

Normas Mínimas de Auditoría Interna Gubernamental

Aprobadas por Resolución
N° 013/09 - SIGEP



PROVINCIA DE SANTA FE
Sindicatura General de Provincia

2. Normas Mínimas de Auditoría Interna Gubernamental

Contenido

I.

2. Normas Mínimas de Auditoría Interna Gubernamental

2.1. Introducción

2.1.1. Competencia

2.1.2. Ámbito de aplicación

2.1.3. Propósitos

2.1.4. Auditoría Interna Gubernamental

2.1.4.1. Objetivos

2.2. Condiciones básicas para el desarrollo de la auditoría

2.2.1. Independencia y objetividad

2.2.2. Normas de Ética y Conducta

2.2.3. Preparación intelectual del Auditor

2.2.4. Capacitación continua

2.2.5. Cuidado profesional

2.2.6. Secreto profesional

2.2.7. Equipo de trabajo

2.3. Organización y desarrollo de la tarea

2.3.1. Etapas del proceso de auditoría

2.3.1.1. Planificación

2.3.1.2. Ejecución

2.3.1.3. Conclusión

2.4. Comunicación de los resultados de la Auditoría

2.4.1. Informe de auditoría. Concepto

2.4.2. Cualidades del informe de auditoría

2.4.3. Diferentes clases de informe de auditoría

2.4.4. Opinión del Auditado

2.4.5. Seguimiento de observaciones y recomendaciones

II.

Resolución N° 013/09 - SIGEP

III.

Bibliografía

2.1. Introducción

Sindicatura General de la Provincia / 2009

A la Sindicatura General de la Provincia, como Órgano Rector Normativo, de Supervisión y Coordinación del Sistema de Control Interno le compete el control interno y ejerce la auditoría interna de las jurisdicciones y entidades que componen el Poder Ejecutivo y los Organismos Descentralizados y Empresas, Sociedades y otros Entes Públicos que dependen del mismo.

De acuerdo al artículo 186 de la Ley N° 12.510 de Administración, Eficiencia y Control del Estado, son funciones de la Sindicatura General de la Provincia, entre otras, las siguientes:

-Dictar y aplicar normas de auditoría y control interno, debiendo compatibilizar y coordinar con el Tribunal de Cuentas de la Provincia, las materias controlables y los métodos a aplicar.

-Emitir y supervisar la aplicación de las normas a que refiere el inciso anterior, por parte de las jurisdicciones.

-Supervisar el adecuado funcionamiento del sistema de control interno, facilitando el desarrollo de las actividades del Tribunal de Cuentas de la Provincia.

En cumplimiento del citado precepto legal, la Sindicatura deberá emitir los lineamientos, procedimientos y métodos de trabajo que regulen el funcionamiento de la auditoría, homogeneizando criterios técnicos, sirviendo de guía para el personal y fortaleciendo el rol que cumple el auditor en el ámbito de la administración pública provincial.

Las Normas Mínimas de Auditoría Interna Gubernamental que integran el presente trabajo, pretenden alcanzar los objetivos enunciados. Las mismas se caracterizan por su flexibilidad y adaptabilidad a las condiciones cambiantes del ámbito de aplicación, permitiendo su continua actualización y constituyendo un elemento básico para ponderar la eficiencia y efectividad de la auditoría.

2.1.1. Competencia

Conforme a las atribuciones de la Ley N° 12.510 y el Decreto Reglamentario N° 0640/07, corresponde a la Sindicatura General de la Provincia como Órgano Rector

del Sistema de Control Interno del Poder Ejecutivo Provincial, el dictado de normas relativas a la auditoría interna gubernamental, así como su cumplimiento y supervisión de su observancia.

En cumplimiento de las funciones que son propias de la SIGEP es necesario definir, a través de normas específicas, la condición básica para el desarrollo de la auditoría interna, su ejecución y la elaboración de los informes que constituyen el producto de las acciones desarrolladas.

2.1.2. Ámbito de aplicación

Las Normas Mínimas de Auditoría Interna Gubernamental son prescriptivas y de aplicación obligatoria en el área de competencia de la SIGEP como Órgano Rector del Sistema de Control Interno del Poder Ejecutivo Provincial. En consecuencia son aplicables en los siguientes casos:

-En las auditorías que realice la Sindicatura General de la Provincia y sus Delegaciones y en las que lleven a cabo las Unidades de Auditoría Interna.

-En las auditorías que realicen las firmas privadas contratadas por la SIGEP, conforme lo dispone el art. 186 inc. g) del Decreto N° 640/07 reglamentario de la Ley N° 12.510.

2.1.3. Propósitos

Las presentes Normas emitidas por la SIGEP, tienen básicamente como propósitos:

-Orientar la actividad para el ejercicio de la Auditoría Interna Gubernamental a efectos que la misma se cumplimente respetando condiciones y pasos que ayuden a homogeneizar criterios y formular juicios razonablemente objetivos.

-Mejorar las prácticas y procedimientos técnicos aplicables.

-Contribuir a afianzar el concepto del rol del auditor y sus responsabilidades en el ejercicio de la Auditoría Gubernamental.

- Propender a la coordinación de las tareas entre los órganos del sistema de control.
- Fomentar y valorizar el empleo del criterio profesional, que deberá ser ejercido por el auditor atento a las circunstancias específicas de cada caso.

2.1.4. Auditoría Interna Gubernamental

2.1.4.1. Objetivos

Se pueden señalar como objetivos de la Auditoría Interna Gubernamental los siguientes:

- El adecuado funcionamiento de los Sistemas, en particular el de Control Interno y la eficacia de esos controles establecidos para prevenir, evitar y detectar la ocurrencia de presuntas irregularidades o desvíos en el cumplimiento de los objetivos.
- La correcta aplicación de la normativa vigente (leyes, decretos, resoluciones, disposiciones, reglamentos, manuales, etc.).
- La confiabilidad y utilidad de la información producida.
- La debida protección de los activos y demás recursos del Estado Provincial.
- La eficiencia operativa de la gestión.
- La detección y medición de riesgos en el desarrollo de la gestión.
- La evaluación del desempeño de los funcionarios del Estado, respecto del cumplimiento de las metas programadas y el grado en que se están logrando los resultados previstos.

Sindicatura General de la Provincia / 2009

2.2. Condiciones básicas para el desarrollo de la auditoría

2.2.1. Independencia y objetividad

La actividad del auditor debe ejecutarse manteniendo independencia de criterio respecto del auditado, desarrollando su trabajo con objetividad e imparcialidad en la formulación de los juicios incluidos en sus planes e informes.

El auditor debe tener independencia de criterio respecto del objeto de examen, libre de impedimentos personales internos y externos y de cualquier situación que se pudiera considerar incompatible con su función.

La independencia de criterio es la cualidad que otorga razonable confiabilidad a los juicios emitidos por el auditor, entendiendo que los mismos están fundados en elementos objetivos ya sea en el planeamiento, la programación y la ejecución así como en la elaboración de informes, exhibiendo el más alto nivel profesional al reunir, evaluar y comunicar información sobre la actividad o proceso a ser examinado y sin dejarse influir indebidamente por sus propios intereses o por otras personas.

El cumplimiento de esta condición excluye toda subjetividad en la formulación de la opinión profesional.

El auditor deberá considerar no solamente si es independiente y si las actividades propias de su función le permiten proceder de acuerdo a ello, sino también si existen motivos que pudieran dar lugar a que terceros cuestionen su independencia. Como impedimentos que pueden determinar conflictos de intereses reales o potenciales, se mencionan los siguientes:

-Parentesco cercano, por consanguinidad o afinidad con personas cuya información o actuación debe evaluar.

-Amistad íntima o enemistad pública o notoria con aquellos cuya actividad evalúa.
-Intereses económico-financieros con el ente en el cual actúa.

-Relaciones oficiales, profesionales o personales, directas o indirectas con los auditados.

-Prejuicios, favoritismos u hostilidades sobre decisiones o actos, impulsados por razones políticas o ideológicas.

- Intervención en tareas de auditoría en un área o sector donde el auditor se hubiese desempeñado en los últimos años como decisor u operador.

Este requisito de independencia es aplicable tanto para el auditor como para todos los integrantes del equipo de trabajo que interviene en la auditoría.

A su vez, los órganos que conforman el sistema de control interno establecerán los mecanismos adecuados que resguarden debidamente la independencia del auditor.

Se considerará que existen obstáculos graves para el desarrollo de la tarea de la Delegación o de la Unidad de Auditoría Interna cuando las autoridades de la jurisdicción o entidad coarten o intenten coartar la independencia de criterio o las actividades del Auditor Interno.

2.2.2. Normas de Ética y Conducta

Los principios éticos y una conducta ejemplar constituyen pilares básicos que deberán guiar la labor del auditor gubernamental.

Ello implica que en su desempeño profesional el auditor reunirá las necesarias cualidades de honestidad y vocación por el servicio público y atenderá el debido cumplimiento de las normas legales y profesionales vigentes.

2.2.3. Preparación intelectual del Auditor

El auditor deberá poseer las capacidades técnicas y cualidades personales que aseguren la adecuada conducción y ejecución de los trabajos de auditoría.

Esta condición refiere al conocimiento y experiencia que debe tener el auditor para desempeñar sus tareas conforme a la naturaleza, importancia y complejidad del cometido asignado, así como para seleccionar los métodos, técnicas y procedimientos que habrán de aplicarse en la auditoría.

2.2.4. Capacitación continua

El auditor debe perfeccionar sus conocimientos y otras actitudes específicas de su función, demostrando predisposición por mantener su competencia profesional permanentemente actualizada.

Dicha actualización refiere fundamentalmente a los avances en normas, procedimientos y técnicas de auditoría en general y particularmente a la auditoría interna.

2.2.5. Cuidado profesional

El auditor interno debe cumplir su trabajo con el debido cuidado y la pericia que se esperan de un profesional prudente y competente. El debido cuidado profesional no implica infalibilidad.

El debido cuidado profesional requiere que el auditor realice su trabajo considerando especialmente:

- El cumplimiento de las normas vigentes.
 - La importancia relativa y la significatividad de los asuntos que aborda (concepto de razonabilidad).
 - El alcance de la tarea y los procedimientos de auditoría, que se definirán en función a los objetivos y riesgos organizacionales apreciados.
 - El uso y aplicación de las especialidades técnicas requeridas según la complejidad de cada auditoría.
 - El análisis de la suficiencia, competencia y relevancia de las evidencias recogidas en el desarrollo de la labor.
 - Los riesgos de auditoría, que puedan derivar en una opinión equivocada por no haber detectado errores o irregularidades significativas.
 - La pertinencia y aplicabilidad de sus recomendaciones y conclusiones.
 - El costo de la auditoría con relación a los probables beneficios resultantes.
- Debido a las características propias de la realización de una auditoría, existe el riesgo de que algún ilícito o irregularidad pueda no descubrirse y en menor medida, algún error no sea detectado. El riesgo de detección está directamente relacionado con la actividad del auditor. El descubrimiento posterior de éstos, no significa en sí mismo fallas del auditor o falta de cuidado profesional, si es que en su tarea ha aplicado principios y procedimientos técnicamente aceptables y ajustados a las circunstancias en las que se desarrolló la auditoría.

La responsabilidad por la prevención y detección de ilícitos y errores recae en la autoridad superior de cada organismo, a través de un adecuado diseño, implementación y operación de su sistema de control interno. Un control interno eficaz reduce la probabilidad de errores o de ilícitos, aunque siempre existirá la posibilidad de que tales controles no actúen según lo diseñado o bien puedan no ser efectivos con relación a los hechos motivo de la auditoría.

2.2.6. Secreto profesional

El auditor deberá mantener absoluta reserva sobre toda la información que conozca como consecuencia de su trabajo específico, garantizando la estricta confidencialidad respecto del proceso y resultados de la auditoría.

Esto significa que no debe realizar comentarios acerca de los temas relacionados con su tarea como auditor hasta el momento de su debida exposición. Asimismo deberá poner el mayor cuidado en la custodia de la documentación propia y del ente, limitando o restringiendo estrictamente el acceso a la misma.

El secreto profesional es de cumplimiento esencial para que el trabajo del auditor sea confiable.

2.2.7. Equipo de trabajo

La conformación de equipos de trabajo interdisciplinarios resulta de fundamental importancia para permitir, con esa integración, la ejecución de auditorías en cualquiera de las jurisdicciones y/o entidades que forman la Administración Pública Provincial.

En la conformación de equipos se debe respetar la estructura piramidal vigente en el campo de la Auditoría.

2.3. Organización y desarrollo de la tarea

2.3.1. Etapas del proceso de auditoría

En el proceso de realización de una auditoría se distinguen tres etapas esenciales: planificación, ejecución y conclusión.

2.3.1.1. Planificación

La planificación constituye el primer paso para el cumplimiento de los objetivos de la auditoría. Su finalidad es determinar la forma en que se ha de orientar el trabajo a realizar, identificar las áreas críticas, los problemas potenciales, evaluar el nivel de riesgo y como consecuencia de ello seleccionar los procedimientos particulares a aplicar.

La planificación se elabora con el propósito de predeterminedar el enfoque de auditoría y la selección de los procedimientos a aplicar, complementando con el respectivo programa de trabajo.

Clases de planificación

- Anual: representa la definición en conjunto de las metas de control a alcanzar por la Sindicatura, las Delegaciones o las Unidades de Auditoría Interna, cada uno en el ámbito de su competencia, durante el período de un año.

- Individual: representa la elaboración de un plan y un programa de trabajo para cada auditoría a practicar y se subdivide en planificación global y planificación detallada. Las mismas definirán el objeto y el alcance de la tarea a desarrollar e identificarán los recursos y tiempo previstos para llevarlas a cabo.

La sistematización de las actividades o acciones, de los recursos humanos y del tiempo, constituye el Programa de Trabajo que se resume en un cuerpo orgánico y que debe ser documentado por escrito en una planilla o formulario.

Por último, tanto el plan de trabajo de cada auditoría así como su respectivo programa adquieren fundamental importancia para que el trabajo del auditor resulte eficaz, eficiente y económico. Además, se debe tener presente que los mismos podrán ser modificados en función de los nuevos acontecimientos que se produzcan durante el desarrollo de la tarea, que generen cambios en las condiciones imperantes.

2.3.1.2. Ejecución

Etapa en que se desarrolla el plan de auditoría, es decir se concretan los procedimientos predeterminados, a fin de obtener elementos de juicio válidos y suficientes que sustentarán la opinión del auditor.

Uno de los aspectos fundamentales de la etapa de ejecución es la supervisión y seguimiento del desarrollo de los planes elaborados y del trabajo de cada uno de los integrantes del equipo de auditoría, para que todos aquellos hallazgos que puedan afectar la opinión sean analizados, se resuelvan los obstáculos que surjan en la aplicación de los procedimientos seleccionados y, en definitiva, que se alcancen los objetivos fijados en cada auditoría.

El máximo responsable de la tarea de auditoría tendrá a su cargo tomar la decisión acerca de los procedimientos y técnicas más adecuadas según el objeto de la auditoría, debiendo determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de su ejecución así como la importancia de los riesgos involucrados. En todos los casos deberá gestionar eficazmente la actividad de auditoría interna para asegurar que añada valor a la organización, contribuyendo a la mejora de los procesos y al afianzamiento del control interno.

Los auditores internos deberán revisar las operaciones y programas para cerciorarse que los resultados sean acordes con los objetivos y las metas establecidas y consistentes con los de la organización.

Los elementos de juicio sobre los que se basa la tarea de auditoría no sólo surgen de la información suministrada por el ente, dado que también se pondera el conocimiento directo de la realidad, evaluando a la comunidad, quien es la receptora de los servicios prestados por cada organismo.

Entre los factores que se habrán de considerar para decidir cuáles son los procedimientos más apropiados se destacan:

- La importancia del área, sector, materia, etc., objeto del examen.
- El grado de confiabilidad de la información disponible.
- El conocimiento integral del funcionamiento de la jurisdicción o entidad a auditar

y su sistema de control interno.

Los procedimientos y técnicas de auditoría a aplicar a fin de obtener las evidencias necesarias para emitir opinión fundada permiten clasificar dos categorías de pruebas: de cumplimiento y sustantivas.

Pruebas de cumplimiento: proporcionan la evidencia necesaria para constatar que los controles internos existen y resultan eficientes; entre ellas se puede mencionar:

- Indagaciones al personal: consiste en obtener información importante, oralmente o por escrito para adquirir o actualizar conocimientos o recibir explicaciones de los funcionarios sobre ciertos temas.

- Verificación de documentación del sistema de control interno: incluye el examen de manuales de operación, organigramas, cursogramas y descripciones de tareas.

- Control del cumplimiento normativo: consiste en verificar el grado de cumplimiento de la normativa legal inherente a la actividad del ente.

- Observación de controles practicados: proporcionan la evidencia de que los controles existen, están en vigencia y operan de la forma esperada.

- Pruebas de reconstrucción: implica el relevamiento, observación y seguimiento de las transacciones o circuitos, confirmando las funciones de procesamiento realizadas y los controles aplicados.

Pruebas sustantivas: proporcionan evidencia directa sobre la confiabilidad e integridad de los datos que proporciona el sistema de información del ente.

- Procedimientos analíticos: implican el estudio y evaluación de la situación financiera utilizando comparaciones con otros datos relevantes (información no financiera, información de ejercicios anteriores, presupuesto y datos reales). Si las relaciones esperadas se mantienen, éstas proporcionan evidencia de que la información contable, financiera y presupuestaria representan razonablemente los hechos transaccionales.

- Verificación de documentos respaldatorios y registros contables: consiste en obtener y examinar la concordancia entre los registros contables y la documentación de respaldo.
- Observación física: consiste en la inspección o recuento de activos tangibles y la comparación de los resultados con los registros contables y financieros del ente.
- Obtención de confirmaciones de terceros ajenos al ente (circularización): consiste en obtener una manifestación de un hecho o una opinión de parte de un tercero independiente al ente pero involucrado con las operaciones del mismo.
- Comprobaciones matemáticas: Esto puede incluir operaciones como porcentajes, comprobación del total de una columna vertical de cifras, suma horizontal, etc.

Métodos complementarios a emplear

- Muestreo en el proceso de auditoría

Consiste en determinar una muestra considerada como adecuadamente representativa, que permita obtener conclusiones sobre los hallazgos o debilidades detectadas e inferir que el comportamiento de esa muestra es equivalente al comportamiento del universo.

Al llevar a cabo su trabajo el auditor obtiene evidencia confiable y suficiente que constituye una base razonable para la elaboración de su informe. Los procedimientos de auditoría que proporcionan esa evidencia muy difícilmente se apliquen a la totalidad de operaciones y hechos objeto de estudio, sino que se limitan a algunos de ellos mediante el proceso denominado "muestreo".

En general, en el trabajo de auditoría se pueden utilizar dos tipos básicos de muestreo:

- a criterio o juicio del auditor: selecciona una muestra que considera representativa, de modo tal de reunir elementos de juicio confiables y suficientes que le permitan ejecutar de manera eficiente su tarea.
- muestreo estadístico: mediante la aplicación de métodos matemáticos, el auditor cuantifica el tamaño mínimo de la muestra y sobre esa base, puede discernir acerca del

grado de incertidumbre o riesgo que resulta de examinar sólo una parte del universo.

El criterio profesional y la experiencia del auditor determinarán la combinación de procedimientos y técnicas más convenientes en función de los riesgos y otras circunstancias, con vistas a obtener las evidencias necesarias que le permitan sustentar sus conclusiones y opiniones de manera objetiva.

Tanto en un caso como en el otro, antes de resolver el método de selección a seguir, el auditor debe discernir el margen de error que considerará aceptable. Asimismo analizará los hechos particulares de mayor relevancia sea por su importe, su incidencia dentro del conjunto y por los riesgos asociados, y a esos los examinará en forma integral y exhaustiva.

El auditor debe ampliar razonablemente el tamaño de la muestra cuando los resultados obtenidos evidencien una cantidad de errores en mayor proporción a lo esperado o se adviertan irregularidades que denoten fallas importantes en el sistema de control interno.

Otros aspectos a considerar

Según se expresó, el auditor deberá poner especial cuidado en identificar las condiciones o circunstancias particulares que incrementen la posibilidad de que se produzcan errores o actividades irregulares. Entre otras se pueden citar:

- Debilidades detectadas en el sistema de control interno o incumplimiento de normas y procedimientos establecidos por el mismo.
- Cuestionamientos acerca de la autoridad y competencia del superior jerárquico.
- Operaciones y hechos excepcionales o poco usuales, de carácter relevante.
- Dificultades insalvables para obtener evidencia de auditoría apropiada y suficiente.

También pueden constituir indicadores válidos, entre otros, las operaciones no autorizadas o indebidamente conformadas, el incumplimiento de los controles establecidos, las cláusulas contractuales cuestionables o anormales, las diferencias significativas en los inventarios, etc. Ante circunstancias como las citadas, el audi-

tor deberá adoptar los procedimientos complementarios oportunos para realizar en forma eficiente la tarea, haciendo valer su criterio técnico, la experiencia en el tema y considerando el margen de probabilidad de que existan errores o anomalías voluntarias u ocasionales. La probabilidad de identificar la existencia de errores generalmente es más alta con relación a la detección de ilícitos, ya que éstos son acompañados por acciones dirigidas a ocultarlos.

En el desarrollo de su trabajo y ante la detección de indicios que permitan presumir la existencia de ilícitos, el auditor deberá:

- Prestar especial atención a toda situación que incremente el nivel de riesgos a que está expuesta la organización.
- Transmitir la información necesaria a los niveles de autoridad involucrados, de modo tal que les permita disponer las acciones correctivas efectivas, previa profundización de los procedimientos de auditoría.
- En determinadas circunstancias y con el propósito de no interferir con ciertas investigaciones que se están llevando a cabo, puede ser recomendable interrumpir o suspender todo o parte del trabajo de auditoría.

Dentro del procedimiento integral de auditoría también debe considerarse la posibilidad de utilizar entrevistas con personal del organismo para recabar datos o aclaraciones respecto de la documentación suministrada por el mismo. También podría utilizarse, en determinados casos, la entrevista con receptores o prestatarios de determinados servicios con la finalidad de completar la información sobre la gestión del organismo.

Los procedimientos enunciados pueden ser modificados, reemplazados por otros alternativos o suprimidos, atendiendo a las circunstancias de cada situación. En estos casos, el auditor deberá demostrar que el procedimiento habitual no fue aplicable o que, a pesar de la adaptaciones efectuadas, no pudo obtener elementos de juicio válidos y suficientes.

Evidencia

La evidencia de auditoría es el elemento de juicio que obtiene el auditor como

resultado de las pruebas que realiza y sirve para fundamentar sus opiniones, observaciones y recomendaciones.

El auditor debe obtener evidencia suficiente, competente y relevante mediante la aplicación de pruebas de control y procedimientos sustantivos que le permitan fundamentar, razonablemente, los juicios y conclusiones que formule en relación con el objeto de la auditoría.

Los detalles de la evidencia y la forma en que se obtuvo, se exponen en los papeles de trabajo.

Características de la evidencia

Suficiencia: Se refiere a la cantidad de evidencia que debe reunir el auditor. La evidencia es suficiente cuando el riesgo de auditoría queda restringido a un nivel bajo. La evidencia en respaldo de los hallazgos de auditoría debe ser suficiente, para ello se requiere que los papeles de trabajo sean claros y comprensibles.

Competencia: Para que la evidencia sea competente debe ser válida y confiable. El auditor deberá considerar si existen razones para dudar de la integridad y validez de la evidencia y en caso que así sea, deberá obtener evidencia adicional o revelar la situación en el informe de auditoría.

A efectos de determinar si una evidencia es competente, se deberán considerar los siguientes criterios:

- la obtenida de fuentes independientes es más confiable que la proporcionada por el propio organismo auditado;
- la que se obtiene mediante el examen directo, observación o inspección ocular, es más confiable que la recogida en forma indirecta;
- los documentos originales otorgan mayor confiabilidad que las copias;
- la que se obtiene cuando el sistema de control interno es eficiente, es más confiable que la obtenida cuando dicho sistema es inapropiado, deficiente o inexistente;

- la testimonial que se obtiene cuando los informantes pueden expresarse sin condicionamientos, es más confiable que la recibida en circunstancias comprometidas.

Relevancia: Refiere a la relación que existe entre la evidencia y el uso que se le puede dar.

La información utilizada para explicar o refutar un hecho será relevante si guarda una relación lógica y directa con el mismo y es importante para poder demostrarlo.

Clasificación de la evidencia

La evidencia de auditoría puede ser obtenida de los sistemas del ente, de la documentación respaldatoria de las diferentes gestiones, del personal que pertenece a la organización y de otros terceros relacionados.

Según sea la fuente de obtención de evidencia, ésta puede ser:

- De control: es la que otorga al auditor la seguridad que los controles en los cuales planeó confiar, existen y han operado efectivamente durante el período examinado. Esta evidencia permite modificar o reducir el alcance de la evidencia sustantiva, que de otro modo debería obtenerse.

- Sustantiva: proporciona prueba directa sobre la validez de las transacciones y la información producida por el ente. Sirve para evaluar el sistema de control interno y el análisis de la gestión del auditado.

Según sus características, la evidencia se clasifica en:

- Física: es la obtenida mediante inspección u observación directa de actividades, bienes, actos o procesos. Deben documentarse mediante memorandos, fotografías, gráficos, cuadros, etc.

- Documental: proviene de información contenida en contratos, facturas, registros contables, expedientes, etc.

- Testimonial: es resultante de la información proporcionada por las personas que

tienen conocimiento del tema objeto de auditoría, dentro y fuera de la entidad. Comprenden a las declaraciones hechas en el curso de investigaciones, indagaciones o entrevistas. Las declaraciones que sean importantes para la auditoría deberán corroborarse, siempre que sea posible, mediante evidencia adicional.

- Analítica: comprende cálculos, comparaciones, razonamiento, estudio de índices y tendencias, investigación de variaciones y de transacciones habituales o no.

- Informática: incluye a la contenida en soportes informáticos, programas y aplicaciones utilizados por el auditado.

Cuando la información procesada por medios electrónicos constituya una parte importante de la auditoría y su confiabilidad sea esencial para cumplir los objetivos del examen, el auditor deberá cerciorarse de la validez de esa información, para lo cual podrá realizar una revisión de los controles generales de los sistemas computarizados o bien practicar pruebas adicionales o emplear otros procedimientos que estime adecuados.

Documentación de la tarea. Papeles de trabajo.

Las evidencias respaldatorias de la labor efectuada por el auditor y las conclusiones alcanzadas, debidamente registradas y ordenadas, constituyen el conjunto de los papeles de trabajo.

En la realización de su trabajo el auditor va pasando por diversas etapas y en cada una de ellas necesita respaldar su actuación con documentos que refieran a la labor desarrollada. El conjunto de tales documentos son los papeles de trabajo, que contendrán las constancias necesarias para fundamentar los hallazgos, opiniones y conclusiones expresadas en los informes.

No hay nada que sustituya a los papeles de trabajo debidamente organizados, para una comprensión adecuada de los objetivos de la auditoría, las razones por las cuales se emprende determinada tarea y la forma en que esa tarea contribuirá al cumplimiento de los citados objetivos. Además, juegan un rol muy importante a la hora de dilucidar cuestiones litigiosas.

La confección de los papeles de trabajo debe ser muy detallada para que se en-

tienda claramente su propósito, la fuente y estar apropiadamente organizada para proporcionar un claro nexo entre el trabajo de campo y la opinión del auditor contenida en el informe.

Propósitos

Se pueden mencionar entre los principales:

- Documentar la información que respalda la tarea realizada.
- Proporcionar evidencia del trabajo realizado y constituir el soporte de las observaciones, conclusiones y recomendaciones incluidas en los informes de auditoría.
- Facilitar al auditor a ejecutar, revisar y supervisar el trabajo de auditoría y proporcionar evidencia de dichas funciones.
- Ayudar a los miembros del equipo de trabajo a adoptar una estructura ordenada y uniforme de su tarea.

Requisitos

Los papeles de trabajo deben observar determinados requisitos para cumplir con la importante función que se les asigna:

- Ser suficientemente claros, comprensibles, detallados y completos, para que un auditor experimentado pueda fundamentar en ellos, sus conclusiones y recomendaciones, sin requerir explicaciones complementarias.
- Legibles y ordenados, pues de lo contrario podrían perder su valor como evidencia.
- Contener información pertinente y relevante, esto es, limitarse a los asuntos importantes.

Los papeles de trabajo suelen estar conformados no solamente por papeles propiamente impresos, sino también por archivos informáticos generados por distintos sistemas de computación.

Características

Deben ser claros de modo tal que resulten entendibles a cualquier tercero idóneo en la materia, completos para que no se requieran informaciones complementarias, y concisos evitando la inclusión de información excesiva o innecesaria, privilegiando la calidad e intentando limitar su cantidad. Deberán contener exclusivamente información pertinente y relevante para el cumplimiento de los propósitos de la auditoría.

Formalidades

Para la confección de los papeles de trabajo, se deberá tener en cuenta las siguientes formalidades:

- Símbolos o marcas que identifican tareas: Los papeles y legajos de trabajo son susceptibles de normalización a través del empleo de técnicas apropiadas (uso de tildes comunes, marcas o notas, referencias, índices, etc.).

Se acostumbra y es altamente recomendable, utilizar símbolos, que adecuadamente explicados en cuanto a su significado, identifiquen determinadas tareas del auditor. Los símbolos o marcas más comunes se denominan tildes, aunque esto no impide el uso de cualquier otro símbolo, en la medida que su comprensión sea rápida.

- Codificación: Los papeles de trabajo deberán identificarse de manera unívoca a través de un sistema de codificación llevado en forma homogénea que, al mismo tiempo, permita el ordenamiento dentro de los legajos, facilite su manejo, individualización y localización.

En todos los papeles de trabajo debe constar la fecha de confección y la identificación de quién los elaboró, así como de quién supervisó el trabajo.

Archivo

El archivo de los papeles de trabajo se hará sobre una base razonablemente sistemática y se agruparán en legajos o carpetas, clasificándolos en permanentes y corrientes. Asimismo se deberán archivar conjuntamente con los informes que respaldan.

Los legajos permanentes contendrán todos aquéllos documentos que, por sus características, podrán ser consultados durante la ejecución de cualquier auditoría que se realice en un ente.

Los legajos corrientes incluyen los programas de trabajo con el detalle de los procedimientos a aplicar a una auditoría en particular y los papeles de trabajo elaborados durante la misma. Contienen todas las evidencias relacionadas con la ejecución del proyecto de auditoría y que no correspondan ser incluidas en el legajo permanente.

Propiedad

Los papeles de trabajo son propiedad de la entidad a la que pertenecen los auditores que los confeccionaron. El auditor cautelará la integridad de los papeles de trabajo, debiendo asegurar el carácter secreto de la información contenida en los mismos y que sólo sean accesibles a personas autorizadas.

Conservación

El plazo para la conservación de los papeles de trabajo será el que fijen las normas legales y profesionales, pero en ningún caso podrá ser inferior a diez (10) años.

2.3.1.3. Conclusión

Es la etapa en la que se evalúan las evidencias obtenidas durante la ejecución de la auditoría, permitiendo formar un juicio u opinión que se materializa en el respectivo informe y se complementa con el necesario seguimiento de las acciones posteriores del sector auditado, con el propósito de verificar la corrección de los desvíos detectados y el cumplimiento de las recomendaciones emitidas.

Corresponde aclarar que los límites de cada etapa no son excluyentes, dado que si bien la planificación tiene por finalidad establecer los procedimientos de auditoría que se aplicarán durante los exámenes que se realicen, las pruebas reunidas pueden determinar la necesidad de modificar el plan inicialmente diseñado, cambiando el alcance de los controles a realizar o el tipo de pruebas a obtener en el futuro.

2.4. Comunicación de los resultados de la Auditoría

2.4.1. Informe de auditoría. Concepto

El informe es el medio a través del cual el auditor comunica el resultado final de cada auditoría, exponiendo sus observaciones, recomendaciones y conclusiones.

Constituye el último paso de todo el proceso de auditoría, debiendo realizarse en forma escrita y con la firma del auditor interviniente.

La importancia de la auditoría se mide por la calidad de sus observaciones, conclusiones y recomendaciones, e indirectamente por el logro de que las primeras sean subsanadas y generen la correspondiente modificación de conductas. Por tal motivo, es imprescindible que los informes se preparen con la prontitud necesaria para que los comentarios, observaciones o recomendaciones lleguen con oportunidad al destinatario y le permitan actuar en consecuencia.

2.4.2. Cualidades del informe de auditoría

El informe debe elaborarse teniendo en cuenta los siguientes aspectos:

- Importancia del contenido: debe contener juicios fundamentados en las evidencias obtenidas con el objeto de brindar suficiente información acerca de los desvíos o deficiencias más importantes que justifiquen su inclusión y faciliten la atención de los funcionarios a los que va dirigido, debiendo evitarse los temas de menor importancia.
- Oportunidad del informe: para lograr la mayor utilidad, el informe debe emitirse sin retraso a fin de permitir una rápida acción correctiva; por tal motivo es importante el cumplimiento de las fechas programadas para las distintas fases de la auditoría.
- Completo y suficiente: el informe debe contener todos los aspectos comprendidos y resultantes de la labor de auditoría, brindando la información necesaria para la adecuada interpretación de los temas tratados.
- Utilidad: debe aportar todos los elementos que posibiliten generar una acción constructiva, ayudar al auditado y a la organización y conducir a la obtención de las mejoras que resulten necesarias.

- **Objetividad:** Se obtiene brindando información real, libre de distorsión e imparcial, evitando exagerar o enfatizar en los aspectos evaluados como deficientes. Las observaciones y conclusiones del informe deben estar sustentadas por evidencia válida y suficiente, que conste en los papeles de trabajo.

- **Calidad convincente:** los resultados de la auditoría deberán responder a los objetivos planteados y se fundamentarán en los hechos expuestos.

Asimismo, los datos contenidos en el informe deben ser suficientes para convencer a los lectores de la importancia de las observaciones, la conveniencia de aceptar las recomendaciones y la razonabilidad de las conclusiones. El auditor debe estar preparado para dar pruebas concretas de todas y cada una de las manifestaciones contenidas en su informe.

- **Claridad y simplicidad:** el informe debe ser preparado en un lenguaje sencillo y fácilmente entendible, desprovisto de tecnicismos, tratando los temas en forma concreta y concisa, y con un ordenamiento lógico.

2.4.3. Diferentes clases de informe de auditoría

Los informes de auditoría pueden clasificarse desde diferentes puntos de vista: Según su contenido:

- **Informe Ejecutivo, Breve o Resumido:** su objetivo es el de comunicar y alertar a las máximas autoridades las principales observaciones derivadas de la labor. Este debe preceder al Informe Analítico, y contendrá una exposición clara, breve y concreta de las observaciones y recomendaciones más relevantes, y la síntesis con la conclusión final a la que se haya arribado al cabo de las tareas de auditoría.

- **Informe Analítico o Extenso:** es un informe amplio que describe el objetivo de la auditoría, el alcance de la tarea, las limitaciones de dicho alcance, en el caso de existir, y el marco de referencia. Asimismo se incluirá detalladamente cada una de las observaciones surgidas de la labor desarrollada, las recomendaciones o sugerencias para subsanar las mismas y la conclusión o manifestación final resultante de las tareas llevadas a cabo por el auditor.

Según su alcance:

- Informes Parciales: representa una porción o parte de acuerdo al objeto de la auditoría en el avance del trabajo, que le permite al usuario tener una visión preliminar a una fecha determinada. La sumatoria de informes parciales determinará el contenido del informe integral.
- Informes Finales o Integrales: representa el resultado final como reporte de una auditoría. Puede surgir de la sumatoria de informes parciales o definitivamente de una sola vez como un todo.

Según los aspectos auditados o tipos de auditoría:

- Informe de Auditoría del Control Interno: tiene por objeto examinar y evaluar la calidad y suficiencia de los controles establecidos por el ente para lograr su mejor funcionamiento. El auditor deberá formarse opinión e informar acerca de la razonabilidad de tales controles, dando cuenta de los apartamientos observados, que deberán ser subsanados por las autoridades del ente auditado, recomendando las propuestas y sugiriendo los métodos de corrección de las deficiencias.
- Informe de Gestión: contiene el examen sistemático de los comportamientos sustantivos relacionados con la eficacia, eficiencia y economía de las operaciones en el conjunto de una organización, o en una función, programa, proceso o segmento de la actividad pública. Procura proporcionar una base para mejorar la asignación y el manejo de los recursos por parte del sector público, llevando a cabo una administración más racional de los mismos. Su alcance también incluye el análisis de la calidad de los bienes y servicios producidos, la satisfacción del destinatario, así como la forma en que se cumplieron los diversos tipos de responsabilidades.

2.4.4. Opinión del Auditado

Es la respuesta fundamentada de los funcionarios responsables de la entidad auditada, sobre los hallazgos y recomendaciones emitidos por el auditor, los que evaluados por la propia organización serán aceptados o rechazados, indicando además las acciones correctivas previstas.

2.4.5. Seguimiento de observaciones y recomendaciones

El auditor debe vigilar el cumplimiento de las instrucciones impartidas por las autoridades superiores encargadas de solucionar las falencias expuestas como hallazgos en los informes de auditoría.

Si bien el auditor no es responsable de adoptar las medidas conducentes a superar las deficiencias detectadas, su actuación propenderá a modificar conductas y apoyar la mejora de la gestión, lo cual se verifica a través de un seguimiento efectivo de las recomendaciones expuestas en los informes emitidos.

Ello se llevará a cabo mediante la constatación de la adopción de medidas adecuadas en oportunidad de una nueva auditoría que realice o bien por pruebas selectivas, conforme la importancia de los temas de que se trate.

La autoridad responsable del sector auditado debe mantenerse informada del estado de corrección de las observaciones; si no aceptara las recomendaciones y decidiera no ordenar la adopción de medidas correctivas que se aconseja en el informe, el auditor debe procurar obtener fundamento documentado de tal decisión. En esa circunstancia se evaluará si se deja constancia del cuestionamiento u objeción planteado, en un nuevo informe de auditoría.

Tomará la precaución de mantener en carpeta las recomendaciones no aceptadas por el responsable del organismo, área o sector, junto con las evidencias de su seguimiento.

Normas Mínimas de Auditoría Interna Gubernamental

Aprobadas por Resolución
N° 013/09 - SIGEP



PROVINCIA DE SANTA FE
Sindicatura General de Provincia



RESOLUCIÓN Nº 013/09

SANTA FE, "Cuna de la Constitución Nacional", 18 de diciembre de 2009.

VISTO:

El Expediente Nº 11121-0000344-1 del Registro del Sistema de Información de Expedientes (S.I.E.), mediante el cual la Gerencia de Área de Normativa y Capacitación eleva para su consideración y aprobación el proyecto de "Normas Mínimas de Auditoría Interna Gubernamental" y;

CONSIDERANDO:

Que la Ley Nº 12.510 de "Administración, Eficiencia y Control del Estado" en su Título V – Capítulo I - artículo 181, crea la Sindicatura General de la Provincia (SIGEP), como el órgano de control interno del Poder Ejecutivo Provincial;

Que el artículo 183 de la citada ley establece que a la Sindicatura General de la Provincia "le compete el control interno y ejerce la auditoría interna de las jurisdicciones y entidades que componen el Poder Ejecutivo y los Organismos Descentralizados y Empresas, Sociedades y Otros Entes Públicos que dependan del mismo";

Que en el artículo 186 inc. a) de la Ley Nº 12.510 se determina que es función de la SIGEP, en su carácter de órgano rector del sistema de control interno, la emisión y supervisión de la aplicación de las normas de auditoría interna;

Que la mencionada norma dispone que es función de la SIGEP "formular directamente a las jurisdicciones o entidades sujetas a su control, recomendaciones tendientes a asegurar el adecuado cumplimiento normativo, la correcta aplicación de los procedimientos de auditoría interna y de los principios de economía, eficiencia y eficacia";

Que en la preparación de las normas se han tomado en cuenta las emitidas por otros órganos nacionales e internacionales y la doctrina especializada en la materia;

Que atento lo dispone el artículo 255 de la Ley Nº 12.510 la implementación del sistema de control interno se llevará a cabo mediante un proceso gradual;



PROVINCIA DE SANTA FE
Sindicatura General de la Provincia

Que ha tomado debida intervención la Gerencia de Asuntos Legales;

Que la presente se dicta en uso de las atribuciones otorgadas al Síndico General de la Provincia por el artículo 190 inc. a) de la Ley N° 12.510.

POR ELLO:

EL SINDICO GENERAL DE LA PROVINCIA

R E S U E L V E:

ARTICULO 1º: Aprobar las “Normas Mínimas de Auditoría Interna Gubernamental” que como Anexo forman parte de la presente.

ARTICULO 2º: Las “Normas Mínimas de Auditoría Interna Gubernamental” serán de aplicación en las auditorías que realice la Sindicatura General de la Provincia, sus Delegaciones y las Unidades de Auditoría Interna en las jurisdicciones y entidades que componen el Poder Ejecutivo Provincial y los Organismos Descentralizados y Empresas, Sociedades y Otros Entes Públicos que dependan del mismo.

ARTICULO 3º: Regístrese, comuníquese y archívese.

Fdo.
C.P. Carina B. Aragona – Síndico General de la Provincia

Bibliografía

Normas de Auditoría Interna Gubernamental

Resolución N° 152/2002. - Sindicatura General de la Nación.

Resolución Técnica N°7 - Normas de Auditoría

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.

Ley N°24.156 Ley de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional

Ley N°12.510 de Administración, Eficiencia y Control del Estado

Manual de Auditoría Interna

Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Sindicatura General de la Ciudad

Normas de Auditoría Interna Gubernamental

Sindicatura General de la Provincia de Salta

Normas de Auditoría Gubernamental

Contraloría General de los Estados Unidos (Accountability Integrity Reliability-G.A.O.)

Auditoría

Slosse-Gordicz y Gamondés. Ediciones La Ley. 2006