



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas
Biblioteca "Alfredo L. Palacios"



Las Normas de Auditoría para el Sector Público y su Contexto

Zublena, Héctor

2012

Cita APA: Zublena, H. (2012). Las Normas de Auditoría para el Sector Público y su Contexto .

Buenos Aires: Universidad de Buenos Aires. Facultad de Ciencias Económicas

Este documento forma parte de la colección de tesis doctorales de la Biblioteca Central "Alfredo L. Palacios". Su utilización debe ser acompañada por la cita bibliográfica con reconocimiento de la fuente.

Fuente: Biblioteca Digital de la Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires

xc 27/11/2012

Carrera de Especialización en Administración Financiera del Sector Público

UBA - ASAP

*Las Normas de Auditoría para el
Sector Público y su Contexto*

Informe Ejecutivo.

La Hacienda Pública carece de la figura del dueño tal cual existe en la Hacienda Privada, circunstancia por la cual la Función de Control al cubrir este espacio realiza un servicio fundamental al Sistema Republicano.

Al respecto se señala que la Auditoría Externa componente fundamental de la mencionada Función de Control, sustenta la aplicación de su técnica en normas de auditoría que establecen un marco de referencia comprensivo de las cualidades que el trabajo de auditoría deberá poseer, como de los atributos personales del auditor.

En esta inteligencia el presente trabajo abordó el tema de la Auditoría Externa desde una de sus perspectivas: la normativa.

En este orden, se analizó el sentido de las Normas de Auditoría en general y la evolución de la aplicación de la auditoría en el país, fundamentalmente su incorporación al Sector Público.

Asimismo se estudió la semejanza u homogeneidad presentada por los distintos rubros que conforman las Normas de Auditoría Externas aprobadas por la Resolución 145/93 de la Auditoría General de la Nación y las Normas de Auditoría de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores. Como resultado de ello se realizó un cuadro comparativo de los rubros o partes seleccionadas de las mismas, que merecieron la clasificación de semejantes u homogéneas.

En este estado de cosas, se comparó la amplitud y profundidad de los rubros clasificados, finalizando con el análisis de un caso de actualidad con potencial consecuencias en las normas de auditoría.

De la labor realizada se arribó a las conclusiones detalladas seguidamente:

- Las Normas de Auditoría Externa producidas por la Auditoría General de la Nación representan el primer antecedente de esta naturaleza, con aplicación en la Hacienda Central y Conexa del Estado.
- Los aspectos básicos de las Normas de Auditoría Externas de la Auditoría General de la Nación se vinculan y poseen semejanza con sus similares establecidas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores.
- La comunidad mundial coincide respecto de los principios básicos que dan fundamento a las Normas de Auditoría para el Sector Público.
- El esquema metodológico de la Teoría General de Sistemas le otorga al sistema de control la función de componente de retroalimentación del Sistema de Administración Financiera.
- Los lineamientos de evaluación del Control Interno debieran profundizar la visión de la Hacienda Pública como Sistema.

- La función de Auditoría en el ámbito público supone un carácter multidisciplinario, lo cual implica nuevos desafíos que lleven al cambio de paradigmas normativos.
- En el campo de la Auditoría Pública la incompatibilidad de los agentes o funcionarios no es subsanada eficazmente por el procedimiento de recusación o excusación, razón por la cual se impone la definición de nuevos instrumentos normativos idóneos para tal propósito
 - El régimen jurídico que regula la relación de empleo público del auditor del Sector Público debiera consignar el grado de calificación necesario para ocupar los cargos de la estructura orgánica, con el fin de evitar la potencial falta de mérito, experiencia y/o formación profesional para ejercer la función de auditor. Condición que deberá contener la norma que reglamente la contratación de profesionales independientes.

Introducción

El Sistema Republicano se sustenta en un conjunto de principios fundamentales para su existencia. Uno de ellos, tal vez el vinculado más fuertemente con la Administración y el Control de la Hacienda del Estado, es el principio de rendición de cuentas, cuya finalidad se centraliza en el propio interés del Ciudadano de conocer la corrección, mérito y conveniencia con que el Gobierno ha utilizado los recursos públicos puestos a su disposición para cumplir el mandato impuesto en la Ley Aprobatoria Anual de Presupuesto.

Sobre el particular el preclaro Juan Bautista ALBERDI ¹ afirmó: "... La observancia de esta garantía de la rendición de cuentas puede servir de punto de partida al Congreso, para estudiar los principios y reglas más o menos constantes que han seguido los gastos autorizados a medida que la necesidad los reclamaba; o calcular el valor de entradas aplicables anualmente a los gastos de la administración general..."

En esta inteligencia, es oportuno señalar que los países con verdadera raigambre republicana llevan a la práctica el mencionado principio de rendición de cuentas y lo fortalecen por medio de una sólida función de control orientada, entre otras previsiones, a posibilitar el análisis del valor agregado por la Administración Pública en la consecución de los logros inherentes al rol del Estado.

Asimismo es de suma importancia resaltar la influencia de la situación comentada, como factor determinante de la correcta orientación del gasto público en orden a la trilogía de legitimidad, equidad y racionalidad en que se relaciona con su contraparte, los recursos obtenidos del Sector Privado. Es decir como instrumento de mensura de lo que ofrece el Estado a cambio de la tributación.

Así es como la Función de Control posibilita el conocimiento a la Alta Dirección, de sí lo que ofrece el Estado a cambio del esfuerzo coactivo sobre el contribuyente, está a tono con la oferta de servicios de calidad

Por tal motivo, constituye un instrumento idóneo para el aseguramiento de la calidad de la Gestión en la Administración Pública. Circunstancias que con seguridad han sido consideradas y entendidas en la Constitución Nacional, cuando en su artículo 85 establece: "...El examen y la opinión del Poder Legislativo sobre el desempeño y situación general de la administración pública estarán sustentados en los dictámenes de la Auditoría General de la Nación ..."() "...Tendrá a su cargo el control de legalidad, gestión y auditoría de toda la actividad de la administración pública centralizada y descentralizada, cualquiera fuera su modalidad de organización, y las demás funciones que la ley le

¹ Juan Bautista ALBERDI, *Sistema Económico y Rentístico de la Confederación Argentina según su constitución de 1853*. Librería "El Foro" Buenos Aires, 1993.

otorgue, intervendrá necesariamente en el trámite de aprobación o rechazo de las cuentas de percepción e inversión de los fondos públicos...”

Asimismo las consideraciones del párrafo precedente se complementan instrumentalmente con los preceptos de la ley 24156 de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional que es el Régimen Jurídico vigente de la Gestión Administrativa y del Control de la Hacienda del Estado. Este régimen establece la estructura y organización de los subsistemas componentes del sistema de Administración Financiera y del Sistema de Control

De lo hasta aquí expuesto, surge claramente la importancia y vigencia de la temática tratada, más aún por cuanto las políticas públicas si bien son necesarias desde distintos puntos de vista de la teoría económica, pueden contener fallas. Nada más ilustrativo que lo atribuido a Maquiavelo: “...La política tiene una moral, cuyo parámetro se llama eficacia...”

Por otra parte, el Sistema de Control hace eficaz el sentido de la mencionada rendición de cuentas, cuando supera el marco meramente formal, al establecer lineamientos que procuran el efectivo alcance de objetivos, tales como la ponderación de la: economía, eficiencia, eficacia, ética, equidad y ecología en que han sido desarrolladas las tareas, actividades y funciones propias de cada área de Gobierno. Alcances estos que indudablemente entran en correspondencia con la calidad con la que se instrumentó la Administración Financiera.

Asimismo se analizará sintéticamente la evolución de la aplicación de la auditoría en el país y fundamentalmente su incorporación al sector público como técnica de control.

Posteriormente, se estudiará la semejanza u homogeneidad respecto de los requisitos o principios que presentan las Normas de Auditoría Externas (NAE) aprobadas por la resolución 145/93 de la Auditoría General de la Nación (AGN), como así también las Normas de Auditoría (NA) publicadas por la Comisión de Normas de Auditoría de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI).

Teniendo en cuenta lo expuesto en el párrafo precedente, se efectuará en primer término un cuadro comparativo de los requisitos o principios seleccionados de las mencionadas NAE y NA, en orden a la característica de semejanza u homogeneidad presentadas; efectuándose posteriormente el análisis de los mismos,

Finalmente se analizará un caso de actualidad de gran repercusión en la opinión pública con potenciales consecuencias en la actividad de auditoría y sus normas.

1. Desarrollo.

1.1 Sentido de las normas de auditoría

En primer término es necesario señalar que las Normas de Auditoría constituyen el marco de referencia que establece los atributos personales del auditor como de su trabajo de auditoría, con la finalidad de asegurar la objetividad, profesionalidad e independencia en el ejercicio de sus funciones.

Asimismo, puede entenderse que su utilidad recae tanto en el auditor, por constituir un instrumento de respaldo de la labor realizada en relación directa a la medida de su cumplimiento, como en el auditado por cuanto permiten conocer anticipadamente los atributos y requisitos que deben poseer u observar los auditores al realizar su tarea, es decir, qué se debe esperar o exigir de la labor del auditor.

1.2 Se toma como primer objeto de análisis la Resolución n° 145/93 de la Auditoría General de la Nación, de fecha 7 de Octubre de 1993 aprobatoria de las NAE.

1.2.1 Atribución para emitir normas de auditoría

Para el desempeño de sus funciones la Auditoría General de la Nación deberá, según lo establece el inciso d) del artículo 119 de la ley 24.156, formular los criterios de control y auditoría externa a ser utilizadas por la misma, la cual constituye la facultad legal para emitir las normas de Auditoría Externa para el Sector Público Nacional.

1.2.2. Ambito de aplicación.

Serán de aplicación en el ámbito del Sector Público Nacional según lo definido en el artículo 8° de la citada ley 24.156 y en función del artículo 120° de la misma ley, podrá extenderse su competencia a las entidades publica no estatales o a las de derecho privado en cuya dirección y administración tenga responsabilidad el Estado Nacional, o a las que éste se hubiese asociado, incluso aquellas a las que se les hubieren otorgado aportes o subsidios para su instalación o funcionamiento y en general, a todo ente que perciba, gaste, o administre fondos públicos en virtud de una norma legal o con una finalidad pública.

1.3. Se toma como segundo objeto de análisis las Normas de Auditoría de la INTOSAI.

1.3.1. Atribución para emitir normas de auditoría.

La INTOSAI posee facultad para la emisión de normas de auditoría en virtud de su propio Estatuto.

1.3..2. Ambito de aplicación

Los países miembros de la INTOSAI adhieren a los lineamientos normativos en la medida de su adaptación a los marcos legales o constitucionales vigentes en la materia. El presente punto se ve complementado por el punto 3, que a mérito de mayor brevedad se remite.

2. Reseña sintética de la evolución de la auditoría y sus normas en el ámbito público de la Argentina.

No resulta sencillo llevar a cabo esta labor, sin conocer previamente la evolución de la aplicación de la auditoría en la Argentina Razón por la cual se reseña el desarrollo de su práctica en el país.

En este sentido, se recuerda que empresas extranjeras con filiales en el país comenzaron alrededor de la década 1910/19 a realizar auditorías a sus sucursales mediante auditores extranjeros.

Contemporánea a la época, en el ámbito público, la administración de la Hacienda Pública se regía por la ley 428, en plena vigencia desde 1870 hasta 1946. La cual constituyó el primer régimen de carácter integral de administración del Estado y por ende contenía lineamientos de control los cuales, es necesario señalarlo, no poseían semejanzas metodológicas concretas con la auditoría.

Al respecto, se puede decir que el reconocimiento de los beneficios de la aplicación de la auditoría ha sido lento.

Sobre el particular, el maestro Chapman² opina "... han sido dos las causas de la lentitud mencionada, ambas intervincladas: su denominación y su origen. En efecto, auditoría, en el sentido al que me refiero, es traducción de la palabra inglesa "auditing". En castellano el término significa sólo tribunal o despacho del auditor y éste último vocablo tenía antes sólo tres sentidos, uno común, otro eclesiástico y el tercero castrense."

En este aspecto el Sector Público no fue la excepción a la resistencia a admitir en plexos legales o reglamentarios una función denominada con un anglicismo no aceptado por la Real Academia Española. Debe agregarse que, superando el plano estrictamente terminológico no se originó en su faz normativa, como así tampoco en la práctica un régimen de control basado en la mecánica operativa propia de la auditoría, si bien se instrumentaron algunos procedimientos sustantivos como arquezos de fondos y valores o recuentos físicos, no constituyeron más que elementos parciales de un modelo de control cuya metodología entendida en su integridad resulta diferente.

Ahora bien, de lo hasta aquí comentado es dable señalar que la aplicación del método de auditoría en la Administración Centralizada y Descentralizada se concretó con la vigencia plena de la citada ley 24156.

Sin perjuicio de lo expuesto, se señala que el Decreto ley 23.354/56 ratificado por la ley 14.467, en su artículo 84 inciso f) expresaba "... corresponderá al Tribunal de Cuentas (...) fiscalizar las empresas del Estado por medio de auditores o síndicos..."

En este aspecto, queda claro que se utiliza los citados vocablos "auditores o síndicos" como si fueran dos figuras equivalentes sin pretender aplicar las diferencias que surgen de roles diferentes.

Sin embargo el artículo 6º de la ley 13.653, llamada de empresas del Estado sustituido por su similar nº 15.023 prevé:

² *Leslie Williams CHAPMAN y colaboradores. Ensayos sobre auditoría. Ediciones MACCHI, 1980, Buenos Aires.*

“... El tribunal de Cuentas ejercerá el control de los Organismos a que se refiere la presente ley, mediante el procedimiento de auditoría contable, en todos los aspectos relacionados con su desenvolvimiento legal, económico, financiero y patrimonial. A cuyo efecto deberá:

a) Fiscalizar el desarrollo del presupuesto integral sobre la base de la correspondiente contabilidad financiera que será llevada conforme a las normas que determine el Tribunal de Cuentas...”

Al respecto el profesor Atchabahian³ comenta: “...Esta disposición se relaciona con el control de legalidad de la actividad financiera de las empresas: reemplaza la rendición de cuentas de orden común por un régimen de auditoría contable. El procedimiento de auditoría estaba contemplado en la ley 12.961 para las entidades que desarrollasen tareas industriales o estuviesen situadas en puntos alejados; pero mientras en la ley 12.961 era facultativo, por la ley de empresas del Estado, se hizo obligatorio...”

Puede señalarse, que la mencionada ley N° 15.023 introduce la aplicación de la auditoría contable en forma obligatoria como así también un avance innovador al instituir como forma de control la evaluación de los actos de gestión de las empresas, con la finalidad de evaluar el mérito de ellos en función de los efectos económicos y financieros.

Esta situación respecto de la auditoría contable fue mantenida en la ley 20.558 que creó la Corporación de Empresas Nacionales y en su derogatoria, la ley 21.801 que a la vez creara la Sindicatura de Empresas Públicas.

En consecuencia, concluido el recorrido de los hitos que marcaron el inicio y evolución de la aplicación de la auditoría, tanto en la hacienda central como en las haciendas anexas de producción, según surge del apretado análisis de la legislación financiera del Sector Público, es posible señalar que no aparece un cuerpo integrado de normas positivas que configuren el marco de referencia para el auditor y el auditado.

Este estado de cosas, resulta lógico si se tiene en cuenta que el decreto-ley 5103/45 (homologado por la ley 12961) aplicable a los graduados de Ciencias Económica, no menciona la función de auditoría y más sorprendentemente aún la ley 20488/ que sustituyó el mencionado decreto-ley 5103/45 como estatuto profesional de Ciencias Económicas, no menciona expresamente a la auditoría a pesar del respaldo profesional, fundamentalmente en virtud de resoluciones técnicas de organismos profesionales; en particular las siguientes:

- a) La ponencia argentina ante la 7° Conferencia Interamericana de Contabilidad de 1965 en Mar del Plata.
- b) La declaración de la 7° Asamblea de Graduados de Ciencias Económicas, de 1969 en Avellaneda.

Por otra parte y completando el análisis, es dable destacar que en la Hacienda Central y Conexa el control externo no se realizó utilizando el de auditoría, en virtud del modelo de control vigente, el cual sólo en los lineamientos de control denominados técnicos contenía ciertas componentes parciales de auditoría. Tal es el caso de los procedimientos establecidos por el Reglamento General de

³ Adolfo ATCHABAHIAN, *Régimen Jurídico de la Gestión y del Control en la Hacienda Pública*. Ediciones Depalma 1996. Buenos Aires. Pags. 699/700

Cuentas y de Procedimientos de Control Legal y Contable, resolución 1658/77, del Tribunal de Cuentas de la Nación, que establecía la realización de arqueos, recuentos físicos, cuestionarios e informes relativos a la evaluación del control interno.

Es necesario recordar que, el modelo de control externo anterior al vigente, lo ejerció el Tribunal de Cuentas de la Nación, en virtud de la competencia conferida por el citado Decreto-ley 23354/56 en el rol de órgano jurisdiccional haciendo efectiva la responsabilidad civil del Poder Administrador mediante el juzgamiento de los funcionarios y agentes intervinientes en la administración de recursos, fondos, valores y bienes de la hacienda del Estado.

Estas funciones se canalizaban por intermedio del juicio de cuentas aplicable a los agentes obligados a rendir cuentas de su gestión o, por el juicio de responsabilidad, para aquellos que no estuviesen obligados a rendir cuentas, por presuntos perjuicios a la hacienda originados por actos u omisiones no sustanciadas en la rendición de cuentas.

Así las cosas, queda claro que los procedimientos vigentes entonces poseían diferencias esenciales con sus similares de auditoría. Asimismo y con respecto a las consecuencias resultantes de la aplicación de los mismos puede destacarse que, a los incursos en responsabilidad de perjuicio fiscal se le determinaba el cargo cuyo importe debían depositar en la tesorería del Tribunal con destino a rentas generales.

Completaba el modelo de control comentado, el procedimiento devenido de la facultad de intervención previa de los Actos Administrativos. Las dependencias u organismos fiscalizados debían comunicarles los mismos al Tribunal de Cuentas de la Nación, antes de entrar en ejecución, y si ellos violaban disposiciones legales o reglamentarias, emitía la observación legal, medida que producía los efectos de dejarlos carente de eficacia lo que impedía la creación de derechos.

La Ley 24156 produce un cambio en el modelo de control introduciendo el esquema metodológico de auditoría, otorgándole a su vez, a la Auditoría General de la Nación, las atribuciones para producir las normas de auditoría externa del Sector Público Nacional.

Las funciones de auditoría de la Auditoría General de la Nación son de aplicación en la etapa ex post de la gestión, su producto sustantivo el informe de auditoría, es una pieza integral de la auditoría realizada, compuesta por la opinión fundada en la evidencia obtenida de los procedimientos efectuados, las observaciones u objeciones en caso de corresponder y las recomendaciones para su regulación, todo ello en estricta relación del objeto de la auditoría y su alcance, expuestos ambos en el mismo.

En este orden de ideas y con relación a las implicancias resultantes de la aplicación de la auditoría difieren también de las del modelo anteriormente vigente. En efecto son las que pueden devenir de la opinión expuesta en el informe de auditoría. Es decir la autoridad superior de cada jurisdicción tendrá en su esfera, la responsabilidad de llevar acabo las regularizaciones pertinentes

No obstante lo manifestado, las objeciones y observaciones efectuadas en las auditorías, implican su correlato en oportunidad de auditar la Cuenta de inversión –artículo 95 de la ley 24156- cuya aprobación o rechazo corresponde al Congreso, el cual fundamentará su opinión en función del informe de auditoría realizada por la Auditoría General de la Nación

3. Aclaraciones previas al cuadro comparativo.

Como paso previo a la comparación, es dable señalar que la INTOSAI nuclea a todas las entidades de cada país que tenga facultades de control externo, lo que alcanza a todas sus modalidades, razón por la cual comprende a Tribunales de Cuentas, Contralorías y Entidades de Auditoría.

Asimismo y con respecto a las normas de auditoría emitidas por esta organización, se destaca que tienen su origen en las declaraciones de Lima y Tokio, en las conclusiones y recomendaciones adoptadas por los congresos de la INTOSAI y en el trabajo realizado por el Grupo de Expertos de las Naciones Unidas sobre Contabilidad y Auditoría del Sector Público en los Países en Desarrollo.

4. Cuadro Comparativo

Es importante advertir para una mejor ubicación en los contenidos de los requisitos o principios rubros expuestos seguidamente, que las normas producidas por la INTOSAI en relación con sus similares emitidas por la Auditoría de la Auditoría General de la Nación poseen un espectro más amplio pues, además de establecer lineamientos de la función de auditoría, comprende a las funciones jurisdiccionales de los Tribunales de Cuentas y Contralorías, que como se expusiera precedentemente tienen funciones de control de legalidad en la etapa previa, además de las recordadas funciones jurisdiccionales.

NORMAS DE AUDITORIA EXTERNA DE LA AGN	NORMAS DE AUDITORIA DEL INTOSAI
<p data-bbox="49 1284 625 1381">Independencia: II - NORMAS GENERALES RELACIONADAS CON EL AUDITOR</p> <p data-bbox="49 1418 625 1489">II a - Independencia de Criterio</p> <p data-bbox="49 1526 625 1705">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.</p> <p data-bbox="49 1742 625 1884">Esta norma impone la responsabilidad de preservar la objetividad en la consideración de los hechos y ser imparcial en la formulación de conclusiones</p>	<p data-bbox="632 1284 1202 1381">Independencia: <i>Capítulo II</i> 2.1 Normas Generales de Fiscalización Pública</p> <p data-bbox="632 1392 1202 1489">2.2 Normas sobre los derechos y el comportamiento de los auditores</p> <p data-bbox="632 1500 1202 1565">2.2.1 Las normas generales de fiscalización incluyen:</p> <p data-bbox="632 1576 1202 1673">(a) Los auditores y las EFS deben ser independientes (véase párrafo 2.2.2).</p> <p data-bbox="632 1683 1202 1813">(b) Las EFS deben evitar los conflictos de intereses entre el fiscalizador y la entidad fiscalizada (véase párrafo 2.2.31).</p> <p data-bbox="632 1823 1202 1884">Independencia 2.2.2 Las normas generales</p>

<p>y recomendaciones.</p> <p>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.</p> <p>Este requisito alcanza al firmante del informe, como así también a todo el equipo de trabajo que lo asiste.</p> <p>Iib - Casos de Excusación</p> <p>Los principales impedimentos son:</p> <p>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.</p> <p>b) Ser cónyuge, pariente hasta el cuarto grado en consanguinidad o segundo por afinidad, o tener relaciones personales con funcionarios o agentes cuya información o actividad sea auditada.</p> <p>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.</p> <p>d) Haber tenido participación en operaciones o programas sometidos a auditoría.</p> <p>e) Ser socio, asociado, director o administrador del ente auditado o</p>	<p>aplicables al auditor y a la EFS establecen:</p> <p>Los auditores y las EFS deben ser independientes (véase párrafo 2.2.1a).</p> <p>En los siguientes párrafos se explica el significado de la independencia como norma de fiscalización. En concreto, los párrafos 2.2.5 - 2.2.12 explican la independencia frente al poder legislativo los párrafos 2.2.13 - 2.2.24, frente al ejecutivo y los párrafos 2.2.25 - 2.2.29, frente a la entidad fiscalizada.</p> <p>2.2.8 Las EFS pueden dar a conocer a los miembros del poder legislativo los hechos recogidos en sus informes de fiscalización, pero es importante que mantengan su independencia ante las influencias políticas con el fin de conservar una posición imparcial en el ejercicio de sus funciones de fiscalización. Esto significa que las EFS no deben responder, ni siquiera en apariencia, a los deseos de intereses políticos concretos.</p> <p>2.2.9 Si bien las EFS deben observar las leyes aprobadas por el Parlamento, su independencia requiere que este último no interfiera en la programación, planeación y ejecución de las fiscalizaciones. Las EFS han de gozar de libertad para determinar la dirección de sus actividades y programarlas, de acuerdo con su mandato, y para adoptar las metodologías adecuadas en cada caso.</p> <p>2.2.12 Es necesario que el poder legislativo provea a las EFS de los recursos suficientes, de cuyo uso deba dar cuenta, para el efectivo ejercicio de sus funciones.</p> <p>2.2.21 La existencia de determinadas condiciones para ocupar el cargo de Jefe de la EFS, como, por ejemplo, su nombramiento por un largo periodo de tiempo o hasta una edad concreta de jubilación, puede contribuir a</p>
---	--

<p>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.</p>	<p>concreta de jubilación, puede contribuir a la independencia de la EFS respecto del ejecutivo. A la inversa, la imposición de condiciones al respecto que inciten a la EFS a plegarse a los deseos del ejecutivo, tendrían una repercusión erosiva en su independencia. Por esta razón es, en principio, deseable que las disposiciones relativas a la terminación del mandato o a la remoción del cargo sólo puedan aplicarse mediante un procedimiento especial semejante al que se utiliza para los miembros del poder judicial.</p> <p>2.2.23 Con el fin de que la EFS no solamente ejerza sus funciones con independencia del ejecutivo sino que además lo parezca, es importante que sus competencias y su status de independencia sean bien comprendidos por la sociedad. La EFS debe, cuando se den las circunstancias propicias, adoptar un papel educador en este sentido.</p>
<p>Capacidad iib. CAPACIDAD</p> <p>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.</p> <p>Ello implica poseer los conocimientos de los métodos y de las técnicas aplicables a la auditoría gubernamental y la capacidad para implementarlos.</p> <p>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.</p> <p>En tal sentido se deberá fomentar la capacitación permanente</p>	<p>Competencia profesional:</p> <p>2.2.33 Las normas generales aplicables al auditor y a la EFS establecen: Los auditores y las EFS deben poseer la competencia profesional exigida</p> <p>(Véase párrafo 2.2.1c).</p> <p>En los párrafos que siguen se explica el significado de la competencia profesional como norma de fiscalización.</p> <p>2.2.34 En general, el mandato de la EFS le impone la obligación de forjarse una opinión sobre las cuentas fiscalizadas, de elaborar los correspondientes informes, de extraer conclusiones y de expresar las recomendaciones pertinentes. En algunas EFS, esta misión incumbe a su presidente. En las EFS constituidas como órgano colegiado, esta obligación se atribuye habitualmente a la propia entidad.</p>

<p>encaminada a la actualización técnico-profesional y perfeccionamiento en materias que hagan a la auditoría gubernamental.</p>	
<p>Debido cuidado y diligencia profesional: IIc - DEBIDO CUIDADO Y DILIGENCIA PROFESIONAL</p> <p>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.</p> <p>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.</p>	<p>Diligencia debida:</p> <p>2.2.39 Las normas generales aplicables al auditor y a la EFS establecen: Los auditores y las EFS deben emplear la debida diligencia y el máximo interés en el cumplimiento de las normas de auditoría de la INTOSAI. Esto abarca el empleo de la debida diligencia en la planificación y en la concreción, acumulación y evaluación de las pruebas, así como en el informe sobre resultados y en la elaboración de las conclusiones y recomendaciones (véase párrafo 2.2.1d).</p> <p>2.2.41 El uso y aplicación de las diferentes especialidades técnicas debe ser de una calidad apropiada a la complejidad de cada fiscalización. Los auditores deben estar atentos a las deficiencias en el control, a las insuficiencias en la contabilidad, a las operaciones erróneas e irregulares, y a los resultados o situaciones que pueden ser indicativos de fraude, gastos inadecuados o ilícitos, operaciones no autorizadas, despilfarro, ineficiencia o falta de probidad.</p>
<p>Secreto Profesional: IIId – SECRETO PROFESIONAL</p> <p>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.</p> <p>Esta obligación subsistirá aún después de cesar en sus funciones.</p> <p>En el caso de profesionales</p>	<p>Guardar reserva:</p> <p>2.2.46 Los datos relativos a las entidades fiscalizadas obtenidos por los auditores en el curso de sus tareas no deben ser utilizados para propósitos que queden fuera del alcance de la fiscalización y de la formación de una opinión, o de la elaboración de un informe conforme a las responsabilidades propias de un auditor. Es esencial que las EFS guarden reserva absoluta acerca del objeto de la fiscalización y de los datos obtenidos durante su realización. Sin embargo, las EFS deben</p>

<p>los mismos deberán observar lo reglado en sus respectivos Códigos de Ética.</p>	<p>estar facultadas para dar cuenta a las autoridades competentes de las ilegalidades descubiertas.</p>
<p>Capacitación permanente: Iib. CAPACIDAD</p> <p>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.</p> <p>Ello implica poseer los conocimientos de los métodos y de las técnicas aplicables a la auditoría gubernamental y la capacidad para implementarlos.</p> <p>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.</p> <p>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.</p>	<p>2.1.2 Las normas generales de fiscalización establecen que las EFS deben adoptar políticas y procedimientos para:</p> <p>b) Formar a sus funcionarios de manera que puedan realizar sus tareas eficazmente, y establecer las bases para la promoción de los auditores y del resto del personal (véase párrafo 2.1.5).</p> <p>2.1.5 Las normas generales aplicables a las EFS establecen: Las EFS deben adoptar políticas y procedimientos para formar a sus funcionarios de manera que puedan realizar sus tareas eficazmente, y establecer</p> <p>Las bases para la promoción de los auditores y del resto del personal (véase Párrafo 2.1.2b).</p> <p>2.1.6 Las EFS deben adoptar las medidas oportunas para proporcionar a su personal un continuado perfeccionamiento profesional, bien ofreciendo cursos de formación dentro de la propia institución, bien promoviendo la participación en cursos realizados fuera de ella.</p> <p>2.1.8 Las EFS deben fijar y revisar regularmente las bases para la promoción de los auditores y del resto del personal, incluso por lo que se refiere a las exigencias de titulación.</p> <p>2.1.9 Las EFS deben también establecer y perfeccionar sistemas y procedimientos que contribuyan al desarrollo profesional de sus funcionarios por lo que respecta a las técnicas y métodos aplicables al sector de fiscalización en que éstos trabajen.</p>

<p>Planificación detallada: III NORMAS GENERALES RELACIONADAS CON EL TRABAJO DE AUDITORIA</p> <p>IIIa PLANIFICACIÓN DE AUDITORIAS</p> <p>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.</p> <p>Una cuidadosa planificación implica la determinación del área sometida a control, su estudio preliminar y la elaboración de los respectivos programas de trabajo.</p> <p>Existen dos niveles de planificación:</p> <p>IIIa-1 PLANIFICACIÓN INSTITUCIONAL</p> <p>El diseño de los planes de acción anual de la AUDITORIA GENERAL DE LA NACIÓN, contemplará los conceptos de importancia, significatividad y riesgo.</p> <p>En tal sentido, deberá tenerse en cuenta:</p> <p>a)- Importes involucrados.</p> <p>b)- Exámenes especiales de actos y contratos de significación económica</p>	<p>Planificación detallada: 3.1 Planeación</p> <p>3.1.1 Las normas de procedimiento establecen:</p> <p>El auditor debe planear sus tareas de manera que asegure la realización de una auditoría de alta calidad y que ésta sea obtenida con la economía, eficiencia, eficacia y prontitud debidas (véase párrafo 3.0.3a).</p> <p>Los siguientes párrafos explican el significado de la planeación como una norma de auditoría.</p> <p>3.1.2 Las EFS deben dar prioridad absoluta a aquellas fiscalizaciones que han de realizar por imperativo legal y establecer un orden de prioridad para aquellas otras que discrecionalmente le compete llevar a cabo.</p> <p>3.1.3 En la planeación de una auditoría, el auditor debe:</p> <p>(a) señalar los aspectos más importantes del ámbito en el que opere la entidad fiscalizada</p> <p>(b) llegar a comprender las relaciones entre las distintas esferas de responsabilidad</p> <p>(c) tener en cuenta la forma, el contenido y los destinatarios de las opiniones, conclusiones e informes de fiscalización</p> <p>(d) concretar los objetivos de la fiscalización y las comprobaciones necesarias para alcanzarlos</p> <p>(e) determinar cuáles son los sistemas de gestión y de control principales y realizar un estudio preliminar para señalar sus ventajas e inconvenientes</p>

<p>solicitados por las Cámaras del Congreso o la Comisión Parlamentaria Mixta Revisora de Cuentas.</p> <p>c)- Probabilidad de impactos adversos como resultado de la implementación de programas y proyectos nacionales.</p> <p>d)- Alcance y razones de los desvíos de los programas y proyectos nacionales</p> <p>e)- Magnitud del impacto social, económico, ambiental y organizacional.</p> <p>f)- Comentarios de medios masivos de difusión.</p> <p>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.</p>	<p>(f) determinar la importancia relativa de las materias que se van a estudiar</p> <p>(g) revisar la auditoría interna de la entidad fiscalizada y sus programas de trabajo</p> <p>(h) establecer el margen de confianza que debe otorgarse a los trabajos realizados por otros auditores, por ejemplo, los auditores internos</p> <p>(i) determinar los métodos de fiscalización más eficientes y eficaces</p> <p>(j) asegurar que se realice una investigación para determinar si se ha adoptado alguna disposición en relación con las conclusiones y recomendaciones establecidas en los informes anteriores y</p> <p>(k) recopilar la documentación conveniente relacionada con el plan de auditoría y con el trabajo práctico previsto.</p>
<p>Interno: Relevamiento del Control</p> <p>IIIc - PROCEDIMIENTOS SUSTANTIVOS Y DE CUMPLIMIENTO</p> <p><u>IIIc - 1 RELEVAMIENTO Y EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO</u></p> <p>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.</p>	<p>Examen y evaluación del control interno</p> <p>3.3 Examen y evaluación del control interno</p> <p>3.3.1 Las normas de procedimiento establecen: El auditor, para determinar la extensión y el alcance de la fiscalización, debe examinar y valorar el grado de fiabilidad del control interno (véase párrafo 3.0.3c). Los párrafos siguientes explican el significado del control interno como norma de fiscalización.</p> <p>3.3.2 El examen y la evaluación del control interno deben realizarse según el tipo de fiscalización. En</p>

<p>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:</p> <ul style="list-style-type: none"> * salvaguardar sus activos, * verificar la confiabilidad y conexión de la información contable, * asegurar el cumplimiento de la normativa aplicable y * promover la eficiencia operativa. <p>Resultan de interés en una auditoría financiera los aspectos relacionados con los tres primeros objetivos.</p> <p>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.</p> <p>El relevamiento del sistema de control interno comprenderá conocer su concepción y comportamiento, identificando los controles clave.</p>	<p>el caso de una auditoría de regularidad (financiera), el examen y la evaluación han de recaer principalmente sobre los dispositivos establecidos para proteger los activos y los recursos y para asegurar la exactitud e integridad de los asientos contables. En el caso de una auditoría de regularidad (de cumplimiento), el estudio y la evaluación han de realizarse principalmente sobre los métodos y procedimientos establecidos para ayudar a los gestores en el cumplimiento de las leyes y reglamentos. En el caso de una auditoría operacional de gestión se han de realizar sobre todos aquellos sistemas y procedimientos establecidos con objeto de servir de apoyo para que la entidad fiscalizada lleve a cabo sus actividades de forma económica, eficiente y eficaz, con absoluta observancia de las directrices de la empresa, y para presentar una información financiera y administrativa oportuna y fiable.</p> <p>3.3.3 La extensión del examen y la evaluación del control interno depende de los objetivos de la auditoría y del grado de exactitud que se pretende.</p> <p>3.3.4 Cuando los sistemas de información, sean contables o de cualquier otro tipo, estén informatizados, el auditor debe determinar si los controles internos funcionan de forma que garanticen la exactitud, fiabilidad e integridad de los datos.</p>
<p>determinación del riesgo:</p> <p>IIIa-2 PLANIFICACIÓN ESPECIFICA</p> <p>d) Determinación de la importancia, significatividad y riesgo:</p>	<p>Valorar el riesgo:</p> <p>3.4.6 La dirección es normalmente la instancia responsable de implantar un sistema eficaz de control interno que garantice la conformidad a las leyes y reglamentos. Al diseñar las acciones y procedimientos de auditoría</p>

<p>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.</p>	<p>para examinar dicha conformidad, el auditor debe evaluar los controles internos de la entidad y valorar el riesgo de que el sistema de control no prevenga o detecte los casos de incumplimiento.</p>
<p>Procedimientos:</p> <p>IIIc - PROCEDIMIENTOS SUSTANTIVOS Y DE CUMPLIMIENTO</p> <p>IIIc - 1 RELEVAMIENTO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO</p> <p>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.</p> <p>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:</p> <ul style="list-style-type: none"> * salvaguardar sus activos, * verificar la confiabilidad y conexión de la información contable, * asegurar el cumplimiento de la normativa aplicable y * 	<p>Procedimientos:</p> <p><i>Capítulo III</i> Normas de Procedimiento en la Fiscalización Pública</p> <p>3.0.1 El propósito de estas normas es establecer los criterios o sistemas generales que el auditor debe seguir para lograr que sus actuaciones sean objetivas, sistemáticas y equilibradas. Dichas actuaciones representan las reglas de investigación que el auditor aplica para alcanzar un resultado concreto.</p> <p>3.0.2 Estas normas constituyen el sistema general para dirigir y llevar a cabo una fiscalización. Están en conexión con las normas generales de auditoría, que son las que establecen los requisitos básicos para llevar a cabo las tareas a que se refieren estas normas. También están relacionadas con las normas de elaboración de los informes, que comprenden los aspectos comunicativos de la auditoría, porque los resultados derivados del cumplimiento de estas normas constituyen la fuente principal del contenido de las opiniones o informes.</p> <p>3.0.3 Las normas de procedimiento aplicables a todo tipo de auditorías son:</p> <p>(a) El auditor debe planear sus tareas de manera tal que se asegure la realización de una auditoría de alta calidad y que ésta sea obtenida con la economía, eficiencia, eficacia y prontitud debidas (véase párrafo 3.1.1).</p> <p>(b) El trabajo realizado por</p>

<p>promover la eficiencia operativa.</p> <p>Resultan de interés en una auditoría financiera los aspectos relacionados con los tres primeros objetivos.</p> <p>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.</p> <p>El relevamiento del sistema de control interno comprenderá conocer su concepción y comportamiento, identificando los controles clave.</p> <p>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.</p> <p>La evaluación del sistema de control interno implica dos etapas:</p> <p>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.</p> <p>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</p>	<p>el personal de auditoría en cada nivel, y en cada fase de la fiscalización, debe ser adecuadamente supervisado durante la auditoría y la documentación obtenida debe ser revisada por un miembro experimentado del equipo fiscalizador (véase párrafo 3.2.1).</p> <p>(c) El auditor, para determinar la extensión y el alcance de la fiscalización, debe examinar y valorar el grado de fiabilidad del control interno (véase párrafo 3.3.1).</p> <p>(d) En la ejecución de la auditoría de la regularidad (financiera) conviene verificar la conformidad a las leyes y reglamentos vigentes. El auditor debe diseñar acciones y procedimientos de fiscalización que ofrezcan una garantía razonable de que se detecten los errores, las irregularidades y los actos ilícitos que pudieran repercutir directa y sustancialmente sobre los valores que figuran en los estados financieros, o sobre los resultados de la auditoría de regularidad. Asimismo, el auditor debe tener conocimiento de la eventual existencia de actos ilícitos que puedan afectar indirecta y sustancialmente los valores que figuran en los estados financieros o los resultados de la auditoría de regularidad.</p> <p>En la auditoría operacional o de gestión conviene evaluar la conformidad a las leyes y reglamentos vigentes ya que ello es necesario para cumplir los objetivos de la fiscalización. El auditor debe diseñar la fiscalización de manera que ofrezca una garantía razonable de que se detecten los actos ilícitos que pudieran afectar significativamente a los objetivos de la auditoría. Asimismo, el auditor debe prestar especial atención a las situaciones o transacciones susceptibles de entrañar actos ilícitos que pudieran afectar indirectamente los resultados de la fiscalización.</p>
---	--

<p>directas del funcionamiento del sistema, etc.</p> <p style="text-align: center;"><u>IIIc - 2 PROCEDIMIENTOS SUSTANTIVOS</u></p> <p>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.</p>	<p>fiscalización.</p> <p>Cualquier indicación de la existencia de irregularidades, actos ilegales, fraude o algún error que podrían tener efectos materiales sobre la auditoría en curso deberían motivar al auditor de prolongar los procedimientos para poder verificar o disipar ese tipo de sospechas.</p>
<p style="text-align: center;">Evidencia:</p> <p style="text-align: center;"><u>III b EVIDENCIA</u></p> <p>El auditor deberá obtener evidencia que sea suficiente, competente y pertinente como fundamento de sus opiniones, comentarios y recomendaciones.</p> <p style="text-align: center;"><u>IIIb - 1 CARACTERÍSTICAS DE LA EVIDENCIA</u></p> <p>a) Suficiente b) Competente c) Pertinente</p> <p>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.</p> <p>b) Competente: Para ser competente, la evidencia debe ser válida y confiable, indagándose cuidadosamente si existen circunstancias que puedan afectar</p>	<p style="text-align: center;">Prueba de auditoría:</p> <p style="text-align: center;">3.5 Pruebas de auditoría</p> <p>3.5.1 Las normas de procedimiento establecen:</p> <p>Para fundamentar las opiniones y las conclusiones del auditor relativas a la organización, al programa, a la actividad o a la función fiscalizada, deben aportarse pruebas adecuadas, pertinentes y razonables (véase párrafo 3.0.3e).</p> <p>Los párrafos siguientes explican el significado de las pruebas de auditoría como norma de fiscalización.</p> <p>3.5.2 Los resultados, las conclusiones y las recomendaciones recogidas en una auditoría deben estar basados en pruebas. Dado que los auditores raramente tienen la oportunidad de opinar sobre toda la información de la entidad fiscalizada es decisivo que las técnicas de recopilación de datos y de muestreo sean cuidadosamente elegidas. Cuando los datos obtenidos mediante sistemas informatizados sean parte importante de la auditoría y la fiabilidad de los datos sea decisiva para el logro del objetivo de la fiscalización, los auditores deben cerciorarse de que los datos son</p>

<p>estas cualidades. Debe merecer la confianza del auditor y ser lo mejor que se pueda obtener de manera práctica.</p> <p>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.</p> <p style="text-align: center;"><u>IIIb - 2 TIPOS DE EVIDENCIA</u></p> <p>a) Física b) Documental c) Testimonial d) Analítica</p> <p>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.</p> <p>b) Documental: Proviene del examen de registros contables, cartas, contratos, facturas, etc.</p> <p>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.</p> <p>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</p>	<p>fiables y pertinentes.</p> <p>3.5.3 Para recopilar las pruebas correspondientes, los auditores deben ser expertos en técnicas y procedimientos de inspección, observación, investigación y confirmación. Las EFS deben asegurarse de que las técnicas empleadas son suficientes para detectar de una forma razonable todos los errores e irregularidades cuantitativamente esenciales.</p> <p>3.5.4 Al escoger los métodos y procedimientos ha de tenerse en cuenta la calidad de las pruebas. Así, las pruebas deben ser adecuadas, pertinentes y razonables.</p> <p>3.5.5 Los auditores deben justificar documentalmente, de manera adecuada, todos los hechos relativos a la fiscalización, incluso los antecedentes y la extensión de la planeación, del trabajo realizado y de los hechos puestos de manifiesto.</p> <p>3.5.6 Una documentación adecuada es importante por diversas razones:</p> <p>(a) para confirmar y fundamentar las opiniones e informes del auditor</p> <p>(b) para incrementar la eficiencia y la eficacia de la auditoría</p> <p>(c) como fuente de información en la preparación de los informes o en la respuesta a las preguntas de la entidad fiscalizada o de otras partes interesadas</p> <p>(d) como prueba del cumplimiento por parte del auditor de las normas de auditoría</p> <p>(e) para facilitar la planeación y la supervisión</p> <p>(f) como ayuda al desarrollo profesional del auditor</p>
---	---

	<p>profesional del auditor</p> <p>(g) como ayuda para garantizar que los trabajos delegados han sido realizados satisfactoriamente y</p> <p>(h) como prueba del trabajo realizado, para futuras referencias.</p>
<p>Conclusiones:</p> <p>IIIc Conclusiones</p> <p>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.</p> <p>IIIc -1 Informes</p> <p>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.</p> <p>Los informes deberán reunir atributos de claridad, objetividad y autosuficiencia, evitando la existencia de vaguedades o ambigüedades, presentando hechos reales debidamente ponderados.</p> <p>IIIc - 1.1. Contenido</p> <p>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</p>	<p>Capítulo IV Normas para la Elaboración de los Informes en la Fiscalización Pública</p> <p>4.0.1 No resulta práctico formular una regla general que sirva para la elaboración de informes en cada caso especial. Estas normas son exclusivamente una guía que ayude, y no reemplace, el prudente criterio del auditor, en la formación de su opinión o informe.</p> <p>4.0.2 La expresión "elaboración de un informe" comprende tanto la opinión y cualquier otro comentario del auditor sobre un conjunto de cuentas formulado como resultado de una auditoría financiera o de regularidad, como el informe del auditor emitido al término de una auditoría operacional de gestión.</p> <p>4.0.3 La opinión del auditor sobre un conjunto de cuentas se realiza generalmente de una forma concisa y uniforme y refleja los resultados de un conjunto de comprobaciones y otras actividades fiscalizadoras. A menudo es obligatorio informar acerca de la legalidad de las operaciones y de cuestiones tales como la inadecuación de los sistemas de control o los actos ilegales o fraudulentos. En algunos países, las obligaciones constitucionales o legales pueden exigir que la EFS elabore un informe de la ejecución de las leyes presupuestarias, que contraste las previsiones y las</p>

<p>fecha; 9) Firma; 10) Síntesis; 11) Anexos.</p> <p>1) Título:</p> <p>Será: Informe del Auditor</p> <p>2) Destinatario</p> <p>Autoridad máxima del ente o usuario que la AUDITORIA GENERAL DE LA NACIÓN estime corresponda.</p> <p>3) Identificación del objeto de la auditoría</p> <p>Se identificará con claridad y precisión, el objeto de la auditoría, la denominación del ente auditado y el período que abarca el análisis.</p> <p>4) Alcance del trabajo de auditoría:</p> <p>Se hará constar:</p> <p>4.1- Que el trabajo se realizó conforme a las normas de auditoría gubernamental.</p> <p>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.</p> <p>5) Aclaraciones previas a la opinión:</p> <p>5.1 - Mención expresa del grado de cumplimiento de la legislación aplicable. Se incluirán los casos más relevantes de incumplimiento de la normativa vigente.</p>	<p>autorizaciones presupuestarias de los resultados efectivos, tal y como se presenta en los estados financieros.</p> <p>4.0.4 En una auditoría operacional de gestión el auditor informa de la economía y eficiencia con la que los recursos se adquieren y utilizan y de la eficacia con que se han alcanzado los objetivos. El alcance y la naturaleza de tales informes pueden variar considerablemente, ya se trate, por ejemplo, de determinar si los recursos han sido aplicados en forma adecuada, de comentar cuál ha sido la repercusión de las directrices y de los programas o de recomendar la modificación de los proyectos para obtener mejores resultados.</p> <p>4.0.5 Con el fin de tener en cuenta las necesidades racionales del destinatario, el informe del auditor, tanto en la auditoría de regularidad como en la operativa, puede tener que referirse a periodos de tiempo o ciclos más amplios y que cumplir requisitos de publicación consecuentes y adecuados.</p> <p>4.0.6 Para facilitar todo lo que se refiere a este capítulo, queremos aclarar que, la palabra "opinión" se utiliza para expresar las conclusiones a que llega el auditor como resultado de la realización de una auditoría financiera y de regularidad y puede abarcar las cuestiones descritas en el párrafo 4.0.3; la palabra "informe" se utiliza para expresar las conclusiones que siguen a una auditoría operacional de gestión, tal y como se describen en el párrafo 4.0.4.</p> <p>4.0.7 La norma relativa a la elaboración de los informes establece:</p> <p>(a) Al final de cada fiscalización el auditor debe preparar por escrito su opinión o informe, poniendo de manifiesto, de forma adecuada, los hechos</p>
--	--

<p>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.</p> <p>5.3 - Identificación de las cuestiones pasibles de merecer una investigación o estudio posterior.</p> <p>6) Opinión fundada:</p> <p>La AUDITORIA GENERAL DE LA NACIÓN deberá exponer su opinión o abstenerse de emitirla, en ambos casos de manera fundada.</p> <p>7) Referencia a la fecha en que se concluyó el examen:</p> <p>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.</p> <p>8) Lugar y fecha:</p> <p>El lugar y la fecha serán los de emisión del informe.</p> <p>9) Firma:</p> <p>Deberá ser ológrafa del Gerente General correspondiente, o el funcionario que éste designe, con aclaración del nombre, del cargo y del título profesional.</p> <p>10) Síntesis:</p> <p>Los informes de auditoría deberán contar con un extracto de los conceptos más importantes que contemplan</p>	<p>manifiesto, de forma adecuada, los hechos descubiertos; su contenido debe ser fácil de entender, estar exento de vaguedades o ambigüedades, incluir sólo aquella información debidamente documentada, y además debe ser independiente, objetivo, imparcial y constructivo.</p> <p>4.0.8 La forma y el contenido de las opiniones y de los informes de auditoría se fundamentan en los siguientes principios generales:</p> <p>(a) Título. La opinión o el informe deben ir precedidos de un título o encabezamiento adecuado, que facilite al lector distinguirlos de las declaraciones e informaciones emitidas por otros.</p> <p>(b) Firma y fecha. La opinión o el informe deben estar debidamente firmados. La inclusión de la fecha pone de manifiesto que el auditor ha tenido en cuenta los acontecimientos y las operaciones ocurridos hasta la misma. La fecha, en el caso de las auditorías de regularidad y financieras, puede ir más allá del periodo de las propias cuentas.</p> <p>(c) Objetivos y alcance. La opinión o el informe deben incluir una referencia a los objetivos y al alcance de la auditoría. Esta información establece la finalidad y los límites de la auditoría.</p> <p>(d) Integridad. Las opiniones deben adjuntarse y publicarse con las cuentas a que hacen referencia, pero los informes de las auditorías operativas pueden publicarse independientemente de las cuentas. Las opiniones o los informes del auditor deben publicarse tal como han sido presentadas por el auditor. En el ejercicio de su independencia las EFS deben tener la posibilidad de manifestar lo que juzguen conveniente, pero en determinadas ocasiones pueden poseer información que, por razones de interés nacional, no deba ser libremente publicable. Esto puede afectar a la integridad del informe. En este</p>
---	--

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.

Para que su utilidad sea

afectar a la integridad del informe. En este caso el auditor tiene la obligación de decidir acerca de la necesidad de realizar un informe por separado y no sujeto a publicación, que incluya la información confidencial o las materias reservadas.

(e) Destinatario. Tanto en la opinión como en el informe debe señalarse con claridad, de acuerdo con las circunstancias en que se desarrolle la fiscalización y con las costumbres y las normas locales, a quiénes van dirigidos. Esto puede ser innecesario cuando existan procedimientos formales para su distribución.

(g) Fundamento legal. Las opiniones y los informes deben hacer referencia a la legislación o autorización en que se base la fiscalización.

(h) Cumplimiento de las normas. Las opiniones y los informes deben indicar qué normas o costumbres se han seguido en la realización de la fiscalización, garantizando, de este modo, que la auditoría se ha llevado a cabo con arreglo a procedimientos generalmente aceptados.

(i) Oportunidad. Las opiniones y los informes deben presentarse lo más pronto posible para ser así de mayor utilidad a los destinatarios, en especial a aquéllos que tengan que adoptar alguna medida.

4.0.9 La opinión se presenta normalmente en un documento uniforme en el que ha de hacerse referencia a las cuentas en su conjunto, evitando así mencionar con detalle los datos en que se sustentan, pero facilitando a los destinatarios un conocimiento general de la materia. La naturaleza de esta opinión dependerá de las normas por las que se rija la fiscalización, pero su contenido deberá necesariamente determinar sin ambigüedad si se da con reparos o sin ellos y, en este último caso, si los reparos son

<p>superlativa, las recomendaciones deben ser tan específicas como sea posible.</p>	<p>y, en este último caso, si los reparos son parciales o la opinión es adversa (párrafo 4.0.14) o no puede darse (párrafo 4.0.15).</p>
<p style="text-align: center;">IIIc - 2</p> <p><u>IRREGULARIDADES</u></p> <p>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.</p>	

5. Análisis de la amplitud y profundidad de los rubros clasificados y expuestos en el cuadro comparativo.

5.1 Independencia

Es quizás el principio por antonomasia de la auditoría, razón por la cual ambos marcos normativos dedican importantes consideraciones sobre el particular.

Al respecto, el informe n° 5 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, denominado "Manual de Auditoría" clasificándolo como una condición básica para el ejercicio de la auditoría dice "... La independencia del auditor, es de la esencia de la auditoría, ya que otorga al trabajo del auditor y, por ende, a su informe, el grado de credibilidad indispensable para que pueda ser utilizado por la Comunidad..."

Las Normas de Auditoría Externa de la Auditoría General de la Nación tratan la cuestión de la independencia del auditor como una actitud mental y la carencia de motivos que pudieran dar lugar a cuestionamientos. Asimismo, le asigna importancia a que los terceros consideren al auditor independiente.

Este concepto impone un compromiso institucional con la garantía constitucional de la estabilidad en el empleo público, lo que implica en la práctica, el respeto por la carrera administrativa de sus agentes, en la que los cargos sean ocupados por profesionales con experiencia comprobada en el desempeño de la labor realizada en el campo del control público, como así también en el mantenimiento de sus jerarquías y cargos en función del correcto desempeño como así también de sus condiciones éticas y morales, sin que se ejerzan mecanismos que puedan ser tildados de condicionantes.

Todos estos aspectos como la flexibilidad de la planta de personal en correspondencia con la función por resultado, no debe constituirse en precarización de la relación de empleo público, lo cual lesiona gravemente el servicio civil en general y específicamente en lo atinente a la actividad de auditoría desnaturaliza su esencia al desvirtuar el principio de independencia.

Por otra parte, las normas de la INTOSAI avanzan en dirección de la propia institución de auditoría haciendo explícito el tema de la independencia a la propia Entidad Fiscalizadora Superior al señalar la importancia de mantener su independencia ante las influencias políticas con el fin de conservar una posición imparcial en el desempeño de sus funciones.

Asimismo, profundiza al señalar que la independencia requiere que el Parlamento y el Ejecutivo no interfieran en la programación, planificación y ejecución.

Sin embargo, en el caso de nuestro país, la ley 24156 en el capítulo I, relativo a la Auditoría General de la Nación se aparta de las directivas señaladas al respecto, pues establece que la Comisión Parlamentaria Mista Revisora de Cuentas conjuntamente con las Comisiones de Presupuesto y Hacienda de ambas Cámaras del Congreso Nacional aprobaran el programa de acción anual de control externo que realizará la Auditoría General de la Nación.

Con la reforma constitucional efectuada en el año 1994 se consagra a la Auditoría General de la Nación como un organismo de asistencia técnica del Congreso con autonomía funcional, circunstancia por la cual pierde eficacia lo aludido en el párrafo precedente.

Al respecto se destaca que si bien se encuentra vencido el plazo de ciento ochenta días de la aprobación de la reforma constitucional del año 1994 sin que se hubiere sancionado hasta el momento la ley que reglamenta su creación y funcionamiento. En este orden se entiende que la futura ley debiera hacer efectiva la esencia de la autonomía concedida constitucionalmente, estableciendo la atribución de la planificación institucional en la esfera de decisión de la Auditoría General de la Nación exclusivamente.

5.2 Capacidad. Competencia Profesional

La auditoría del Sector Público comprende un espacio integrado por distintas ramas del conocimiento, lo cual impone un carácter esencialmente multidisciplinario que como actividad netamente de profesiones liberales, requiere de un alto grado de trabajo intelectual por lo cual depende de la sólida formación universitaria e idoneidad experimental de quienes la ejercen.

Al respecto es dable recordar que su método posee la calidad de discrecional. Vocablo que deriva de su similar discreción que según el Diccionario de la Real Academia Española, de 1992, en su primera acepción significa "... Sensatez para formar juicio y tacto para hablar u obrar..."; razón por la cual cobra una dimensión fundamental la preparación profesional de los auditores.

Es evidente la vinculación y dependencia de estos principios entre sí, circunstancia que origina que la capacidad del auditor cimiente principios tales como el de independencia y de diligencia profesional.

Al respecto es dable recordar que la independencia requiere de la actitud mental para preservar la objetividad en la consideración de los hechos, lo cual implica poseer el conocimiento de los métodos tecnológicos aplicables como así también la destreza para llevarlo a cabo con los medios que se encuentran en el campo operativo.

En este sentido, ambos marcos normativos comentados establecen preceptos respecto a que la labor debe llevarse a cabo por personas cuya formación y experiencia se corresponda con la naturaleza, el alcance y la complejidad de la función.

La NAE hace mención de la necesidad de capacitación permanente en tanto que las NA, entre otras previsiones destaca la de desarrollar el diálogo en el seno de la Entidad Fiscalizadora Superior a fin de fomentar la objetividad y autoridad de sus opiniones.

5.3 Debido cuidado y Diligencia

En primer término es necesario advertir que en las NAE figura como título del rubro “Debido cuidado y diligencia profesional”, ahora bien teniendo en cuenta el significado del vocablo diligencia en el diccionario usual de la Real Academia Española de la lengua, de 1992, en su primera acepción dice: “ (Del lat. Diligentia) f. Cuidado y actividad en ejecutar una cosa”. Razón por la cual se cree que el título comentado debió decir diligencia profesional. Es de esta forma como tituló el rubro las NA. “Diligencia debida”.

Independientemente y con relación al contenido de este rubro ambos marcos normativos comentados coinciden en la técnica, pruebas y demás procedimientos que habrán de aplicarse en ella.

En este mismo sentido, la NAE profundiza el objetivo específico de aplicación de la diligencia debida a las deficiencias de control, a las insuficiencias en la contabilidad, a las operaciones erróneas e irregulares, y a los resultados o situaciones que pueden ser indicativos de fraude, gastos inadecuados o ilícitos, operaciones no autorizadas, despilfarro, ineficiencia o falta de probidad.

Este rubro es uno de los que más fácilmente pueden desagregarse en las tres etapas básicas que conforman la auditoría.

En este orden es en la planificación donde el auditor velará por reducir el riesgo potencial, definiendo procedimientos acordes con este signo.

Asimismo y con respecto a la ejecución del trabajo desarrollado básicamente por las acciones de obtención, acumulación y evaluación de las evidencias, como así también su correlato en el informe, estará enmarcado por la naturaleza de este rubro para asegurar la calidad de la auditoría realizada.

5.4 Secreto Profesional – Guardar Reserva.

Este rubro se refiere a que el conocimiento de los asuntos relativos a las auditorías realizadas deben ser utilizados sólo en el ámbito de la auditoría quedando impedido de aplicación con fines ajenos a la misma.

Al respecto es importante destacar que estos lineamientos son de aplicación absoluta sino que son alcanzados por las leyes que establecen los procedimientos judiciales y complementariamente por los códigos de ética de las respectivas profesiones participantes.

En este orden la reserva debe entenderse en la esfera definida en el primer párrafo de este punto y no a lo atinente a la contribución con la justicia y/o la fe pública.

Existe concordancia plena en los dos marcos normativos comentados referente a guardar estricta reserva sobre los datos e información conocida durante la realización de una auditoría.

La NAE establece la subsistencia de esta obligación aún después de cesar en sus funciones.

5.5 Capacitación

Toda actividad requiere de conocimientos y la auditoría no podría ser la excepción. Más aún, si se piensa que es una actividad con una componente muy importante de trabajo intelectual con las características aludidas precedentemente.

En este sentido su naturaleza pragmática la dota para que la capacitación el trabajo y durante el trabajo impacte con mayor probabilidad de eficiencia.

En efecto, el grado de complejidad expresado por la diversidad de disciplinas abordadas en la auditoría de la hacienda Pública exigen que la sólida formación superior de los auditores, se vea complementada por actividades de capacitación permanente, sistemáticamente organizadas, tendientes a fomentar el desarrollo de destrezas o habilidades o aptitudes necesarias para la experimentación de sus operaciones específicas.

Tal cuestión se proyecta a lo largo de toda la carrera del auditor, lo que implica por parte de la Organización la correcta detección de necesidades de capacitación del auditor durante su vida profesional.

Por otro lado, la propia dinámica innovadora y continua de los distintos campos del saber generan la demanda de actualización permanente, aspecto característico que se trata por igual en los marcos normativos bajo análisis.

5.6 Planificación

Se ha aludido precedentemente que todo trabajo de auditoría tiene por finalidad hacer posible la emisión de una opinión fundada que es resultante de la definición y coordinación de una secuencia lógica de pasos detallados, de tareas específicas establecidas en los procedimientos más adecuados a fin de detectar la existencia de errores importantes, es decir, de llevar a niveles aceptables el riesgo de auditoría.

Tal situación impone como estado de necesidad la planificación tanto institucional como específica.

Al respecto, el Informe n° 8 denominado Manual de Auditoría de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas dice "... La naturaleza del trabajo de auditoría y su objetivo primario – emisión de una opinión profesional, intrínsecamente conlleva una necesidad básica de desarrollar la acción de planificar..."

Por lo que el instrumento de la planificación es además del ordenador de la secuencia lógica de tareas y procedimientos, una condición necesaria para la obtención de los objetivos. Circunstancias por las cuales puede entenderse como una obviedad que en ambos marcos normativos no sólo coincidan básicamente en sus contenidos, sino también en su volumen.

5.7 Relevamiento del Control Interno.

En primer término se advierte que los marcos normativos bajo comentario utilizan la expresión "control interno" en su denominación tradicional, lo cual no impone sólo una consecuencia meramente terminológica con la utilización de la expresión "elementos componentes y/o actividades de control de los sistemas operantes en la organización auditada, pues esta expresión conlleva la sustancia conceptual de integrar el concepto de control al medio en el cual se aplica, en función del esquema sistemático.

Al respecto el Informe n° 5 "Manual de Auditoría" de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas dice "... Es común en los textos de auditoría el uso de la expresión "control interno". Es menester advertir, ya que la visión de la empresa como un sistema implica referirse a los componentes de este..."

Asimismo y más allá de la concordancia de que ambos marcos normativos incluyan este rubro y de la modalidad en que lo utilizan, se señala que la Ley 24156 de Administración financiera y de los sistemas de control del Sector Público Nacional posee respaldo metodológico de la teoría general de Sistema.

En tal sentido, el Dr. Alfredo LEPERA⁴ dice: "... La aplicación de la teoría General de sistema a la Administración Financiera permite superar los inconvenientes de considerarla atomizada y unilateralmente en cada uno de sus componentes..."

Al respecto la mencionada ley 24.156 en su artículo 2° y 5° respectivamente dice "La administración financiera comprende el conjunto de sistemas, órganos, normas y procedimientos administrativos que hacen posible la obtención de los recursos públicos y su aplicación para el cumplimiento de los objetivos del Estado. ..."

" La Administración financiera estará integrada por los siguientes sistemas, que deberán estar interrelacionados entre sí:

⁴ Alfredo LEPERA, *Lecturas sobre Administración Financiera del Sector Público Vol. I Notas Introductorias Bs. As. 199*

Sistema de presupuesto, sistema de crédito público, sistema de tesorería y sistema de contabilidad.

En virtud de lo explicitado precedentemente, se resalta la necesidad de que en futuras actualizaciones de las NAE se señale la integración del control al medio en donde se aplica, esto es tener en cuenta todas las componentes o actividades de control realizadas por los propios sistemas aludidos en la ley 24.156 como así también todos los restantes que configuran el sistema de administración financiera, que no han sido explicitados en la misma.

En este orden de ideas se verá sumamente fortalecido si se utiliza la información generada en las funciones de supervisión y control que se centralizan y efectúan en cada uno de los órganos rectores de cada sistema componente de la Administración Financiera.

5.8 determinación del riesgo – Valorar el riesgo

El procedimiento de auditoría se hace fundamentalmente para que induzca o inflencie el intelecto del auditor a fin de que emita una opinión.

Esta opinión no posee seguridad absoluta si no que es una aproximación a la verdad y no la verdad misma. Entre otros aspectos, esto es así como resultado de factores tales como la necesidad de utilizar el criterio del auditor, el uso de las pruebas, las limitaciones de los sistemas de control, circunstancia de que muchas de las evidencias que utiliza el auditor son de convencimiento y persuasión antes que concluyentes.

En este proceso, el auditor tiene la responsabilidad de que la información expuesta por el auditado esté libre de errores.

Así las cosas pueden entenderse claramente que las disfunciones que tiene una tarea de auditoría para obtener niveles de seguridad absolutas son las que producen el Riesgo de Auditoría.

De aquí surge básicamente la causa de que un marco normativo de auditoría está naturalmente obligado a contener lineamientos sobre este rubro. Circunstancia que no escapó a los marcos normativos comentados.

5.9 Procedimientos

El proceso de formación de un juicio es la finalidad llevada a cabo por la mecánica operativa de investigación que posee un verdadero método técnico investigativo utilizado por el auditor para verificar todo elemento y componente susceptible del alcance de una auditoría. Esta mecánica lógica es sustentada por un método de investigación denominado procedimiento de auditoría.

El contenido de este rubro comprende lo relativo a la obtención de evidencia directa, por intermedio de la confiabilidad del ambiente de control imperante y evaluación de las operaciones y específicamente para las auditorías financieras la revisión del proceso contable en sí.

Al respecto es posible resaltar que los contenidos de este rubro en las NAE poseen una disposición, organización y tratamiento que asemeja al concepto vertido en el párrafo anterior.

En cambio si bien las NA contienen lineamientos acerca del presente rubro su tratamiento no guarda el mismo orden.

5.10 Evidencia – Prueba de auditoría.

La evidencia permite discernir respecto de la validez de las afirmaciones sustentadas en un estado financiero o fundamentar la opinión del auditor en las auditorías de gestión. Existe una diferencia en la denominación de este rubro. En efecto las NAE lo llaman Evidencia en tanto que en las NA se lo denomina pruebas de auditoría, es posible que la utilización del vocablo prueba por parte del INTOSAI sea con relación a los métodos más propios a los Tribunales de Cuentas.

Independientemente las NAE aborda el tema desde un campo conceptual más profuso que comprende las características de la evidencia relativas a los fenómenos de la suficiencia, competencia y pertenencia; como así también a los tipos de evidencias, además de una clasificación particular.

5.11 Conclusiones – Normas para la elaboración de los informes

La auditoría como actividad puede dividirse en tres grandes etapas que son a saber las de planificación, ejecución y conclusión.

En este aspecto, se recuerda que la auditoría concluye con una opinión, que es emitida por intermedio del informe de auditoría.

Al respecto puede decirse que el informe de auditoría tiene la característica de constituirse en la parte visible de las tareas llevadas a cabo durante el proceso de auditoría, es decir, visible para terceros ajenos al trabajo. Tal circunstancia no fue soslayada en el proceso de producción de las normas bajo comentario, dado que para ello se ha tenido en cuenta la importancia relativa de su significado, sin perjuicio de considerar en el tratamiento general a las otras partes en que se descompone la actividad. De manera tal que queda demostrado el interés suscitado por la característica comentada al establecerse modelos de informes y/o el señalamiento de pautas específicas en su contenido.

La NA hablan de normas para la elaboración de informes, de aquí su similitud con las NAE, pues el informe de auditoría se efectúa en la etapa de conclusión, tal como es denominado el rubro por las NAE.

6. Corresponde ahora considerar sintéticamente hechos de la actualidad que inequívocamente repercutirán en la actividad de la auditoría y sus normas.

Los medios de difusión, ubican el caso Enron como punto de inflexión a partir del cual la profesión de auditoría quedará más expuesta a los juicios de los damnificados por mala praxis

En tal sentido y teniendo en cuenta el anuncio de la Comisión Norteamericana de Mercado de Valores (SEC), en virtud del cual expresó su intención de reforzar las normas sobre independencia, puede entenderse que una de las posibles consecuencias del mencionado caso Enron será la modificación de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas de aplicación en los EEUU (NAGA)

Esta actitud no parece que será tomada sólo en EEUU, por el contrario tiende a propagarse internacionalmente. En efecto, considerando lo publicado en la página de Internet Recoleta.es, con el título “La Comisión Europea y las auditorías” respecto de que Europa quiere seguir los pasos de EEUU en la materia, por lo que está pendiente de la postura que adoptará ese país para tenerlo en cuenta en el borrador sobre incompatibilidades que prepara el Comité de Auditoría de la Unión Europea. Este órgano ha trabajado en una recomendación sobre incompatibilidades en los últimos dos años.

Así las cosas, se señala que más allá de lo necesario que resulte el proceso de actualización de las normas, no debe confundirse la situación comentada precedentemente, con la cuestión de fondo. Cual es la incompatibilidad de realizar funciones de consultoría y auditoría por parte de una misma firma. Circunstancia por la cual se produce una clara violación el principio de independencia, aún en los términos de las normas de auditoría vigentes al momento en el cual se desarrollaron los acontecimientos del citado caso Enron.

Al respecto se cree oportuno recordar sintéticamente algunos lineamientos respecto de la independencia contenidos en las Declaraciones de Normas de Auditoría (SAS, Statements of Auditing Standards) agregadas a las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGA)⁵ vigente en los EEUU “...La independencia se refiere a la imparcialidad del auditor con respecto al cliente y a aquellos que confían en los estados financieros. Hay dos clases de independencia: la de hecho y la aparente...” () “...Es decir, el auditor no favorece ni al cliente ni a aquellos que leen los estados financieros, Sin embargo, la profesión debe preocuparse de que las otras partes también crean que el auditor es independiente. En este caso, el auditor debe evitar toda relación que pueda sugerir que la independencia se ha perdido...”

Asimismo y complementando el desarrollo del tema en la presente instancia se expone el resumen de los preceptos relativos a la independencia establecidos en las NAE “...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...” () “...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...”

Asimismo en el ámbito de competencia específica de la Auditoría General de la Nación la ley 24.156 no impone un servicio de asesoramiento al ente auditado como lo establecía el inciso p) del artículo 84 del citado Decreto-ley 23354/56; debe ser tratado en las normas de auditoría específicas resaltando que el rol de auditor es incompatible con la función de asesoría.

⁵ Miller GUIA DE AUDITORIA 1998 Harcourt Brace de España S: A: Madrid. España

7. Conclusiones

7.1 La Resolución 145//93 de la Auditoría General de la Nación constituye el primer antecedente normativo de aplicación en la Hacienda Central y Conexa del Estado, que con carácter integral enfoca exclusivamente la función de auditoría por intermedio de un conjunto de hipótesis básicas, premisas coherentes, principios lógicos y requisitos de su misma naturaleza.

7.2 El conjunto de hipótesis, premisas, principios y requisitos contenidos en las Normas de Auditoría externas emitidas por la Auditoría General de la Nación, tienen vinculación y semejanza con sus similares establecidas en las normas de la INTOSAI.

7.3 Asimismo, es importante destacar que en la comunidad mundial respecto de cuestiones tales como: la independencia del criterio profesional, la determinación del riesgo e importancia relativa existen coincidencias en cuanto a su valor y la necesidad de establecer lineamientos de carácter normativo sobre ellas.

7.4 Uno de los beneficios derivados del esquema metodológico de la Teoría General de Sistemas que da respaldo a la Ley 24.156 de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional, es que permite entender al sistema de control como componente de retroalimentación del sistema de toma de decisiones.

Así es como los distintos principios y requisitos contenidos en las normas de auditoría comentadas, concuerdan con este enfoque, como lo patentiza, entre otras previsiones, el inciso e) del acápite Ib – OBJETIVOS de las NAE, “Promover mejoras en los sistemas administrativos y financieros, en las operaciones, y en el control interno”.

7.5. Atento lo aludido en el punto anterior se cree oportuno advertir que en la práctica, dado que la auditoría externa es una actividad cuyos resultados poseen –entre otras- una componente docente que apunta básicamente a la modificación de conductas; es necesario que el ámbito de la Administración Pública este culturalmente en correspondencia con este enfoque conceptual, principalmente en el proceso de toma de decisiones

7.6. Se cree que en futuras modificaciones de la NAE debiera aprovecharse el concepto sistémico contenido en la ley 24.156 a fin de adecuar los lineamientos de evaluación del control interno a una visión de la Hacienda Pública como sistema, lo cual redundará en llevar al foco de los programas de auditoría aspectos resultantes de las actividades de control realizadas por cada sistema componente del Sistema de Administración Financiera

7.7. La función de Auditoría en el ámbito público, tal cual es concebida por el marco normativo comparado impone el carácter multidisciplinario como elemento innovador que trasciende el esquema tradicional de la auditoría financiera, lo cual exige de la creatividad para definir los nuevos parámetros de las disciplinas intervinientes, que por analogía constituya la base que, para la auditoría financiera representan las normas de contabilidad. Se alienta entonces a iniciar los trabajos en pos de este objetivo.

7.8. El principio de independencia es por sí sólo el que más nítidamente representa la calidad de una auditoría, el cual se ve amenazado por factores tales como la probabilidad de que la selección e inducción de los profesionales y su promoción se aparte de los objetivos que aseguren el nombramiento por mérito, experiencia y trayectoria en la función de control público como de formación y actividad académica. Al respecto, se cree que las NAE debieran verse complementadas en este sentido por lineamientos explícitos en reglamentaciones de otro carácter, tales como estatutos y reglamentos internos que resuelvan aspectos del personal y/o carrera.

7.9. Se cree que en la normativa examinada, la temática de los mecanismos de recusación o de excusación, no satisface eficientemente incompatibilidades que afecta directamente el principio de independencia, debiera ser tratada por la ley orgánica teniendo en cuenta para ello, la esencia de un Organismo Superior de Control, lo cual con pues las funciones de Auditoría Externa de la Hacienda del Estado no se desarrollan por múltiples organismos, con idénticas actividades de modo que si uno de ellos es recusado puede ser reemplazado por otro ente colega.

Se cree que en la normativa examinada, la temática de los mecanismos de recusación o de excusación no satisface eficientemente el objetivo para lo cual fueron definidos. En efecto la función auditoría externa es ejercida monopólicamente, razón por la cual quedan vigentes - entre otras - las relaciones jerárquicas. Circunstancia por la que existen sombras sobre "...ser y parecer independiente...."

Al respecto se entiende que lo planteado precedentemente, puede ser de interés para la gestión legislativa.

7.10. Del análisis de las NAE, específicamente respecto de sus lineamientos sobre la independencia del auditor, no surge la existencia de vacío normativo y/o cuestionamientos a su claridad que posibiliten realizar actividades en el organismo o dependencia auditada, incompatibles con la función de Auditoría.

8. Abreviaturas Utilizadas:

- NAE: Normas de Auditoría Externa
- NA: Normas de Auditoría
- INTOSAI: Comisión de Normas de Auditoría de la Organización Internacional de Entidades fiscalizadoras Superiores.
- AGN: Auditoría General de la Nación
- EFS: Entidades Fiscalizadoras Superiores

9. Bibliografía

- *Juan Bautista ALBERDI, Sistema Económico y Rentístico de la Confederación Argentina según su constitución de 1853. Librería "El Foro" Buenos Aires, 1993.*
- *Leslie Williams CHAPMAN y colaboradores. Ensayos sobre auditoría. Ediciones MACCHI, 1980, Buenos Aires.*
- *Adolfo ATCHABAHIAN, Régimen Jurídico de la Gestión y del Control en la Hacienda Pública. Ediciones Depalma 1996. Buenos Aires. Págs. 699/700*
- *Alfredo LEPERA, Lecturas sobre Administración Financiera del Sector Público Vol. I Notas Introdutorias Bs. As. 199*
- *Constitución Nacional*
- *Normas de Auditoría de la AGN aprobada por res. N° 145/93 AGN*

- *Normas de Auditoría de la INTOSAI*
- *Leyes 24156, 14467, 13653, 15023, 12961, 15023, 20558 y 21801*
- *Informe n°5 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias*

Económicas

INFORME EJECUTIVO:.....	2
INTRODUCCIÓN	4
1. DESARROLLO:.....	5
1.1 SENTIDO DE LAS NORMAS DE AUDITORÍA	5
1.1.1 La Resolución n° 145/93 de la Auditoría General de la Nación, de fecha 7 de Octubre de 1993 aprobatoria de las NAE.....	6
1.2. Normas de Auditoría de la INTOSAI.....	6
2. RESEÑA SINTÉTICA DE LA EVOLUCIÓN DE LA AUDITORÍA Y SUS NORMAS EN EL ÁMBITO PÚBLICO DE LA ARGENTINA	6
3. ACLARACIONES PREVIAS AL CUADRO COMPARATIVO.....	10
4. CUADRO COMPARATIVO.....	10

III A-2 PLANIFICACIÓN ESPECÍFICA.....	17
5. ANÁLISIS DE LA AMPLITUD Y PROFUNDIDAD DE LOS RUBROS CLASIFICADOS Y EXPUESTOS EN EL CUADRO COMPARATIVO.	26
5.1 INDEPENDENCIA.....	26
5.2 CAPACIDAD. COMPETENCIA PROFESIONAL	27
5.3 DEBIDO CUIDADO Y DILIGENCIA.....	28
5.4 SECRETO PROFESIONAL – GUARDAR RESERVA.....	28
5.5 CAPACITACIÓN.....	29
5.6 PLANIFICACIÓN.....	29
5.7 RELEVAMIENTO DEL CONTROL INTERNO.....	30
5.8 DETERMINACIÓN DEL RIESGO – VALORAR EL RIESGO.....	31
5.9 PROCEDIMIENTOS	31
5.10 EVIDENCIA – PRUEBA DE AUDITORÍA.....	32
5.11 CONCLUSIONES – NORMAS PARA LA ELABORACIÓN DE LOS INFORMES.....	32
6. CORRESPONDE AHORA CONSIDERAR SINTÉTICAMENTE HECHOS DE LA ACTUALIDAD QUE INEQUÍVOCAMENTE REPERCUTIRÁN EN LA ACTIVIDAD DE LA AUDITORÍA Y SUS NORMAS.	32
7. CONCLUSIONES	34
8. ABREVIATURAS UTILIZADAS:.....	35
9. BIBLIOGRAFÍA.....	36