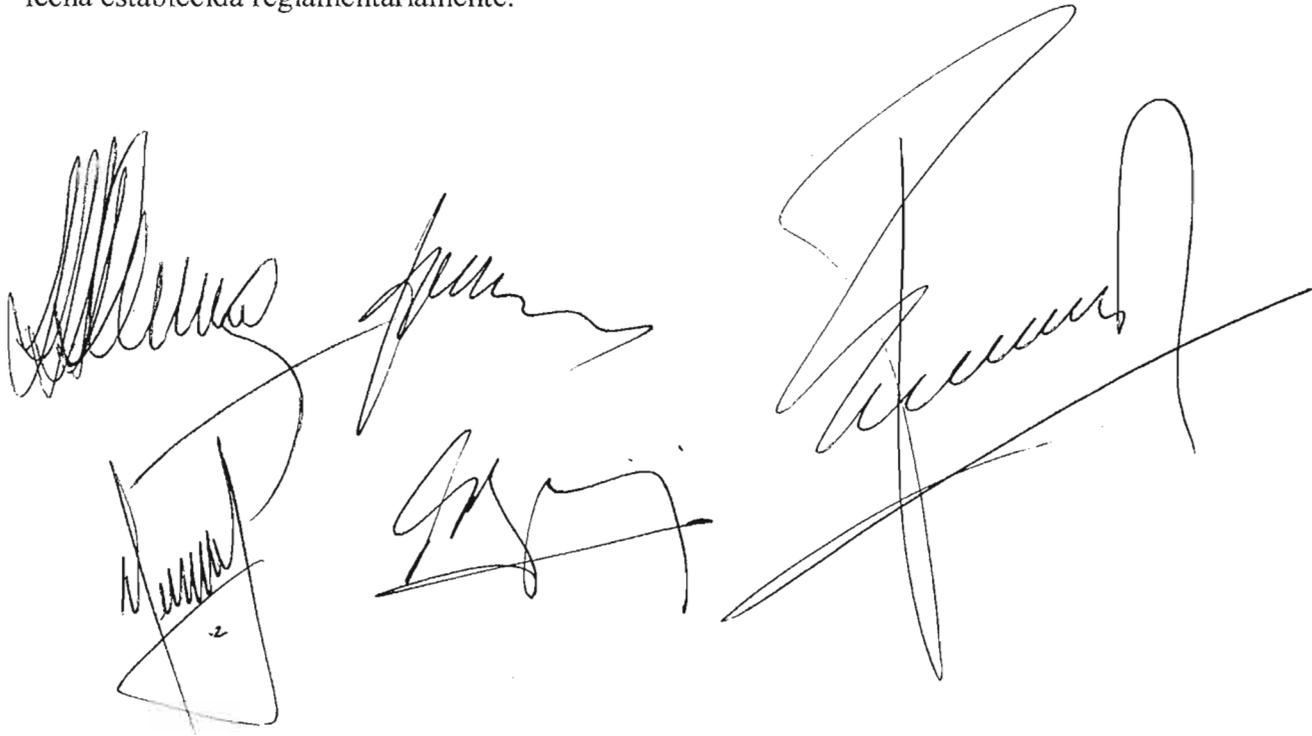
- ❖ El Auditor se debe abstener de emitir su opinión cuando no ha obtenido elementos de juicio validos y suficientes para poder expedirse sobre la información contable en su conjunto. La necesidad de emitir un informe con abstención de opinión fundada, puede originarse en lo siguiente:
 - 1.- Limitaciones importantes en el alcance de la auditoria.
 - 2.- Sujeción de una parte o de toda la información contable a hechos futuros, cuya concreción no pudiera evaluarse en forma razonable y cuya significación potencial no admita la emisión de una opinión con salvedad indeterminada.
- ❖ La abstención de emitir una opinión puede ser aplicada a toda la información examinada o a una parte de ella.
- ❖ El auditor debe indicar en su informe, en los apartados pertinentes (alcance del trabajo de auditoria o aclaraciones previas al dictamen) las razones que justifican la abstención de opinión.

E) OPINION PARCIAL.

- ❖ El Auditor que hubiere emitido una opinión adversa sobre la información en su conjunto, podrá emitir una opinión parcial sobre algunos aspectos de dicha información, siempre que ocurra lo siguiente:
 - 1.- Considere que esa opinión es de utilidad para los interesados en el informe.
 - 2.- El alcance de su trabajo, medido con respecto a la significación de los rubros parciales sobre los que dictamina, fueran suficientemente importantes en su conjunto.
- ❖ La opinión parcial debe ser redactada cuidadosamente para evitar que se cree una confusión en los interesados en el informe con respecto al juicio adverso sobre la información en conjunto.

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.



The image contains several handwritten marks in black ink. On the left, there is a dense, vertical scribble of overlapping lines. To its right, there are three distinct signatures. The first signature is a cursive name that appears to be 'Juan'. The second signature is a stylized, blocky name that appears to be 'Gonzalo'. The third signature is a large, sweeping cursive name that appears to be 'Francisco'. A long, thin horizontal line is drawn across the page, passing through the middle of these signatures.

IV NORMAS PARTICULARES RELACIONADAS CON LA AUDITORIA DE GESTION

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

Esta última ha recibido distintas denominaciones, como por ejemplo, de desempeño, 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 auditorias 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 Poder Legislativo, el Poder Ejecutivo y la opinión pública en general.

IVa- CLASES O TIPOS DE AUDITORIAS DE GESTION.

IVa-1 AUDITORIA DE ECONOMÍA 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 auditoria 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.

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.

IVd-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 necesarios 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 evaluarán, 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, contruidos 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 mida, tanto estadística como conceptualmente.
5. **Pertinencia:** Deberán guardar correspondencia con los objetivos de la 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 la 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 a los resultados de las auditorías de gestión, además de las características enumeradas en el apartado IIIc-1 - Normas de Auditoría Externa del **Tribunal De Cuentas**. 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.

The bottom of the page contains several handwritten signatures and scribbles. On the left, there is a large, dense scribble. In the center, there are two smaller signatures, one above the other, with a small 'a' written below the second one. On the right, there is a large, stylized signature that spans across the page.