

Auditoría General de la Provincia de Salta

SALTA, 14 de Setiembre de 2.001

RESOLUCIÓN N° 61/01

AUDITORÍA GENERAL DE LA PROVINCIA

VISTO el Proyecto de Normas Generales y Particulares de Auditoría Externa, Expediente N° 242-059/A.G.P., elevado con fecha 24/05/01, por el Auditor General Presidente, C.P.N. Roberto Mario Rodríguez y,

CONSIDERANDO:

Que la Auditoría General de la Provincia es competente, en virtud del Art. 32° inc. f) de la Ley N° 7.103, para dictar las Normas Generales y Particulares de Auditoría Externa a ser utilizadas en el desarrollo de sus actividades específicas de control externo posterior.

Que las Normas Generales y Particulares de Auditoría Externa, representan las pautas y procedimientos técnicos sugeridos para la ejecución de los trabajos de fiscalización por parte del cuerpo de Auditores de la Auditoría General de la Provincia y por los Auditores que se contraten;

Que las pautas tenidas en cuenta en la elaboración de las mencionadas normas responden:

- ❖ A un modelo de control de la Hacienda Pública consagrado en el Art. 169° de la Constitución de la Provincia de Salta, Integral e Integrado (apartado I) y Control Externo Posterior y Auditoría de Gestión (apartado III).
- ❖ Y a los criterios de control conforme Normas Nacionales e Internacionales generalmente aceptadas, según dispone el Art. 32 inc. g) de la Ley N° 7103.

Que en virtud de las pautas mencionadas, las Normas Generales y Particulares de Auditoría Externa de la Auditoría General de la Provincia de Salta, reúnen como características ser de carácter general y particular; responder a los requerimientos de la Auditoría Externa Posterior; atender a un modelo de Control Integral e Integrado; los criterios de control formulados lo son conforme a Normas Nacionales e Internacionales de auditoría generalmente aceptadas y ser abarcativas de la persona del auditor, del trabajo específico de Auditoría y del Informe Final de la Auditoría Financiera y de Gestión.

Que el proyecto mencionado ingresó para su tratamiento al Colegio de Auditores Generales en el plazo previsto en el Art. 49°, Disposiciones Transitorias de la Ley N°7103, dando lugar a numerosas sesiones extraordinarias, con amplio y enriquecedor debate, concluyendo su aprobación por unanimidad en sesión del día 12 de septiembre de 2.001;

*Auditoría General de la
Provincia de Salta*

Que procede el dictado del correspondiente instrumento legal;

Por ello;

EL COLEGIO DE AUDITORES GENERALES DE LA PROVINCIA

RESUELVE:

ARTÍCULO 1°.-APROBAR las NORMAS GENERALES Y PARTICULARES DE AUDITORÍA EXTERNA para el Sector Público de la Provincia de Salta, que como Anexo forma parte de la presente Resolución.

ARTÍCULO 2°.- Regístrese, comuníquese, cumplido, archívese. -

Auditoría General de la Provincia de Salta

ÍNDICE GENERAL

A - PARTE GENERAL.

A.I.– INTRODUCCIÓN

A.I.a– CONCEPTO DE AUDITORÍA EXTERNA

A.I.b– OBJETIVOS

A.I.c– ÁMBITO DE APLICACIÓN

A.I.d– OPORTUNIDAD

A.II.– NORMAS GENERALES RELACIONADAS CON EL AUDITOR

A.II.a– INDEPENDENCIA DE CRITERIO

A.II.a.1. CASOS DE EXCEPCIÓN

A.II.b– CAPACIDAD

A.II.c– DEBIDO CUIDADO Y DILIGENCIA PROFESIONAL

A.II.d– SECRETO PROFESIONAL

A.III.– NORMAS GENERALES RELACIONADAS CON EL TRABAJO DE AUDITORÍA

A.III.a– PLANIFICACIÓN DE AUDITORÍAS

A.III.a.1- PLANIFICACIÓN INSTITUCIONAL

A.III.a.2- PLANIFICACIÓN ESPECIFICA

A.III.b– EVIDENCIA

A.III.b.1- CARACTERÍSTICAS DE LA EVIDENCIA

A.III.b.2- TIPOS DE EVIDENCIA

A.III.b.3–CLASIFICACIÓN PARTICULAR DE LA EVIDENCIA DE AUDITORÍA

A.III.b.4- PAPELES DE TRABAJO

A.III.b.4.1 - TITULARIDAD DE LOS PAPELES DE TRABAJO

A.III.b.4.2 - REQUISITOS

A.III.b.4.3 - CONTENIDO

A.III.b.4.4 - ARCHIVOS

A.III.c– CONCLUSIONES

A.III.c.1 - INFORMES

A.III.c.1.1. CONTENIDO

A.III.c.1.2. OPORTUNIDAD

A.III.c.1.3. REQUISITOS

A.III.c.1.4. RECOMENDACIONES

A.III.c.2– IRREGULARIDADES

A.III.d– RESPONSABILIDAD

A.III.e– SUPERVISIÓN DE COLABORADORES

A.III.f – CONTROL DE CALIDAD

Auditoría General de la Provincia de Salta

B - PARTE ESPECIAL.

B.I– INTRODUCCIÓN

B.II– TIPOS DE AUDITORÍAS EXTERNAS

B.III– NORMAS PARTICULARES RELACIONADAS CON LA AUDITORÍA FINANCIERA

B.III.a – CLASES DE AUDITORÍA FINANCIERA

B.III.a.1 - AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

B.III.a.2 - AUDITORÍA DE ASUNTOS FINANCIEROS EN PARTICULAR

B.III.b – PLANIFICACIÓN ESPECÍFICA

B.III.c – PROCEDIMIENTOS SUSTANTIVOS Y DE CUMPLIMIENTOS

B.III.c.1– RELEVAMIENTO Y EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO

B.III.c.2– PROCEDIMIENTOS SUSTANTIVOS

B.III.c.3– PROCEDIMIENTOS PARA DETECTAR IRREGULARIDADES

B.III.d – EVIDENCIA

B.III.e – CONCLUSIONES

B.III.e.1 – INFORMES

B.III.e.1.1 – TIPOS DE INFORMES

B.III.e.1.2 – TIPOS DE OPINIÓN

B.III.e.1.3 – OPORTUNIDAD DE LA EMISIÓN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

B.IV– NORMAS PARTICULARES RELACIONADAS CON LA AUDITORÍA DE GESTIÓN

B.IV.a – CLASES O TIPOS DE AUDITORÍAS DE GESTIÓN

B.IV.a.1 – AUDITORÍA DE ECONOMÍA Y EFICIENCIA

B.IV.a.2 – AUDITORÍA DE EFICACIA

B.IV.b – DEFINICIÓN DE TÉRMINOS

B.IV.c – OBJETIVOS DE LA AUDITORÍA DE GESTIÓN

B.IV.d – PLANIFICACIÓN ESPECIAL

B.IV.d.1– OBJETIVO DEL TRABAJO DE AUDITORÍA

B.IV.d.2 – ESTUDIO DEL ENTE A AUDITAR

B.IV.d.3 – ESTUDIO DE LAS LEYES, REGLAMENTOS Y MANUALES DE PROCEDIMIENTOS APLICABLES A LA ENTIDAD O ACTIVIDAD AUDITORA

B.IV.d.4– RECURSOS APLICABLES

B.IV.d.5– ALCANCE DEL TRABAJO DE AUDITORÍA DE GESTIÓN

B.IV.d.6– EL CRONOGRAMA DE ACCIÓN

Auditoría General de la Provincia de Salta

B.IV.e- PROCEDIMIENTOS

B.IV.e.1 – CONTROL INTERNO

B.IV.e.2 – RELEVAMIENTO DE INDICADORES

B.IV.f- EVIDENCIA

B.IV.g CONCLUSIONES

B.IV.g.1 – INFORMES

C - REFERENCIA BIBLIOGRÁFICA

C.1 – BIBLIOGRAFÍA

Auditoría General de la Provincia de Salta

A - PARTE GENERAL

A.I – INTRODUCCIÓN

A.I.a) – CONCEPTO DE AUDITORÍA EXTERNA

Por disposiciones legales (Art. 169 – apartado III de la Constitución de la Provincia de Salta y Art. 30 de la Ley 7103), la AUDITORIA GENERAL DE LA PROVINCIA DE SALTA es el órgano rector del CONTROL EXTERNO POSTERIOR que incluye la Fiscalización y Auditoría de la Gestión Financiera, Económica, Patrimonial, Presupuestaria y Operativa, y la comprobación de la observancia de los principios de Legalidad, Economía, Eficiencia y Eficacia.

La **AUDITORÍA EXTERNA**, que representa una de las formas de ejercer el control, se la define: ***“un examen estructurado de registros u otra búsqueda de evidencia, con el propósito de sustentar una evaluación, recomendación u opinión profesional con respecto a : la consistencia de los sistemas de información y control; la eficiencia y efectividad de los programas y operaciones; el fiel cumplimiento de los reglamentos y políticas prescriptos y/o la razonabilidad de los estados financieros e informes de rendimiento que pretenden revelar las condiciones actuales y los resultados de pasadas operaciones de un organismo o programa”.***

La AUDITORÍA EXTERNA PÚBLICA es un conjunto de actuaciones, que, con la utilización de la auditoría como técnica de trabajo, se orienta a la formación de un informe que recoja las características propias del funcionamiento de la Gestión Presupuestaria, Económica, Financiera, Patrimonial y Operativa de los administradores públicos, en lo que se refiere al cumplimiento de los principios de legalidad, economía, eficiencia y eficacia en los actos que realizan.

A.I.b)- OBJETIVOS

El objetivo de una auditoría externa es permitir al auditor expresar una **OPINIÓN** sobre si los estados e informes auditados están confeccionados de acuerdo con un marco de referencia.

Para el caso de una Auditoría Externa Pública, el marco referencial o sensor se refiere a la existencia de Normas y Principios Contables, de uso generalizado, perteneciente al sector público.

En el ámbito público, se puede decir que el propósito fundamental de una auditoría externa pública se fundamenta en el precepto que estable que los recursos económicos de que disponga un ente público, deben administrarse con economía, eficiencia, eficacia y honradez para satisfacer los objetivos de los que están destinados.

Durante el desarrollo de su tarea, el auditor debe obtener elementos de juicio válidos y suficientes que le permitan respaldar las aseveraciones que formule en su informe, tendiente a:

- a) Determinar la razonabilidad de la información financiera generada por el ente auditado.**
- b) Establecer si se ha cumplido con la normativa aplicable.**
- c) Comprobar si los recursos públicos se han utilizado en forma económica y eficiente.**
- d) Determinar el grado en que se han alcanzado los objetivos previstos.**

Auditoría General de la Provincia de Salta

e) Promover mejoras en los sistemas administrativos y financieros, en las operaciones, y en el control interno.

La opinión del auditor aumenta la credibilidad de los informes auditados, pero no asegura la viabilidad del ente ni la eficiencia o eficacia de los órganos administrativos del mismo.

A.I.c) – ÁMBITO DE APLICACIÓN

La Auditoría Externa Pública tiene su soporte en toda una infraestructura normativa que permita hacerla viable, accesible, funcional y consistente.

Las presentes normas de auditoría externa para el sector público serán utilizadas por la propia AUDITORÍA GENERAL DE LA PROVINCIA DE SALTA en la ejecución de los trabajos de Auditoría que asuma, sean estos realizados por sus propios profesionales o técnicos, o bien por los estudios profesionales independientes, profesionales independientes y/o firmas consultoras, todos ellos especialistas en Auditoría Externa de Estados e Informes Contables, contratados al efecto, en un todo de acuerdo con el Art. 32 inc. f) y h) de la ley 7103.

A.I.d) – OPORTUNIDAD

Las auditorías a que se refiere el art. 32 inc. c) de la ley 7103, serán realizadas por la AUDITORÍA GENERAL DE LA PROVINCIA DE SALTA de acuerdo al PROGRAMA DE ACCIÓN ANUAL DE AUDITORÍA Y CONTROL, que dispone el art. 33 inc. a) de la mencionada ley.

Dicha planificación señalará las acciones a realizar en cada área de control en forma programada y sistemática, dando preferencia a los aspectos sustantivos, los recursos a comprometer en cada una de ellas, definidos sobre la base de los CONCEPTOS DE IMPORTANCIA, SIGNIFICATIVIDAD y RIESGO. Además, establecerá los lineamientos generales que normen la realización de las auditorías considerando desde las actividades previas, hasta la elaboración y presentación del programa respectivo.

A II – NORMAS GENERALES RELACIONADAS CON EL AUDITOR

A.II.a) - INDEPENDENCIA DE CRITERIO

El auditor debe tener independencia de criterio 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.

La independencia en el ejercicio de su función es una cualidad esencial, por cuanto la opinión del auditor es suministrada con el propósito de agregar credibilidad justificada a los estados e informes auditados.

Auditoría General de la Provincia de Salta

La independencia de criterio supone la actuación imparcial y objetiva, tanto en el examen de la información objeto de auditoría, como en la formulación de conclusiones y recomendaciones. Implica estar libre de impedimentos para mantener su integridad de juicio, autonomía y objetividad.

El acatamiento de esta norma no solo es de carácter legal, sino también de carácter ético, por lo que el auditor tiene la responsabilidad de juzgar su posición en cada circunstancia de actuación. El no hacerlo puede llevarlo a errores de apreciación, susceptibles de ser calificado como negligencia.

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

Este requisito alcanza al auditor firmante del informe como así también a todo el equipo de trabajo.

A.II.a.1) - CASOS DE EXCEPCIÓN

Los principales impedimentos son:

- a) Tener relación de dependencia o profesional con el ente sujeto a auditoría, con entidades relacionadas económicamente con aquel o haberlas tenido en el periodo que comprende la información.**
- b) Ser cónyuge, pariente hasta el cuarto grado en consanguinidad segundo por afinidad, o tener relaciones personales con funcionarios agentes cuya información o actividad sea auditada.**
- c) Poseer intereses económico-financieros, directos o indirectos, de significación en el ente sobre el que se efectuará la auditoría, en los entes vinculados económicamente con aquel, o los hubiera tenido en el periodo al que se refiere la información controlada.**
- d) Haber tenido participación en operaciones o programas sometidos a auditoría.**
- e) Ser socio, asociado, director o administrador del ente auditado o de los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquel, o lo hubiese sido en el periodo al que se refiere la información que es objeto de la auditoría.**
- f) Factores ajenos al auditor pero que lo limitan o le obstaculizan el alcance, enfoque, selección de la muestra o la aplicación de una técnica o procedimiento de una auditoría.**

En caso de que, aun existiendo alguna limitación, el auditor se viere obligado a realizar la auditoría, hará constar en su informe la situación en que encuentre.

Auditoría General de la Provincia de Salta

A.II.b) – CAPACIDAD

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

Si bien la idoneidad profesional se considera alcanzada con la obtención del título de grado habilitante, dejando librada a la responsabilidad del profesional la autoevaluación referida a la capacidad técnica necesaria, esta norma implica poseer: los conocimientos de los métodos y de las técnicas aplicables a la auditoría financiera y a la auditoria de gestión y la capacidad suficiente para su implementación. El desarrollo de una auditoria requiere, al menos:

- ◆ Conocimiento de los métodos y técnicas aplicables a la auditoria.
- ◆ La pericia necesaria para desempeñar el trabajo encomendado.
- ◆ Contar con la capacidad para fijar objetivos, definir la estrategia a seguir, definir los riesgos de auditoría.
- ◆ Tener aptitudes de organización y liderazgo para ordenar y supervisar a los equipos de trabajo y capacidad para comunicarse.

Los requisitos fundamentales para el mantenimiento de la CALIDAD DEL TRABAJO de auditoría, están en la CAPACITACIÓN continua encaminada a la actualización técnico-profesional y PERFECCIONAMIENTO en materia relacionadas con la auditoria de la Hacienda Pública, y en que los hallazgos, conclusiones y recomendaciones estén plenamente fundamentados en evidencias suficientes, competentes y relevantes que se haya obtenido o preparado en el curso de la auditoría.

El requisito de idoneidad profesional alcanza tanto al auditor como a sus colaboradores, en relación con las tareas que se le encomienden.

A.II.c) - DEBIDO CUIDADO Y DILIGENCIA PROFESIONAL

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

Proceder con el debido CUIDADO PROFESIONAL significa emplear correctamente el criterio para: determinar el alcance de la auditoría; seleccionar los métodos, técnicas, pruebas y procedimientos que habrán de aplicarse en ella; evaluar los resultados obtenidos y presentar los informes correspondientes.

El cuidado y la diligencia profesional implican la apropiada aplicación de los conocimientos técnicos y de las normas que rigen la auditoría pública, de manera prudente conforme a las circunstancias específicas de cada revisión.

La carencia de uno u otro puede ocasionar delitos o responsabilidades administrativas.

Auditoría General de la Provincia de Salta

A II d) - SECRETO PROFESIONAL

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

Quien actúe como auditor deberá regir su conducta por los pronunciamientos de los códigos de ética de su respectiva profesión.

El secreto profesional se materializa en la confidencialidad:

- ◆ De la actividad, datos, cifras, situaciones, etc. de la entidad auditada.
- ◆ De las actuaciones como auditor, quien no podrá utilizar la información obtenida de su trabajo en provecho propio o en el de terceras personas.

Esta obligación subsistirá aun después de cesar en sus funciones.

A.III – NORMAS GENERALES RELACIONADAS CON EL TRABAJO DE AUDITORÍA

A.III.a) – PLANIFICACIÓN DE AUDITORÍAS

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.

La planificación constituye la previsión del trabajo de auditoría en todos sus aspectos. Comporta el desarrollo de una estrategia general y un enfoque detallado para determinar la naturaleza, alcance, contenidos y momento de ejecución del trabajo de auditoría, que se materializa en el Programa de Acción Anual de Auditoría y Control, sobre la base de los objetivos propuestos.

- ◆ **Objetivos:** Permiten identificar las fases de la auditoría desde su alcance hasta la forma y oportunidad con que se presentarán los hallazgos.
- ◆ **Alcance:** Es determinar los límites del trabajo a realizar con el que se pueden lograr los objetivos prefijados.
- ◆ **Programas de trabajo:** Son el resultado de la planificación y constituyen un enunciado lógico, ordenado y clasificado de los procedimientos y de los recursos a utilizar.
- ◆ **Metodología:** Se refiere a la forma como el auditor obtendrá la información y los métodos analíticos para alcanzar los objetivos.

El auditor deberá planificar el trabajo de auditoría de modo que esta se realice de una manera económica, efectiva y eficiente.

Auditoría General de la Provincia de Salta

La planificación se refiere a los aspectos organizativos que el auditor debe tener en cuenta para la realización de su trabajo, las pautas que se deben observar para su desarrollo y los métodos y procedimientos de supervisión y control de calidad que tendrá que poner en práctica para dar cumplimiento con las Normas de Auditoría del Sector Público. El grado de planificación variará según el tamaño del ente a auditar, la complejidad de las actividades del mismo y de los alcances de la auditoría a realizar.

Por planificación “adecuada” debe entenderse como un proceso “abierto” y no cerrado que permita con su flexibilidad, introducir todas aquellas modificaciones que las circunstancias requieran sobre los aspectos más significativos relacionados con los procedimientos que se van a emplear, con identificación de las áreas críticas que requieran consideración especial y con la evaluación del sistema de control interno.

A.III.a.1) – PLANIFICACIÓN INSTITUCIONAL

El diseño de los planes de acción anual de la AUDITORÍA GENERAL DE LA PROVINCIA DE SALTA, contemplará los conceptos de importancia, significatividad y riesgo.

- ♦ **Importancia:** La importancia relativa equivale al grado de error máximo tolerable en la información, sin que ello signifique un cambio en la opinión del auditor.
- ♦ **Significatividad:** Es todo aquello que, como consecuencia de su omisión o de una inadecuada exposición, podría provocar un cambio en la opinión del auditor sobre el objeto examen de la auditoría.
- ♦ **Riesgo:** El riesgo de auditoría probable es el grado de error en que puede haberse incurrido por haber adoptado una evidencia suficiente y no absoluta. La conjunción de este concepto con el de la importancia relativa, constituyen el grado de error asumido en cada trabajo de auditoría.

En tal sentido, deberá tenerse en cuenta:

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

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

Auditoría General de la Provincia de Salta

A.III.a.2) – PLANIFICACIÓN ESPECÍFICA

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

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

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

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

En tal sentido, la planificación comprenderá:

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

- a) **DESARROLLO DEL OBJETIVO DE LA AUDITORIA:** Implica la descripción detallada del propósito de la auditoría y su alcance, especificando con precisión y claridad cuáles son los resultados esperados de la tarea a realizar.
- b) **ESTUDIO DEL ENTE A AUDITAR:** Debe procurarse obtener un conocimiento apropiado del ente en cuanto a su estructura, sus operaciones y sistemas : identificando la legislación y reglamentación que le son aplicables, como así también los métodos de procesamiento de información, de control interno y de otros procedimientos sustantivos, de manera que el auditor pueda identificar claramente las actividades del ente auditado, en lo que hace a todos los factores del mismo, con el objetivo de obtener la identificación y/o evaluación de:

Auditoría General de la Provincia de Salta

- ◆ Áreas de riesgo;
- ◆ Forma en que produce la información;
- ◆ Normativa de control interno y procedimientos existentes en el ente a auditar;
- ◆ Razonabilidad de los criterios utilizados.

Además, es necesario conocer los factores externos que afectan al ente auditado, como así también el nivel de capacidad y de competencia de la administración.

- c) **RELEVAMIENTO DEL CONTROL INTERNO:** Los sistemas de control interno incluyen los procesos de planeación, organización, políticas, métodos y procedimientos que, en forma coordinada, adopta la dependencia o entidad con el propósito de promover su eficiencia operativa.

El control interno es el PLAN DE ORGANIZACION de una organización que asegura que:

- ◆ Existen controles contables.
- ◆ Existen controles administrativos.
- ◆ Los errores o irregularidades se detectan y corrigen con prontitud.

El auditor deberá obtener una clara comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno, de manera que le posibilite planear y desarrollar un enfoque efectivo y eficiente de auditoría. Este conocimiento le permitirá determinar el grado de confianza en el mismo y en función de ello establecer la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos a aplicar.

El cumplimiento de esta finalidad lleva a indagaciones, observaciones, inscripción de documentos y registros, revisión de otros informes, etc. Para ello se deberán tener en cuenta los siguientes pasos:

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

Los controles internos relacionados con los sistemas de contabilidad están dirigidos a la obtención de objetivos determinados. No obstante ello, estos sistemas no pueden dar a la administración evidencia conclusiva de que se hayan alcanzado esos objetivos a causa de limitaciones inherentes como: excesivo costo de un sistema de control, orientaciones del control únicamente a operaciones de rutina, errores ocasionados por descuidos, falta de atención, etc.

Auditoría General de la Provincia de Salta

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

Cuando los sistemas contables u otros sistemas de información estén computarizados, el auditor deberá determinar si los controles internos del Procesamiento Electrónico de Datos funcionan adecuadamente para asegurar la corrección, confiabilidad e integridad de los datos.

d) DETERMINACIÓN DE LA IMPORTANCIA, SIGNIFICATIVIDAD Y RIESGO.

- ♦ **SIGNIFICATIVIDAD:** 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. (A III a.1.).

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

♦ **RIESGO:**

EL RIESGO DE AUDITORÍA es un factor decisivo para la determinación de la naturaleza y alcance de las pruebas de auditoría, ya que la extensión de estas favorece la obtención de MAYOR evidencia y consecuentemente el riesgo se minimiza. Significa la posibilidad de que el auditor dé una opinión de auditoría incorrecta o inapropiada. El auditor deberá usar el juicio profesional para evaluar el RIESGO de auditoría y diseñar los procedimientos para asegurarse que el MISMO se reduzca a un nivel aceptablemente bajo. Las normas de auditoría pretenden precisamente que una fiscalización realizada en el marco normativo, concluya con una opinión sobre la cual exista un escaso margen de riesgo.

Los componentes del riesgo de auditoría son:

- ♦ **Riesgo Inherente:** atribuible a errores de importancia en el PROCESO CONTABLE del cual surge la información a auditar.
- ♦ **Riesgo de Control:** se refiere a la posibilidad de que, existiendo errores de importancia, no fueran detectados por los sistemas de CONTROL INTERNO de la entidad.

Auditoría General de la Provincia de Salta

- ♦ **Riesgo de Detección:** se refiere a la posibilidad de que cualquier error de importancia que exista no hubiera sido puesto de manifiesto por el Sistema de Control Interno, y a su vez, no fuera detectado por la aplicación de las pruebas de auditoría.

EL RIESGO DEL AUDITOR Esta representado por el riesgo que corre la OPINIÓN del auditor por no haber revisado la totalidad de las operaciones y por el grado de incertidumbre que el auditor está dispuesto a aceptar, en el sentido que desviaciones importantes sin descubrir puedan alterar la opinión que emita.

- ♦ **IMPORTANCIA:**

La importancia relativa representa un criterio que afecta a la cantidad y a la calidad de la evidencia a obtener. Puede considerarse como la magnitud o naturaleza de un error en la información financiera, que hace probable que el juicio de una persona razonable que confía en la información, se hubiera visto influenciado o su decisión afectada como consecuencia del error u omisión.

La decisión sobre QUE es lo importante, es un aspecto que hace al JUICIO PROFESIONAL. Para el juzgamiento de los errores que se detecten, en cuanto a cantidad (montos) y calidad (naturaleza), se elegirán los medios más aptos para su comprobación, teniendo en cuenta solamente aquellas afirmaciones que, a juicio del auditor, tengan importancia relativa desde el punto de vista global y que el nivel de riesgo sea aceptable. En aquellos casos en que sea apropiado y practicable se cuantificará este último, el cual deberá ubicarse dentro de los límites técnicamente aceptables.

e) **DETERMINACIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS A APLICAR**

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

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

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

Quando se audite un ente que utiliza el Sistema de Procesamiento Electrónico de Datos o Sistema de Información Computarizada (SIC), el auditor debe considerar como afecta a la auditoria un ambiente SIC y tener suficiente conocimiento del mismo para planificar, dirigir, supervisar y revisar el trabajo desarrollado. El auditor debería considerar si se necesitan especialistas en SIC en una auditoria. Cuando el SIC es significativo, el auditor deberá también obtener una comprensión del ambiente SIC

Auditoría General de la Provincia de Salta

y si puede este influir en la evaluación de los riesgos inherentes y de control.

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

- ♦ **Programas de auditoría asistidos por el computador:** es un software preparado con el objetivo de procesar información del ente con relevancia de auditoría, su uso sirve fundamentalmente para obtener evidencia sustantiva.
- ♦ **Técnicas de recupero y análisis:** consiste en el recupero de información almacenada en el procesador del ente, para su análisis, selección, verificación, etc.
- ♦ **Técnicas de datos de prueba:** consiste en el procesamiento de un lote de documentos ficticios para obtener satisfacción con respecto a los controles de aquel y que sus funciones estén operando adecuadamente.

f) **RECURSOS A COMPROMETER.**

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

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

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

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

g) **PROGRAMAS DE AUDITORÍAS**

Constituye la planificación detallada y surge después de concluir la investigación previa y de haber estructurado un programa general.

Toda labor de auditoría debe ser controlada por medio de la utilización de PROGRAMAS DE TRABAJO. Constituyen uno de los medios más importantes para lograr un nivel aceptable en la calidad de la auditoría.

Auditoría General de la Provincia de Salta

Proporciona una guía de los procedimientos y pautas a seguir en el examen de las diferentes áreas de trabajo. El auditor jefe del sector, tiene la responsabilidad de elaborarlo, detallando el trabajo a realizar en cada área, con la finalidad de:

- Evitar pérdida de tiempo;
- Determinar el alcance de las pruebas a realizar;
- Evitar olvidos de puntos esenciales de trabajo;
- Ayudar a la distribución racional de las tareas;
- Permitir analizar el avance y progreso de las actividades que se realizan;
- Servir a la supervisión del propio trabajo de auditoría, a efectos de asegurar de que se siguen todos los procedimientos de auditoría.

Es una herramienta para USO EXCLUSIVO del auditor y en él se detallan:

- Naturaleza, tipo de actividades y demás antecedentes del ente a auditar;
- Objetivos y alcance de la auditoría;
- Procedimientos y principios contables a ser utilizados; su extensión y oportunidad de aplicación;
- Importancia relativa y riesgo relativo;
- Instrucciones especiales sobre tareas a realizar;
- Características del informe a presentar.

Es un instrumento FLEXIBLE y debe permitir que el auditor introduzca en él las variaciones en los procedimientos que las circunstancias aconsejen durante el desarrollo de su intervención. Los Programas de Auditoria forman parte de los denominados papeles de trabajo del auditor.

h) **AUTORIZACIÓN DE LOS PROGRAMAS DE AUDITORÍAS POR PARTE DE LOS NIVELES CORRESPONDIENTES**

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

i) **CONTROL DE LA EJECUCION DE LO PLANEADO**

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

La supervisión de la ejecución de lo planificado implica:

- ◆ Dirigir los esfuerzos de los auditores e instruirlos en forma permanente;
- ◆ Mantenerse informado de los problemas encontrados que sean significativos;
- ◆ Asegurarse de que el personal auxiliar de todos los niveles comprenda el trabajo a realizar y conozcan las actividades concretas.

Auditoría General de la Provincia de Salta

Esta tarea se enmarca en las NORMAS DE AUDITORÍA DEL SECTOR PÚBLICO relacionadas con la diligencia profesional, ya que implica imponer a todos los miembros de la organización, la responsabilidad del cumplimiento de las normas técnicas establecidas y exige una revisión crítica en todos los niveles, implicando la supervisión del trabajo efectuado y juicio emitido por cada uno de los profesionales intervinientes en el trabajo.

j) DESVÍOS CON RELACIÓN A LO PLANIFICADO Y SU AUTORIZACIÓN

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

La flexibilidad exigida a este instrumento de uso exclusivo del auditor, garantiza la corrección de los desvíos, originados en nuevas situaciones no previstas en la planificación.

A.III.b) – EVIDENCIA

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

La evidencia constituye la base de la opinión del auditor y por ello se puede afirmar que su obtención es la clave del trabajo de auditoría.

Representa las PRUEBAS suficientes, competentes y relevantes para fundamentar razonablemente los juicios y conclusiones que formulen los auditores.

La evidencia es el resultado, en forma de convicción, al que se llega después de realizar y evaluar las pruebas de auditoría consideradas necesarias y pertinentes para dilucidar la cuestión o caso que se plantea. Constituye el convencimiento razonable que tiene el auditor de que los documentos examinados reflejan fielmente (o, en su caso, no) las operaciones y hechos ocurridos en el ente auditado. En la aplicación de los procedimientos de auditoría, el auditor debe tener en cuenta que puede actuar sobre bases selectivas, determinadas según su criterio exclusivamente o basándose en métodos estadísticos.

A.III.b.1) – CARACTERÍSTICAS DE LA EVIDENCIA

La evidencia deberá someterse a prueba para asegurarse de que cumpla con los requisitos básicos de ser:

- a) Suficiente**
- b) Competente**
- c) Pertinente**
- d) Relevante**

Auditoría General de la Provincia de Salta

Suficiente: es aquella que permite obtener conclusiones razonables, que, a juicio profesional del auditor, cumpla con los objetivos del examen.

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.

Si el auditor no tiene un nivel suficiente de evidencia, quedará obligado a abstenerse de emitir una opinión o a indicar las salvedades que correspondan.

Competente: Para ser competente, la evidencia debe ser válida y confiable, indagándose cuidadosamente si existen circunstancias que puedan afectar estas cualidades. Debe merecer la confianza del auditor y ser lo mejor que se pueda obtener de manera práctica.

Pertinencia: Es aquella adecuada o útil para que el auditor forme su juicio profesional y pueda emitir la correspondiente opinión en el informe. La pertinencia es una característica cualitativa que implica que los procedimientos y pruebas que realice el auditor sean los convenientes en función de los objetivos de su intervención. **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.** Existe congruencia entre las observaciones, conclusiones y recomendaciones de la auditoría.

Relevante: Es cuando exista relación en su uso para demostrar o refutar un hecho en forma lógica y patente.

A.III.b.2) – TIPOS DE EVIDENCIA

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

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

b) Documental: Proviene del examen de registros contables, cartas, contratos, facturas, etc. Constituye la evidencia más contundente y puede representar: producida y mantenida por terceros, producida por terceros y en poder del ente auditado y producida y mantenida por la entidad auditada.

Auditoría General de la Provincia de Salta

- 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 respuestas a las preguntas oportunamente efectuadas.
- d) **Analítica**: Consiste en la aplicación de los procedimientos básicos, entre ellos: Las comprobaciones matemáticas y ejecución de cálculos, comparaciones de los informes con los registros y correspondiente documentación, evaluación de los sistemas que resulten pertinentes, inspecciones oculares, estudio de índices y tendencias, investigación de variaciones y transacciones no habituales.

A.III.b.3) – CLASIFICACIÓN PARTICULAR DE LA EVIDENCIA DE AUDITORÍA

- a) **Evidencia de Control**: Es aquella que proporciona al auditor satisfacción de que los controles clave existen y operan efectivamente durante el periodo. Esta evidencia permite modificar o reducir el alcance de la evidencia sustantiva que, de otra manera, debería obtenerse.
- b) **Evidencia Sustantiva**: Es aquella evidencia obtenida a partir de la verificación de la validez de las transacciones, de la validez de los saldos de los registros contables o de la validez de otros hechos o circunstancias, comprobada a partir de procedimientos de auditoría que prescindan de la consideración de los sistemas de control interno del ente auditado.

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

Una vez obtenidas las evidencias, el auditor debe ponderar su validez y suficiencia utilizando su CRITERIO profesional. Para ello debe considerar la naturaleza y forma de obtención de la evidencia, la importancia relativa de lo examinado respecto del conjunto y evaluar el riesgo inherente que depende del grado de seguridad que ofrezcan.

A.III.b.4) – PAPELES DE TRABAJO

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

Los papeles de trabajo son todos aquellos registros donde constan las tareas realizadas, los elementos de juicio obtenidos y las conclusiones a las que arribó el auditor.

Auditoría General de la Provincia de Salta

Representan la totalidad de los documentos preparados o recibidos por el auditor en conexión con el desempeño de la auditoría. Constituyen los programas escritos con la indicación de su cumplimiento y las evidencias reunidas por el auditor en el desarrollo de su tarea. Son la base para la emisión del informe y luego su respaldo. Tienen por finalidad: Auxiliar en la planificación y en el desempeño de la auditoría, en la supervisión y revisión del trabajo de auditoría y registrar la evidencia resultante del trabajo desempeñado, para apoyar la opinión del auditor. Deben ser suficientemente completos y detallados para proporcionar una comprensión global de la tarea de control realizada.

A.III.b.4.1) – TITULARIDAD DE LOS PAPELES DE TRABAJO

Los papeles de trabajo que surjan como resultado de la tarea efectuada por el auditor, son de propiedad de la AUDITORÍA GENERAL de la PROVINCIA de SALTA.

El auditor deberá adoptar procedimientos apropiados para mantener la confidencialidad y salvaguarda de los papeles de trabajo y su retención por un periodo suficiente para satisfacer las necesidades de la práctica, de acuerdo con los requisitos legales y profesionales.

A.III.b.4.2) – REQUISITOS

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

A tales efectos deben reunir determinados requisitos:

- ◆ Ser completos y precisos, contener información suficiente, de modo que para su comprensión no se requieran explicaciones orales complementarias.
- ◆ Ser claros, comprensibles y detallados, incluyendo índices y referencias adecuadas con el fin de resultar entendibles para cualquier idóneo en la materia.
- ◆ Contener exclusivamente información importante y relevante para el cumplimiento de los objetivos de la auditoría.
- ◆ Contener evidencia suficiente del trabajo realizado y de las conclusiones obtenidas, facilitando la supervisión y revisión de las tareas efectuadas.

A.III.b.4.3) – CONTENIDO

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

Auditoría General de la Provincia de Salta

♦ **Descripción de la tarea realizada.**

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

También se deberán incluir los PROGRAMAS DE AUDITORIA que actúen como registro adecuado de los procedimientos efectuados, indicando claramente las razones que originaron la decisión de aplicar los mentados procedimientos sobre los tipos, grupos u operaciones elegidos, la base de selección y el alcance con que los mismos fueron llevados a cabo.

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

Ya se trate de aquellos que el auditor hubiera preparado o bien recibido de terceros.

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

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

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

♦ **Las conclusiones sobre el examen practicado:**

Los papeles de trabajo deberán contener un registro de la evaluación de las evidencias de auditoría y las conclusiones que han motivado. Estas deberán estar relacionadas y referenciadas con el trabajo realizado.

Teniendo en cuenta que el objetivo principal de los papeles de trabajo es servir como base para la emisión del informe del auditor y constituir luego su respaldo, de la verificación de este objetivo deberá surgir el grado de cumplimiento de las normas de auditoria vigentes y los antecedentes que lo condujeron a la emisión de la opinión o a la decisión de abstenerse de opinar, de allí la importancia sobre el contenido de los papeles de trabajo.

A.III.b.4.4) – ARCHIVOS

Deben ser archivados sobre una base razonablemente sistemática.

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

Auditoría General de la Provincia de Salta

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

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

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

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

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

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

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

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

A.III.c) – CONCLUSIONES

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

A III c.1) – INFORMES

Al concluir el trabajo, la Auditoría General de la Provincia de Salta expondrá sus conclusiones sobre la tarea realizada, en forma escrita, lo que constituirá el INFORME DE AUDITORÍA.

El informe es el documento por el cual el auditor emite un juicio técnico sobre los estados o informes examinados, que señala los hallazgos de la tarea, así como los comentarios, conclusiones y recomendaciones en relación con los objetivos propuestos. Incluye el dictamen sobre la RAZONABILIDAD de las cifras informadas.

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

Auditoría General de la Provincia de Salta

A.III.c.1.1) – CONTENIDO

En términos generales, los informes de auditoría deben contener como mínimo, la siguiente estructura:

El contenido de los informes tendrá como mínimo los siguientes apartados:

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

- 1) **Título:** Será: “INFORME DEL AUDITOR”
- 2) **Destinatario:** Deberá estar dirigido en forma apropiada según requieran las circunstancias del trabajo. Será a la autoridad máxima del ente o usuario que la AUDITORIA GENERAL DE LA PROVINCIA estime corresponder.
- 3) **Identificación del Objeto de la Auditoría:** Se identificará con claridad y precisión, la denominación del ente auditado, el periodo que abarca el análisis, las razones por las que se efectuó la auditoría y los fines que persigue el informe.
- 4) **Alcance del Trabajo de Auditoría:** Se refiere a la capacidad del auditor de llevar a cabo los procedimientos de auditoría considerados necesarios en las circunstancias. Se deberá indicar la profundidad y cobertura del trabajo que se haya efectuado tendiente a recoger evidencia que sustente opinión.

Se debe hacer constar:

- 4.1. Que el trabajo se realizó conforme a las normas de Auditoría Interna del Sector Público vigentes, explicitando las técnicas empleadas para obtener y analizar la evidencia necesaria para cumplir con los objetivos.
 - 4.2. Si se produjeran limitaciones al alcance del trabajo que imposibiliten la emisión de una opinión o impliquen salvedades a ésta serán debidamente expuestas, indicando los procedimientos y pruebas que no pudieron ser aplicados, las causas de esta omisión, su importancia relativa y efectos sobre la opinión.
- 5) **Aclaraciones Previas a la Opinión:** Para una mejor interpretación del informe, se hace necesario la inclusión de explicaciones ilustrativas de hechos o circunstancias que se consideren importantes para una más clara interpretación del informe. Estas aclaraciones previas al dictamen son compatibles con un dictamen favorable, sin o con salvedades, o adverso o con una abstención de opinión. Entre ellos:
- 5.1. **Mención expresa del grado de cumplimiento de la legislación aplicable. Se incluirán los casos más relevantes de incumplimiento de la normativa vigente.**

Auditoría General de la Provincia de Salta

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

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

6) **Opinión Fundada:** La Auditoría General de la Provincia de Salta deberá exponer su opinión o abstenerse de emitirla, en ambos casos de manera fundada sobre la información auditada, de acuerdo con las normas de Auditoría Externa del Sector Pública vigentes.

7) **Referencia a la Fecha en que se Concluyó el Examen:** Deberá hacerse mención a la fecha en que se culminó el trabajo de campo en dependencias del ente, limitando la responsabilidad de la AUDITORIA GENERAL DE LA PROVINCIA por hechos ocurridos con posterioridad a la misma y que pudieron tener influencia significativa en las informaciones que ellos contienen.

8) **Lugar y Fecha:** El lugar y fecha serán los de emisión del informe.

9) **Firma:** Deberá ser ológrafa del Gerente General del Área de Control correspondiente, o del funcionario que éste designe con aclaración del nombre y del cargo.

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

En el caso de existir limitaciones al alcance del trabajo que dieran lugar a salvedades, se deberá detallar en la síntesis en forma expresa.

11) **Anexos:** Se incluirá en ellos cualquier otra información suplementaria de interés. Estos forman parte del Informe de Auditoría.

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 actuante.

Auditoría General de la Provincia de Salta

A.III.c.1.2) – OPORTUNIDAD

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

La presentación de los informes deberá hacerse en los plazos establecidos en los Programas de Auditoría y/o en sus modificaciones.

Cuando la importancia de los hechos verificados lo justifiquen y/o a requerimientos de los responsables de niveles superiores del área respectiva de la Auditoría General de la Provincia de Salta, se emitirán INFORMES PARCIALES, que a su vez servirán de base para el informe final, debiendo estos ser presentados en los tiempos que en cada caso se requiera.

A.III.c.1.3) – REQUISITOS

Los informes constituyen un medio de comunicación y por lo tanto deben cumplir con ciertos requisitos, entre ellos:

- ♦ **Relevancia**: indicar los hechos más significativos;
- ♦ **Objetividad**: presentar la información de modo que exprese los hechos tal como son;
- ♦ **Precisión**: buscar un acercamiento a la exactitud;
- ♦ **Integridad**: no excluir ningún dato que sea esencial;
- ♦ **Claridad**: exponer la información en un lenguaje sencillo, de fácil lectura y entendimiento;
- ♦ **Suficiencia**: ser apto y suficiente;
- ♦ **Prudencia**: evaluar los riesgos que podrían emanar de la información que se comunica;
- ♦ **Sistematicidad**: resulta de la aplicación de un conjunto de reglas armónicamente entrelazadas;
- ♦ **Verificabilidad**: conservar las evidencias que respalden las afirmaciones formuladas en el informe;
- ♦ **Normalización**: necesaria para facilitar su comparación;
- ♦ **Practicabilidad**: la información debe ser utilizable y debe aportar elementos que propicien el mejoramiento de la administración.

A.III.c.1.4) – 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 son ACCIONES ESPECÍFICAS que van dirigidas a quién corresponda atenderlas. Se deberán formular en tono constructivo, dirigidas a mejorar el sistema de control interno y a corregir errores y deficiencias contables, financieras, administrativas o de otra naturaleza, encontradas en las operaciones evaluadas en el transcurso de una auditoría o estudio especial.

Auditoría General de la Provincia de Salta

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

A.III.c.2.) – IRREGULARIDADES

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

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

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

La AUDITORÍA GENERAL DE LA PROVINCIA DE SALTA podrá continuar, suspender en forma total o parcial y/o reprogramar el trabajo planificado, con el objeto de reunir las evidencias suficientes que le permitan determinar con un razonable grado de verosimilitud y certeza, la existencia de un perjuicio de significación al fisco, previo al pronunciamiento de la acción judicial que corresponda ser promovida, de acuerdo a lo establecido por el art. 34 de la ley 7103.

A.III.d) – RESPONSABILIDAD

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

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

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

Auditoría General de la Provincia de Salta

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

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

Quién ejecute una auditoría de una manera negligente o informe inadecuadamente las conclusiones de su trabajo, debe asumir las responsabilidades (profesional, civil y penal) y tipos de consecuencias (profesionales, patrimoniales, y personales/patrimoniales o profesionales), de acuerdo a las disposiciones legales vigentes.

A.III.e) – SUPERVISIÓN DE COLABORADORES

Es la dirección del trabajo del equipo de auditoría y el control del mismo. El grado de supervisión depende de dos factores:

- ◆ Complejidad del tema objeto del trabajo;
- ◆ Capacitación profesional de los miembros del equipo.

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

La supervisión es esencial para asegurar que se cumplan los objetivos de la auditoría y que se mantenga la calidad de la tarea encomendada.

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

Todo trabajo de auditoría externa deberá ser revisado por el jefe de área correspondiente. Como paso previo a la elaboración de los INFORMES DEFINITIVOS CORRESPONDIENTES, los responsables finales de las firmas de los mismos (Auditores Generales y Auditor General Presidente), deberán tomar conocimiento, al menos, de los estados de avances parciales, de la síntesis del respectivo proceso y en caso de existir, de los informes provisionales que se hayan elaborado.

A.III.f) – CONTROL DE CALIDAD

Auditoría General de la Provincia de Salta

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

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

B - PARTE ESPECIAL

B.I) – INTRODUCCIÓN

En este capítulo se describen los tipos de AUDITORÍAS EXTERNAS que desarrollará la AUDITORÍA GENERAL DE LA PROVINCIA DE SALTA y se establecen las normas particulares, que en virtud de su especialidad serán de aplicación según sea la clase de examen que se efectúe.

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

Lo descripto implica que el auditor deberá diseñar para todas las auditorías un enfoque que le permita obtener una SEGURIDAD RAZONABLE que el ente auditado cumple con leyes, regulaciones y normas.

B.II) – TIPOS DE AUDITORÍAS EXTERNAS

El art. 32 inc. g) de la ley 7103 establece que es competencia de la Auditoría General de la Provincia de Salta la formulación de criterios de control, los que deberán atender a un MODELO DE CONTROL Y AUDITORÍA EXTERNA INTEGRAL e INTEGRADA.

AUDITORÍA INTEGRAL es aquella que proporciona opinión sobre: la razonabilidad de la información financiera - contable y de la información no financiera que emite y usa el ente auditado, necesaria para valorar las cuestiones de economía, eficiencia y eficacia y evaluar el cumplimiento de las leyes y regulaciones.

Auditoría General de la Provincia de Salta

AUDITORÍA INTEGRADA es aquella que propicia la revisión sistemática y organizada de los sistemas en funcionamiento para determinar si en ellos se verifican las propiedades de: vigencia, concordancia, permanencia y eficiencia.

Son abarcativas de la Auditoría Integral:

♦ **Auditoría Financiera**

Sinónimo de Auditoría Contable y Auditoría Tradicional.

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

En ella deben vincularse los riesgos de las actividades del ente con los procedimientos de Auditoría (pruebas de cumplimiento de controles, revisiones analíticas y pruebas de detalle).

El trabajo de auditoría se debe orientar a actividades que se consideren como críticas o de alto riesgo.

♦ **Auditoría de Gestión.**

Sinónimo de Auditoría Operacional.

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

Con la auditoría de efectividad o eficacia se persigue medir la marcha de una actividad en relación con sus objetivos o medidas de rendimiento establecidas.

Con la auditoría de economía y eficiencia se persigue mejorar el empleo de los recursos mediante la reducción de costos y el aumento de la producción de bienes y servicios.

B.III) – NORMAS PARTICULARES RELACIONADAS CON LA AUDITORÍA FINANCIERA

B.III.a) – CLASES DE AUDITORÍA FINANCIERA

Auditoría General de la Provincia de Salta

B.III.a.1) – AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

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

B.III.a.2) – AUDITORÍA DE ASUNTOS FINANCIEROS EN PARTICULAR

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

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

B.III.b) – PLANIFICACIÓN ESPECÍFICA

Para la planificación específica de la Auditoría Financiera, le resultan de aplicación las consideraciones vertidas en la NORMA A III a.2) perteneciente a la Parte General. Esto implica considerar:

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

B.III.c) – PROCEDIMIENTOS SUSTANTIVOS Y DE CUMPLIMIENTO

B.III.c.1) – RELEVAMIENTO Y EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO

Auditoría General de la Provincia de Salta

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

El sistema de control interno de un ente está integrado por todos los procedimientos y métodos coordinados, que involucre a los estamentos financieros, administrativos, técnicos y jurídicos, con el fin de que:

- a) Aseguren que los activos están debidamente protegidos;
- b) Los registros contables son fidedignos;
- c) Las actividades se desarrollan en el cumplimiento de las normativas aplicable.
- d) Las actividades del ente promueven la eficiencia operativa.

De lo anterior surgen los tipos de control interno:

- ◆ **Contable:** que persigue como objetivos la protección de los activos y la fiabilidad de la información contable.
- ◆ **Operativo:** el que se orienta a promover la eficiencia y asegurar la adhesión de todos los estamentos del ente a las disposiciones de la dirección.

La existencia del Control Interno se justifica por los siguientes fines:

- ◆ Racionalizar los procesos operativos tendientes a mejorar la eficacia;
- ◆ Establecer objetivos de funcionamiento alcanzables;
- ◆ Controlar de una manera eficaz los resultados obtenidos;
- ◆ Prevenir y descubrir errores administrativos.

El auditor debe analizar el control interno del ente que audita para evaluar su eficacia y grado de cumplimiento, a fin de determinar el alcance de las pruebas de auditoría y los procedimientos y momentos más adecuados para aplicarlas. El auditor deberá obtener evidencia de auditoría por medio de pruebas de control para soportar cualquier evaluación del riesgo de control. Mientras más baja sea ésta, más soporte debería obtener el auditor de que los sistemas de contabilidad y de control interno están adecuadamente diseñados y operando en forma efectiva. Este análisis requiere comprobación del funcionamiento del sistema en la práctica.

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.

Auditoría General de la Provincia de Salta

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

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

La evaluación del sistema de control interno implica dos etapas:

- a) La obtención de información acerca de cómo se supone funciona el sistema, lo que requiere la lectura de manuales de organización, organigramas, manuales de procedimientos, realización de entrevistas a funcionarios del ente auditado, etc.
- b) La comprobación de que los controles identificados efectivamente funcionan y logran sus objetivos, para lo cual deben realizarse pruebas consistentes en la revisión de determinadas operaciones, observaciones directas del funcionamiento del sistema, etc.

B.III.c.2) – PROCEDIMIENTOS SUSTANTIVOS

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

A tales efectos, se podrán aplicar los siguientes procedimientos de auditoría:

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

Auditoría General de la Provincia de Salta

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

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

B.III.c.3) – PROCEDIMIENTOS PARA DETECTAR IRREGULARIDADES

En la norma general A III c.2), quedó claramente indicado que no es competencia de los auditores la investigación de delitos y que la tarea no tiene por finalidad detectar fraudes, errores ni actos ilícitos. No obstante:

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

El auditor, al planificar la auditoría, deberá evaluar el riesgo de que el fraude y actos ilegales puedan provocar que los informes financieros contengan representaciones erróneas de importancia relativa.

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

Basado en los resultados de esa evaluación, el auditor deberá diseñar procedimientos de auditoría para obtener certeza razonable de que son detectadas las representaciones erróneas que surge del fraude, de abusos y actos ilícitos que sean de importancia relativa a los estados financieros considerados en su conjunto.

B.III.d) – EVIDENCIA

Son de aplicación las conclusiones señaladas en la norma general A.III.b), en cuanto se refiere a:

Auditoría General de la Provincia de Salta

- ◆ Características de la evidencia (A.III.b.1)
- ◆ Tipos de evidencia (A.III.b.2)
- ◆ Clasificación particular de la evidencia de auditoría (A.III.b.3)
- ◆ Papeles de trabajo (A.III.b.4) y sus consideraciones en particular

B.III.e) – CONCLUSIONES

Constituyen la culminación del proceso de verificación sobre cada procedimiento y sobre cada uno de los componentes de la tarea de auditoría.

B.III.e.1.) – INFORMES

Son de aplicación las consideraciones vertidas en la parte general apartados A III.c.1.1.) al A III. c.1.4.), referentes a informes y A III.c.2.) relacionada con irregularidades.

El INFORME DE AUDITORÍA FINANCIERA es el documento en donde se muestra el alcance de las tareas de auditoría realizada por el auditor y su opinión profesional sobre las mismas, de acuerdo a las normas de Auditoría Externa del Sector Público observadas. Esta surge del análisis y evaluación de las conclusiones extraídas de las evidencias de auditoría, obtenidas como base para la expresión de una opinión sobre los estados financieros auditados.

El DICTAMEN representa la opinión del auditor y constituye una de las partes más importantes del informe. Debe contener una clara expresión de opinión escrita sobre los estados financieros tomados en su conjunto, de si presentan razonablemente la información que ellos deben brindar de acuerdo con las normas contables profesionales, legales y propias del ente auditado.

B.III.e.1.1.) – TIPOS DE INFORME

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

a) Informes sobre los estados contables:

- **Informe breve:** Es aquel que se emite sobre los estados financieros básicos para ser presentado a terceros y está basado en el trabajo de auditoria realizado, mediante el cual el auditor expresa su opinión o declara que se abstiene de emitirla sobre la información que contienen dichos estados. Esta definición implica que NO ES POSIBLE UN INFORME BREVE SIN AUDITORIA. En cuanto a su contenido, es de aplicación la norma A III. c.1.1.) de la parte general.

Auditoría General de la Provincia de Salta

- **Informe extenso:** Es el resultado de añadir a los estados contables y al dictamen del auditor, cierta información complementaria y la opinión del profesional sobre la misma.

En el informe extenso deben quedar claramente identificadas las manifestaciones del ente, cuyos estados contables e información complementaria han sido objeto de la auditoría y del auditor que emite dicho informe extenso.

- **Informe de Revisión Limitada:**

Se refiere a estados financieros de periodos intermedios. La revisión limitada de estados financieros permite al auditor establecer si, en base a procedimientos que no proporcionan toda la evidencia que se requiere en una auditoría, nada le ha llamado su atención que le haga creer que la información no proporciona un panorama cierto y razonable de acuerdo con las bases de contabilización indicadas.

El auditor, al emitir un informe de estas características debe:

- a) Dejar constancia del alcance limitado del control;
- b) Indicar que no emite opinión sobre los estados financieros en su conjunto;
- c) Precisar que no tiene observaciones que formular o, de existir, indicar sus efectos;
- d) Incorporar las aclaraciones necesarias sobre aspectos.

- b) **Aseveraciones formales:**

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

La certificación contendrá:

- ✓ Título: certificación;
- ✓ Destinatario;
- ✓ Detalle de lo que se certifica;
- ✓ Alcance de la tarea realizada;
- ✓ Manifestaciones o aseveraciones del contador público;
- ✓ Lugar y fecha de emisión;
- ✓ Firma del Contador Público.

Auditoría General de la Provincia de Salta

c) **Informes sobre Juicios Específicos.**

Deben cumplir con las normativas de cualquier informe; comprende a:

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

B.III.e.1.2.) – TIPOS DE OPINIÓN

El auditor deberá analizar y evaluar las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida como base para la expresión de una opinión sobre la razonabilidad de la información que brindan los estados financieros, a menos que la evidencia obtenida no sea válida y suficiente para hacerlo.

Esta opinión o dictamen se emitirá luego de:

- ✓ Terminadas todas las pruebas y evaluados sus resultados.
- ✓ Efectuada la revisión de eventos subsecuentes.
- ✓ Obtenido las aclaraciones necesarias de los responsables del ente auditado.
- ✓ Completada la documentación del trabajo de auditoría y conclusiones.
- ✓ Finalizadas todas las revisiones necesarias y resueltos todos los problemas pendientes.

Los tipos de opinión son:

A.- **OPINIÓN FAVORABLE SIN SALVEDADES:**

Constituye opinión o dictamen favorable sin salvedades, cuando el auditor hubiere realizado su examen de acuerdo con estas normas y deba opinar favorablemente que los estados financieros, objeto de la auditoría, presentan RAZONABLEMENTE la información que ellos deben brindar de acuerdo con las normas contables profesionales, legales y propias del ente auditado.

Cuando el auditor emite una opinión o dictamen favorable sin salvedades implica: la no existencia de limitaciones para desarrollar su investigación; que no subsisten incógnitas sobre algunas afirmaciones, errores u omisiones de mediciones, y errores u omisiones de exposición sobre los estados financieros; etc. Esto representa que el auditor se ha formado un juicio sin observaciones sobre la RAZONABILIDAD de los estados financieros auditados.

Auditoría General de la Provincia de Salta

B.- OPINION FAVORABLE CON SALVEDADES.

Las salvedades o excepciones, constituyen las limitaciones en el alcance del trabajo del auditor. Deben ser expresadas específicamente como tales y para justificar su inclusión en el dictamen u opinión, debe referirse a un aspecto significativo.

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

Las salvedades podrán ser:

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

Una salvedad determinada produce:

- ◆ Errores u omisiones de observación.
- ◆ Errores u omisiones de medición y valuación.
- ◆ Errores u omisiones de exposición.

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

Una salvedad indeterminada produce:

- ◆ Existencia de limitaciones en el alcance.
- ◆ Subsistencia de incertidumbres.

Por lo tanto, los informes con salvedades podrán ser originados en:

Auditoría General de la Provincia de Salta

- a) **Falta de Uniformidad**: Surgen como consecuencia de:
- **Cambios en los criterios de valuación**: Si existe un cambio en el criterio de valuación aplicado que genere una diferencia significativa con respecto al criterio utilizado hasta el periodo anterior y cuando ambos resulten válidos y alternativos, deberá hacerse una salvedad a la aplicación uniforme de las normas.
 - **Cambios de criterios de exposición**: Se deberán emitir salvedades determinadas a la uniformidad cuando hayan existido cambios en los criterios de exposición utilizados de un periodo a otro.
 - **Limitación en el alcance**: Si existe una limitación en el alcance que afecte la opinión principal, es muy factible que haya una salvedad respecto a la uniformidad de la aplicación de las normas.
- b) **Cuestiones de Valuación**: Este tipo de opinión se emite en aquellos casos en que el auditor detecte un apartamiento a las normas contables vigentes, por parte del ente.
- c) **Falta de Exposición de Información**: Cuando los estados financieros del ente auditado no incluyan toda la información necesaria, de acuerdo con las normas vigentes, el auditor deberá emitir una opinión con salvedad determinada a la exposición.
- d) **Limitaciones al Alcance**: Las limitaciones en el alcance resultan de la imposibilidad para el auditor de realizar algún procedimiento de revisión que él considere necesario para que su examen esté de acuerdo con normas de auditoría.

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

La decisión entre calificar la opinión o abstenerse de opinar dependerá de la importancia y magnitud que tenga el procedimiento de auditoría sobre los estados financieros en su conjunto. Es de señalar que el auditor deberá evaluar la posibilidad de aplicar procedimientos alternativos.

Auditoría General de la Provincia de Salta

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

C.- OPINIÓN ADVERSA

El auditor deberá emitir una opinión o dictamen adverso cuando, como consecuencia de haber realizado su examen de acuerdo con estas normas de Auditoría Externa del Sector Público, toma conocimiento de uno o más problemas que implican salvedades al dictamen de tal magnitud que no justifican la emisión de una opinión o dictamen con salvedades. Por lo tanto, se trata de discrepancias específicas que derivan concretamente en una opinión adversa. El conocimiento suficiente de los problemas por parte del auditor revela que es inapropiada una obtención de opinión.

En este caso el auditor está en condiciones de expresar, con carácter general, que los estados financieros no reflejan razonablemente la información que los mismos deberían contener, explicando las razones que avalan su opinión.

D.- ABSTENCIÓN DE OPINIÓN

El auditor deberá abstenerse de emitir su opinión o dictamen cuando no haya obtenido los elementos de juicio válidos y suficientes para poder expresar una opinión sobre estados financieros en su conjunto.

En el informe de auditoría, el auditor deberá explicar las razones por las que se abstiene de opinar. Estas pueden originarse en salvedades indeterminadas como ser:

- Limitaciones importantes en el alcance de la auditoría.
- Incertidumbre sobre la ocurrencia de hechos futuros.

E.- OPINIÓN PARCIAL

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

La opinión parcial es viable, siempre que se den los siguientes factores:

Auditoría General de la Provincia de Salta

- a) Que considere que la misma es de utilidad para los interesados en el informe.
- b) Que el alcance de su trabajo, fuera considerado suficiente.

B.III.e.1.3.) – OPORTUNIDAD DE LA EMISIÓN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

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

B.IV – NORMAS PARTICULARES RELACIONADAS CON LA AUDITORIA DE GESTION

Hacer referencia al concepto de Auditoría de Gestión, es referirse concretamente al control de actuación, superando la perspectiva financiera estricta y ampliando las técnicas de control y de fiscalización.

En el apartado B II) precedente se conceptualiza a la Auditoría de Gestión.

El examen objetivo, sistemático y profesional de la Gestión Operativa de un ente público, tiene como finalidad verificar, evaluar, establecer y mejorar el grado de eficiencia, eficacia y economía de su planificación, organización, dirección y control interno, con el objeto de provocar mejoras en los sistemas de control del ente auditado y de recuperar el posible daño patrimonial al fisco.

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

B.IV.a) – CLASES DE AUDITORÍA DE GESTIÓN

De los conceptos vertidos, surgen:

B.IV.a.1) – AUDITORÍA DE ECONOMÍA Y EFICIENCIA

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

Auditoría General de la Provincia de Salta

B.IV.a.2) – AUDITORÍA DE EFICACIA

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

B.IV.b) – DEFINICIÓN DE TÉRMINOS

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

- ♦ **ECONOMÍA**: Es un atributo referido a las condiciones en que un determinado organismo adquiere los recursos financieros, humanos, materiales, tecnológicos, etc., en el tiempo adecuado, en la cantidad normal, en la calidad requerida y al menor costo.

Las tareas o actividades a desarrollar, estarán orientadas a detectar los factores antieconómicos que puedan generar ineficiencias provenientes de: costos innecesarios; defectos en la calidad, demoras en la ejecución; desperdicios y materiales o productos defectuosos; precios y/o tarifas inadecuadas.

- ♦ **EFICACIA**: Se mide por el grado de cumplimiento de los objetivos fijados en los Planes, Programas, Proyectos, Operaciones, Actividades y se compara con los resultados realmente obtenidos independientemente de los medios utilizados. Es imposible la evaluación de la eficacia sin la existencia previa de una planificación, con objetivos claros y cuantificables.
- ♦ **EFICIENCIA**: El grado de eficiencia de una actuación viene dado por la vinculación existente entre los bienes y servicios consumidos, en relación con los recursos empleados para la adquisición de los mismos. Esto implica obtener el máximo resultado posible por recursos utilizados o minimizar a estos por el mantenimiento de la calidad y cantidad adecuada de un determinado servicio. La eficiencia puede ser evaluada en términos monetarios y no monetarios.

B.IV.c) – OBJETIVOS DE LA AUDITORÍA DE GESTIÓN

Entre los objetivos de una auditoría de gestión operacional, se puede mencionar:

1. Establecer el grado en que los organismos sujetos a control y sus gestores de fondos públicos, han cumplido adecuadamente con los deberes y responsabilidades asignados.
2. Determinar si las funciones se ejecutan de acuerdo con los principios de economía, eficiencia y eficacia.

Auditoría General de la Provincia de Salta

3. Determinar si los objetivos y metas propuestas han sido cumplidas y si los programas o actividades en ejecución corresponde a los legalmente autorizados.
4. Evaluar el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables a operaciones gubernamentales, así como los planes, normas y procedimientos establecidos.
5. Determinar el grado en que los organismos sujetos a control y sus gestores de fondos públicos, controlan y evalúan los bienes adquiridos.
6. Determinar el grado en que los organismos sujetos a control y sus gestores, controlan y evalúan los efectos sobre la protección del medio ambiente.
7. Promover mejoras en la calidad de los sistemas administrativos, financieros y de gestión, tanto en las operaciones como en las actividades que realiza y en el control que efectúa, de manera que los organismos sujetos a control procedan a suministrar información sobre la economía, eficiencia y eficacia de sus actividades y a desarrollar metas y objetivos específicos alcanzables.

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

B.IV.d) – PLANIFICACIÓN ESPECIAL

La información de gestión a generar por el ente auditado, debe permitir al auditor obtener un conocimiento de todos los factores básicos que inciden en un plan de trabajo de auditoría y en especial la identificación de los riesgos que implican el cumplimiento de los objetivos, por cuanto las técnicas, métodos y procedimientos a emplear tendientes a la reducción de esos riesgos y a la evaluación del control interno, son diversos y de complejidad variada.

Asimismo, debe permitir verificar si esa información de gestión fue confeccionada de acuerdo con su normativa reguladora y que la información financiera en ella contenida concuerda con las cuentas contables.

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

Auditoría General de la Provincia de Salta

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

B.IV.d.1.) – OBJETIVO DEL TRABAJO DE AUDITORÍA

Independientemente de lo indicado en A I b.) y B IV c.), el objetivo del trabajo de auditoría deberá reunir las siguientes características:

1. **Alcanzable**: Será tal que pueda lograrse materialmente, tomando en cuenta las facultades, recursos, atributos y todo otro factor que pueda incidir en su obtención. Esto implica probar la auditabilidad o la posibilidad concreta de llevar a cabo la auditoría y de obtener pruebas objetivas disponibles.
2. **Específicos**: Indicará clara y objetivamente qué se está buscando, a efectos de que no se convierta en una auditoría contable y legal de las operaciones financieras.
3. **Apropiado**: Tendrá relación con el propósito fundamental del trabajo de auditoría y realizable a un costo razonable.
4. **Comunicable**: Será comprensible para todos los intervinientes.

Para el cumplimiento del objetivo del trabajo de una auditoría de gestión se requiere, indefectiblemente, contar con información e INSTRUMENTOS DE GESTIÓN que son necesarios para conocer la situación en un momento determinado, analizar los desvíos de acuerdo a las metas y objetivos proyectados y proponer las recomendaciones respectivas.

B.IV.d.2.) – ESTUDIO DEL ENTE A AUDITAR

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

Los criterios de evaluación de gestión de una entidad deben ser diseñados para cada situación específica, de allí la importancia del estudio del ente a auditar.

B.IV.d.3.) – ESTUDIO DE LAS LEYES, REGLAMENTOS Y MANUALES DE PROCEDIMIENTOS APLICABLES A LA ENTIDAD O ACTIVIDAD AUDITADA.

Atento que las disposiciones jurídicas representan el sustento legal que rige las actividades de la entidad, la planificación deberá incorporar el estudio preliminar de las normas de aplicación general y las

Auditoría General de la Provincia de Salta

específicas del ente o de las operaciones sometidas a revisión, a fin de comprender en su justa medida, la naturaleza de la gestión efectuada por el auditado.

Esta actividad posibilita conocer:

1. La competencia definida por las normas que regulan los actos de la entidad.
2. La estructura orgánica, que describe las áreas específicas por medio de las cuales el trabajo se ha desarrollado, como así también los niveles jerárquicos y de responsabilidad.
3. Las funciones, que son propiamente las actividades genéricas que están definidas por área de responsabilidad en relación con el esquema de organización establecido y delimitan las tareas que se deben desarrollar para lograr los objetivos en los distintos procesos de la gestión de la entidad auditada.

B.IV.d.4.) – RECURSOS APLICABLES

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

B.IV.d.5.) – ALCANCE DEL TRABAJO DE AUDITORÍA DE GESTIÓN

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

Además de lo detallado en el apartado B.IV.c) precedente, por disposiciones de la ley N° 7103, los alcances también llegan a los aspectos relacionados con el MEDIO AMBIENTE, en donde la responsabilidad de los entes objeto de control sobre la gestión ambiental se manifiesta de diversas maneras:

- a) Sobre los recursos financieros otorgados para la ejecución de proyectos que requieren evaluación de impacto ambiental.
- b) Correctas valuaciones ambientales y la evaluación de la relación costo – beneficio.
- c) Cumplimiento de convenios existentes de regulaciones ambientales.
- d) Constatar la responsabilidad de los entes ante cuestiones de control, prestaciones directas de servicios y protecciones de áreas naturales.

B.IV.d.6.) – EL CRONOGRAMA DE ACCIÓN

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

B.IV.e) – PROCEDIMIENTOS

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

Son de aplicación las normas indicadas como B.III.c.2)

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

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

- a) Identificar a los responsables, estableciendo si son directos, indirectos o solidarios.
- b) Determinar si la irregularidad es aislada o está muy difundida, con el objeto de juzgar su importancia relativa. Las pruebas aplicables deben ser suficientes para mostrar tal situación y si la misma requiere atención inmediata.

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

En todos los casos, el auditor deberá diseñar un enfoque que le permita obtener una SEGURIDAD RAZONABLE de que el ente auditado cumple con leyes, regulaciones y normas.

En caso de que el auditor identifique una deficiencia en la gestión del ente auditado, como consecuencia de la aplicación de una disposición legal, reglamentaria o derivada de un manual de procedimientos, lo deberá incluir en su informe, para que el Colegio de Auditores de la Auditoría General de la Provincia considere la adopción de las medidas necesarias al efecto.

Auditoría General de la Provincia de Salta

Se refiere a hechos o circunstancias que impliquen incumplimientos de la legislación vigente, debilidades del control interno o actuaciones que sean contrarias a los principios de economía, eficiencia y eficacia que sean relevantes y produzcan un efecto directo o indirecto en la entidad auditada. Cuando los hechos no sean relevantes, deberán ser incluidos como recomendaciones y sujetos a seguimiento.

El auditor SIEMPRE requerirá informe de asesoría jurídica cuando surjan problemas de interpretación de la legislación aplicable.

B.IV.e.1.) – CONTROL INTERNO

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

Son de aplicación las normas A.III.a.2) apartado c) y B.III.c.1)

La verificación de este proceso tiende a proporcionar una seguridad razonable y no absoluta mirando el cumplimiento de los objetivos desde la óptica de: economía, eficiencia y eficacia de las operaciones; confiabilidad de la información financiera y del cumplimiento de las leyes y regulaciones.

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

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

Los sistemas de información y de comunicación se deben interrelacionar, ayudando a la captación e intercambio de información necesaria para conducir, administrar y controlar sus operaciones.

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

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

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

e) Logro de objetivos y metas de operaciones o programas, revisando los mismos con el fin de

Auditoría General de la Provincia de Salta

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

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

El auditor debe tener, en todos los casos, un conocimiento suficiente del sistema de control interno de un ente para poder realizar adecuadamente la planeación de su trabajo, que posibilite la detección de debilidades de control y sus efectos sobre lo planificado.

El relevamiento del sistema de control interno abarcará conocer su descripción, su concepción y comportamiento, identificando los controles clave en que depositará su confianza el auditor, reconsiderando –de ser necesario- la evaluación inicial del enfoque y riesgo de auditoría, tanto internos como externos.

La evaluación del control interno implica dos etapas:

- a) La obtención de informaciones acerca de cómo se supone funciona el sistema; lo que requiere la lectura de Manuales de Organización, Organigramas, Manuales de Procedimientos, realización de entrevistas a funcionarios del ente auditado, etc.
- b) La comprobación de que los controles identificados efectivamente funcionan y logran sus objetivos, para lo cual deben realizarse pruebas consistentes en la revisión de determinadas operaciones, observaciones directas del funcionamiento del sistema, etc.

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

B.IV.e.2.) – RELEVAMIENTO DE INDICADORES

Las tareas de auditoría de gestión tienen por finalidad vincular a través de indicadores de gestión, que se aplican a la información física contenida en la ejecución presupuestaria, los INDICADORES DE PRODUCTO FINAL o metas físicas con los INDICADORES DE IMPACTO O RESULTADOS esperados de la acción del organismo evaluado.

Auditoría General de la Provincia de Salta

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

Un indicador de actuación es un índice que permite evaluar los resultados obtenidos en cualquiera de sus componentes: economía, eficacia, eficiencia.

Los indicadores no son por sí mismo un objetivo, sino que únicamente constituyen una herramienta para evaluar la gestión. “Son las unidades de medida que permiten el seguimiento y evaluación periódica de las variables clave de una organización, mediante su comparación con los correspondientes, referentes internos y externos”.

La medición de resultados de gestión, solo es posible a través de la técnica de la auditoría, a partir de la existencia de un sistema de indicadores físicos que permitan analizar el impacto o resultado que tiene la acción del ente público en el logro de objetivos.

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

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

La validez de los indicadores depende de que reúnan determinadas cualidades, imprescindibles para que puedan constituir una verdadera herramienta de control, aprendizaje y mejoramiento de las actuaciones. Para el caso de tener que elaborar INDICADORES PROPIOS, se deben tener en cuenta que los componentes de un SISTEMA DE MEDICION DEL RENDIMIENTO son:

- Indicadores de rendimiento (volumen; economía y eficiencia; eficacia; equidad).
- Normas de rendimiento (leyes, reglamentos o contratos; rendimiento histórico).
- Recolección de datos del rendimiento real.
- Comparación y evaluación

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

1) Disponibilidad de datos: Resultará indispensable contar con datos para generar información

Auditoría General de la Provincia de Salta

suficiente. La ausencia de datos estadísticos no significa que se carezca de elementos aptos para su desarrollo.

- 2) **Calidad de los datos**: Se deberá procurar que la recolección de los datos que se obtengan sea consistente, completa y confiable.
- 3) **Comparabilidad**: Los indicadores deberán ser aplicables en diferentes ámbitos donde se obtenga información de similares características.
- 4) **Validez**: Deberán medir lo que se espera que mida, tanto estadística como conceptualmente.
- 5) **Pertinencia**: Deberán guardar correspondencia con los objetivos de la política, planes, proyectos, operaciones, actividades o estándares en cuestión.
- 6) **Sensibilidad**: deberán poder reflejar los cambios que se han producido en la realidad observada.
- 7) **Oportunidad**: Deberán poder obtenerse en el momento en que sean útiles para la toma de decisiones.
- 8) **Costo**: Su utilización debe justificar el costo de los recursos invertidos para obtenerlos.

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

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

B.IV.f) – EVIDENCIA

Resultan de aplicación las consideraciones vertidas en la Parte General, punto A III b)

B.IV.g) – CONCLUSIONES

Auditoría General de la Provincia de Salta

B.IV.g.1) – INFORMES

Son de aplicación las normas señaladas en A.III.c.1). El Informe de Auditoría de Gestión es el documento por el cual el auditor emite un juicio técnico sobre los INFORMES DE SITUACIÓN e INFORMES DE GESTIÓN examinados, evaluando el logro de los objetivos propuestos, la utilización de los recursos públicos en forma económica, eficiente y eficaz, y la fidelidad con que los responsables cumplen con el principio de legalidad, produciendo comentarios, conclusiones y recomendaciones y, cuando corresponda, Dictamen de Gestión, sobre la razonabilidad de los informes observados.

Este informe puede tener el carácter de PROVISORIO y/o DEFINITIVO.

La emisión de juicio de valor, está estrechamente vinculada con los objetivos de la Auditoría de Gestión. Al momento del informe, el auditor deberá:

- a) Emitir juicio de valor sobre la RAZONABILIDAD de la información de situación y de gestión generada por el ente auditado, y sobre las responsabilidades de los administradores de Fondo Públicos.
- b) Emitir juicio de valor sobre el grado de observancia respecto al cumplimiento de los objetivos previstos y si las funciones asignadas a los administrados se ejecutan de acuerdo a los principios de ECONOMÍA, EFICIENCIA Y EFICACIA.
- c) Emitir juicio de valor sobre el grado de cumplimiento del control y evaluación de la CALIDAD tanto de los servicios como de los bienes adquiridos.
- d) Emitir juicio de valor sobre el grado de observancia respecto al control y evaluación de los efectos sobre la protección del MEDIO AMBIENTE y sobre la asignación de responsabilidades que le corresponde en esta materia a los administradores de la Hacienda Pública Provincial y Municipal.
- e) Promover MEJORAS en los sistemas existentes (administrativos, financieros y de gestión), en las actividades, operaciones y en el control interno del ente auditado, recomendando acciones tendientes a mejorar los circuitos existentes.

En la sección del informe que se refiere al alcance del trabajo de auditoría se deberá explicar claramente las técnicas que se hayan empleado para obtener y analizar la evidencia necesaria para

Auditoría General de la Provincia de Salta

cumplir los objetivos de la auditoría. Con ese propósito, se indicarán todas las hipótesis que se establecieron durante la ejecución de la auditoría; se describirán las técnicas comparativas aplicadas; se expondrán los criterios e indicadores utilizados para evaluar el desempeño y, en caso de que se hayan empleado métodos de muestreo, se explicará la forma en que se diseñó la muestra y las razones por las cuales se seleccionó.

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

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

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

En síntesis, un Informe de Auditoría de Gestión u Operacional, tendrá, en forma complementaria a lo establecido en A.III.c.1), los siguientes apartados:

- Indicadores y normas de rendimiento utilizados.
- Análisis de fortalezas, oportunidades, debilidades y amenazas.
- Evaluación de la: Economía – Eficiencia – Eficacia.
- Comentarios, conclusiones y recomendaciones.
- Análisis especiales.
- Comentarios y opiniones de la Administración del ente auditado.
- Comentarios y observaciones de los AUDITORES GENERALES responsables de la firma final del informe de auditoría de gestión.

Cuando se trate de Informes de Auditoría de Gestión Provisorios, se deberá dejar claramente identificado en todas sus partes, tal carácter. Si el ente auditado adoptara todas las modificaciones propuestas por el

Auditoría General de la Provincia de Salta

auditor derivadas de: errores e incumplimientos de principios y normas contables del Sector Público o de las que estén vigentes; de incumplimientos de las reglas presupuestarias de limitación cuantitativa, cualitativa y temporal, deberá aportar los informes ajustados debidamente firmados.

El INFORME DE AUDITORÍA DE GESTIÓN DEFINITIVO, que elabore la AUDITORÍA GENERAL DE LA PROVINCIA DE SALTA, será producto de:

- ◆ Informe de Auditoría de Gestión Provisorio.
- ◆ Descargo, comentarios y observaciones formuladas por el ente auditado.
- ◆ Comentarios y observaciones formuladas por los Auditores Generales responsables de la firma del INFORME DEFINITIVO.

Cuando se trate de dictaminar sobre cifras comparativas de ejercicios anteriores, la opinión del auditor se debe referir exclusivamente al ejercicio auditado.

C – REFERENCIA BIBLIOGRÁFICA

C.1 – BIBLIOGRAFÍA:

1. **Normas de Auditoría Externa de la Auditoría General de la Nación** – Res. N° 145/93.
2. **Normas Internacionales de Auditoría emitidas por el Comité Internacional de Prácticas de Auditoría (CIPA) de la IFAC** – Versión Instituto Mexicano de Contadores Públicos AC y Versión Española (Instituto de Auditores – Censores Jurados de Cuentas).
3. **Resolución Técnica N° 7 de la FACPCE.**
4. **Aspectos Técnicos de Auditoría, comentarios sobre ley 19 / 1988 de Auditorías de Cuentas de España.** Curso de Auditoría TOMO I – Instituto de Auditores – Censores Jurados de Cuentas de España – Dpto. de Cs. Empresariales (Universidad de Alcalá de Henares).
5. **Normas de Auditoría – Manual de Aplicación Práctica RT N° 7** – Enrique Fowler Newton. Ediciones Macchi 1996.
6. **Informe N° 9 – Área de Auditoría – Certificaciones e Informes Especiales del Auditor** – Dr. Cayetano A. Mora – CECYT – F.A.C.P.C.E.
7. **Resoluciones Técnicas de la F.A.C.P.C.E. N° 4 a la N° 19**, texto ordenado LA LEY. Febrero de 2.001.
8. **Introducción a la Contabilidad Superior** – Roberto Mario Rodríguez – Tercera Edición – Editorial El Graduado – marzo de 1.999.
9. **Armonización de Normas de Auditoría de los países integrantes del MERCOSUR** – Subcomisión de Auditoría de las Instituciones Profesionales del MERCOSUR (CECYT).

Auditoría General de la Provincia de Salta

10. **Normas Técnicas de España** – Dr. Francisco Serrano Moracho. Instituto de Auditores – Censores Jurados de Cuenta de España. Escuela de Auditoria Madrid 1.997.
11. **Auditoría en el Sector Público** – Enrique Benjamín FRANKLIN – Capítulo 10. Auditoría Administrativa – Editorial MC. GRAW HILL – noviembre 2.000.
12. **Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y Normas Generales de Contabilidad para el Sector Público Nacional** – Res. N° 25/95 de la Secretaría de Hacienda de la Nación.
13. **“Marco para las Normas Contables”** – Publicación de la Comisión de Normas de Contabilidad de la Organización Internacional de las Entidades Financieras – Set./1995.
14. **Auditoría Aplicada TOMO I y II** – Dr. Enrique Fowler Newton – Ediciones Macchi 1.991.
15. **Compendio de Informes** – Área Auditoría CECYT – F.A.C.P.C.E. – febrero de 1.999.
16. **Auditoría Integral** – Dr. Cayetano Mora – agosto 2.000.