

Secretariado Permanente de Tribunales de
Cuentas de la República Argentina

Institutos de Estudios Técnicos e Investigaciones
(I.E.T.E.I.)

Manual de Normas Técnicas
de Fiscalización de
la Hacienda Pública

**Manual de Normas Técnicas
de Fiscalización de
la Hacienda Pública**

- Normas de Auditoría Externa para el Sector Público
- Normas de Auditoría sobre el control de los Ingresos Públicos
- Normas de Auditoría Informática
- Normas de Auditoría Jurídica y Normas de Administración de la Auditoría Jurídica
- Normas de Auditoría de Obras Públicas

INDICE

INDICE	2
Introducción	3
Recomendaciones para la Aplicación de las Normas de Auditoría Externa para el Sector Público	4
Normas de Auditoría Externa para el Sector Público	7
Normas de Auditoría en General	7
Normas sobre Auditoría Externa de Información Contable	8
Normas de Auditoría sobre el Control de los Ingresos Públicos	18
Normas y procedimientos de auditoría	19
Normas de Auditoría Informática	22
Procedimientos de Auditoría Informática	22
Administración de la Auditoría Informática	31
Normas de Auditoría Jurídica y Normas de Administración de la Auditoría Jurídica	33
Procedimientos de Auditoría Jurídica	33
Administración de la Auditoría Jurídica	39
Normas de Auditoría Externa de la Obra Pública	42
1- Parte General	42
11- Parte Especifica de la Auditoría de Obras Públicas	43
III - Normas Sobre Informes	49

Introducción

En diversas ocasiones, se ha planteado la inquietud de como lograr unificar las Normas Técnicas de Fiscalización de la Hacienda Pública.

A partir de esta premisa, resulta auspicioso el trabajo desarrollado por los distintos talleres del I.E.T.E.I. que han demostrado su preocupación por el tema, integrados por prestigiosos y reconocidos profesionales especialistas y estudiosos de la problemática del control público.

El manual que se propone, trata de unificar en un cuerpo normalizado técnicas y procedimientos de auditoría posibles de aplicar en los controles gubernamentales. Es necesario destacar su carácter meramente enunciativo de Normas Técnicas que podría ser aplicado puramente o como una guía para facilitar las tareas de control externo público.

Para la lectura del "Manual", es necesario efectuar las siguientes consideraciones:

- > La única Norma aprobada por el Secretariado Permanente de Tribunales de Cuentas, refiere a las Normas de Auditoría Externa para el Sector Público;
- > Las demás, fueron puestas a disposición de los distintos tribunales del país.

En una primera aproximación para la elaboración del presente manual, es imperioso señalar los inconvenientes con que se tropieza para producir cambios en la gestión estatal, como son los que derivarían de llevar una iniciativa de unificación como la antes mencionada, principalmente por las diferencias de enfoques y criterios que presentan las legislaciones y reglamentaciones vigentes en el Gobierno Nacional, y en los Estados Provinciales y Municipales en materia de fiscalización pública; por las resistencias al cambio; por la rigidez emergente del carácter legal - formal con que se maneja la hacienda pública; por las cuestiones relacionadas con las autonomías estatales; por las controversias políticas que casi siempre se entremezclan cuando se trata de temas referidos a las normas del Estado, aún cuando esos temas fueren fundamentalmente de naturaleza científico - técnica y otras veces intereses sectoriales difíciles de explicar.

Sin embargo, ante ese panorama aparentemente complicado, existen algunos puntos en los que al menos profesionalmente podemos coincidir, tales como:

- > El Estado, en cualquiera de sus niveles (nacional, provincial o municipal) puede ser considerado y tipificado como una "persona única" y de la misma naturaleza en cuanto a las necesidades y requerimientos en materia de normas de fiscalización, difiriendo solamente en tamaño, complejidad, volumen de fondos presupuestarios, y otros por lo que resulta posible pensar que se pueden convenir normas de aplicación general para fiscalizar la gestión de todo el Estado.
- > La hacienda pública posee características propias que la diferencian de la privada; si bien es cierto que existen parámetros comunes.
- > La existencia dispersa, insuficiente o inadecuada y con marcadas diferencias en cuanto

Por último, y para que la fiscalización de la hacienda pública opere de conformidad con el mandato constitucional y legal asignado a los Tribunales de Cuentas, es *necesario dotarlo* de los recursos materiales y humanos para su funcionamiento; en especial, este último altamente calificado y en permanente capacitación.

Recomendaciones para la Aplicación de las Normas de Auditoria Externa para el Sector Público

ASPECTOS TECNICOS:

Teniendo presente que:

Las normas de auditorías que rigen para los profesionales en Ciencias Económicas, adaptadas al ámbito de aplicación de la Administración Pública, son consideradas una herramienta idónea a insertar en los sistemas de control de los Tribunales de Cuentas de la República Argentina.

Para los Tribunales de Cuentas, controlar implica tener la potestad de prevenir y corregir irregularidades, aprobar o desaprobar las cuentas de los Entes Públicos, formular observaciones a los Funcionarios y cuentadantes, y juzgar las conductas administrativas; **sin** perjuicio de que, cuando las Normas lo habiliten, informe sobre la gestión.

Auditar implica emitir informes, certificaciones, dictámenes o recomendaciones. Las Normas que para tal caso deben aplicarse están referidas al ejercicio de la auditoria externa de informes contables. En este caso la meta es emitir un informe mediante el cual el profesional expresa su opinión o declara que se abstiene de ello, sobre la información que contienen dichos estados.

En resumen, los Tribunales de Cuentas persiguen objetivos y metas más amplias que las referidas a las de auditorias de información contable.

Es necesario:

Definir un modelo que oriente y fundamente la operativa de los Tribunales de Cuentas, que "cierre" tanto del punto de vista conceptual como práctico.

Para lograr dicho paradigma, el plan de trabajo debe seguir los siguientes lineamientos:

- 1) Definición de objetivos y metas de los Tribunales de Cuentas, a la luz de las respectivas Constituciones Provinciales y Leyes Orgánicas.
- 2) Definición de una estrategia operativa que oriente y fundamente el accionar del fiscal o auditor, que debe efectuar el control fijando objetivos particulares en función de la realidad imperante en cada ente y de las novedades que se produzcan, pero a la vez en un orden dirigido a alcanzar el horizonte operativo mencionado ut-supra (punto 1).
- 3) Insertar al SISTEMA DE CONTROL, que surja estructurado de 1) y 2), las normas de auditorias propuestas por la Comisión de Trabajo de "Normas de Auditoria".

ASPECTOS POLÍTICOS - INSTITUCIONALES

- 1) Los Miembros y Funcionarios de los Tribunales de Cuentas por obligación funcional, profesional y ciudadana orgánicamente y en representación de dichos entes, deben ocupar el estado de incumbencia insoslayable que les compete en el ámbito de los poderes del Estado y, en especial, de las Legislaturas Provinciales, en la elaboración de las normas de fondo que rijan las actividades del Sector Público, en particular, las referidas a la Administración Financiera y control interno del Estado.
- 2) La inserción profesional en los distintos foros, entidades universitarias y profesionales, para participar en las áreas concernientes al Sector Público a nivel científico técnico, constituye en deber ineludible para los miembros y funcionarios de los Tribunales de Cuentas, debido a la especificidad de la materia en la cual están especializados; ya que todos los sectores de la sociedad potencialmente pueden emitir opiniones sobre el sector público, susceptibles de traducirse en normas de aplicación obligatoria.
- 3) Para que el control funcione de conformidad con el mandato Constitucional y/o Legal asignado a los Tribunales de Cuentas, es necesario dotarlo de los recursos humanos y materiales para su funcionamiento. En especial, elemento humano altamente calificado; lo cual implica capacitación especializada y continua dentro de una rutina planificada.

1 - MARCO REFERENCIAL

Los Tribunales de Cuentas son poseedores, por imperio de la Constitución y la Ley, de la atribución de Control de la Hacienda Pública. Para ello, poseen facultades, realizan actos y cumplen funciones, que son indelegables. Poseen Jurisdicción exclusiva/excluyente en el orden administrativo (que no la tienen otros órganos, entes o personas) en materia del juicio de cuentas y del juicio administrativo de responsabilidad.

La auditoria, que es.. una herramienta del control y para la cual la profesión de Ciencias Económicas ha elaborado normas técnicas, también constituye una herramienta válida para la Hacienda Pública, a través de la cual los funcionarios públicos que se desempeñan en los órganos Superiores de Control ejercerán las atribuciones y facultades de control otorgadas por la Constitución y la Ley.

Por sus características, la Hacienda Pública:

- es persona de derecho público.
- es de erogación o consumo,
- es dependiente por la integración de sus órganos (el poder esta repartido y asignado a personas distintas),
- debe satisfacer necesidades publicas, etc.

En consecuencia, necesita contar con Normas Técnicas propias.

Las Normas de Auditoría una vez adaptadas deben insertarse en los sistemas de control de los Tribunales de Cuentas.

II - POSTULADOS BÁSICOS

- a) En la Hacienda Pública, la tarea de auditoria no tiene como culminación del trabajo técnico-profesional, la elaboración de un informe, sino que en cualquier instancia del desarrollo de la tarea de control partir de la emisión del informe, se habiliten los mecanismos, las atribuciones y las facultades propias del órgano de control (aprobación o desaprobación de las cuentas, observaciones, reparos, juicio de cuentas o juicio administrativo de responsabilidad).
- b) Los profesionales en Ciencias Económicas de los Tribunales de Cuentas asumen responsabilidades, en su doble carácter de agentes Públicos y Profesionales debiendo respetar las normas legales, reglamentarias y profesionales que sean pertinentes.
- c) Todas las actividades de control que realicen los Tribunales de Cuentas deben estar necesariamente enmarcadas dentro del ámbito de competencia que les asignen las disposiciones legales.
- d) Los Tribunales de Cuentas deben contribuir al perfeccionamiento de las técnicas que se apliquen para controlar la validez de las medidas utilizadas para evaluar los rendimientos.

Normas de Auditoría Externa para el Sector Público

Título I **Normas de Auditoría en General**

Capítulo I **Condiciones Básicas para el Ejercicio de la Auditoría**

- Artículo 1: Los Tribunales de Cuentas y sus auditores deben ser independientes del ente objeto de control.
- Artículo 2: Los Tribunales de Cuentas en el ejercicio del mandato institucional de control de las cuentas públicas deben disponer de recursos suficientes para cumplir con sus obligaciones en forma adecuada.
- Artículo 3: Los Tribunales de Cuentas deberán asegurar las condiciones para que sus auditores, en el desarrollo de sus tareas, procedan con debido cuidado profesional.
- Artículo 4: Los Tribunales de Cuentas son responsables de implementar programas de estudios cuyos contenidos sean compatibles con las exigencias de actualización y perfeccionamiento, garantizado, con ello, que los auditores cumplan con los requisitos de una educación permanente.

Capítulo II **Normas para el desarrollo de la Auditoría**

- Artículo 5: Los Tribunales de Cuentas deben planificar las actividades de control por representar ésta la condición fundamental para el logro de los objetivos propuestos. El auditor debe planificar sus tareas en función de tales objetivos.
- Artículo 6: El auditor, a través del desarrollo de sus tareas, debe reunir elementos de juicio válidos y suficientes que constituyen la razón de la opinión profesional que manifiesta en su informe, destacando las observaciones y recomendaciones correspondientes.
- Artículo 7: La relación costo beneficio de las tareas de auditoría, debe estar sujeta a los objetivos que el Tribunal de Cuentas, como Órgano de Control se ha propuesto lograr.

Capítulo III **Normas sobre Informes**

- Artículo 8: El informe del auditor debe ser escrito, producto de las tareas desarrolladas, fundamentado en los papeles de trabajo y bastarse a sí mismo.
- Artículo 9: El auditor debe conservar los papeles durante el plazo que prescribe la legislación vigente, por constituir estos la prueba de las tareas desarrolladas.

Artículo 10: El auditor debe manifestar @,. os papeles de trabajo la descripción de las tareas desarrolladas, datos y antecedentes que por su propia actividad hubiere relevado o bien recepcionado de terceros.

Artículo 11: El informe del auditor debe comunicar a los usuarios de tal contenido, con claridad y precisión, eliminando todo comentario o dato trivial.

Artículo 12: El auditor en el contenido del informe debe identificar los objetivos propuestos y las tareas desarrolladas durante el examen del sistema administrativo-contable, expresando opinión de los resultados logrados.

Título 11

Normas sobre Auditoría Externa de Información Contable

Capítulo 1

Condición Básica para el Ejercicio de la Auditoría

Independencia

Artículo 13: El auditor gubernamental debe tener independencia con relación al ente al que se refiere la información contable.

Falta de Independencia

Artículo 14: El auditor gubernamental no es independiente en los siguientes casos:

Inc. 1. - Cuando fuere cónyuge o pariente por consanguinidad, en línea recta o colateral hasta el cuarto grado inclusive, o por afinidad hasta el segundo grado, o mantener amistad íntima o enemistad manifiesta, o intereses significativos, con algunos de los funcionarios del ente, responsables de la materia objeto de la auditoría.

Inc. 2. - Cuando tuviere intereses en el ente o los hubiera tenido en el ejercicio al que se refiere la información contable objeto de la auditoría.

Inc. 3.- Cuando existiera otra causa que a juicio del funcionario o a-ente del propio Tribunal de Cuentas le imposibilite actuar con independencia de criterio y discernimiento.

Alcance de las Incompatibilidades

Artículo 15: Los requisitos de independencia son de aplicación tanto para el auditor gubernamental que emite su informe, como para todos los integrantes del equipo de trabajo que intervienen en esa auditoría, ya fueren estos profesionales en ciencias económicas, o en otras disciplinas o no profesionales.

Capítulo 11

Normas para el desarrollo de la Auditoría

Artículo 16: A través del desarrollo de la tarea, el auditor gubernamental debe reunir elementos de juicios válidos y suficientes, que respalden su informe relativo a lo siguiente:

- Inc. 1'.- Auditoría realizada para determinar la razonabilidad de la información contable presentada y la legalidad de la percepción e inversión de los fondos públicos.
- Inc. 2'.- La revisión limitada de la Información contable correspondiente a períodos intermedios, con el alcance necesario para determinar la razonabilidad de la información contable presentada y la legalidad de la percepción e inversión de los fondos públicos referidas a estos períodos.
- Inc. 3'.- Situaciones de hecho o comprobaciones especiales que no requieren la emisión de un juicio técnico (certificación).
- Inc. 4'.- Investigaciones especiales.
- Inc. 5'.- Cumplimiento de planes, programas y objetivos, y el desempeño económico y eficiente de la gestión.
- Inc. 6'.- Las recomendaciones a formular.

Auditoría de Información Contable

Artículo 17: Para reunir los elementos de juicios válidos y suficientes que le permitan emitir su opinión sobre la información contable de un ente, el auditor gubernamental debe desarrollar su tarea siguiendo los pasos que se detallan a continuación:

- a) Obtener un conocimiento apropiado de la estructura del ente, sus operaciones y sistemas, las Normas legales que le son aplicables y características propias de sus actividades.
- b) Identificar el objeto del examen (los informes contables, las afirmaciones que los constituyen - existencia, pertenencia al ente, integridad, valuación y exposición - o lo que debieran contener).
- c) Evaluar la significación de lo que se debe examinar, teniendo en cuenta su naturaleza, la importancia de los posibles errores o irregularidades y el riesgo involucrado.
- d) Planificar en forma adecuada el trabajo de auditoría, teniendo en cuenta la finalidad del examen, el informe a emitir, las características del ente cuya información contable será objeto de la auditoría (naturaleza, envergadura y otros elementos) y las circunstancias particulares del caso. La planificación debe incluir la selección de los procedimientos a aplicar, su alcance, su distribución en el tiempo y la determinación de si han de ser realizados por el auditor gubernamental o por sus colaboradores. La planificación se debe formalizar por escrito y, dependiendo de la importancia del ente, debe comprender programas de trabajo detallados.
- e) Reunir los elementos de juicios válidos y suficientes que permitan respaldar su informe a través de la aplicación de los siguientes procedimientos de auditoría:
 - 1.- Evaluación de las actividades de control de los sistemas que son pertinentes a su revisión, siempre que, con relación a su tarea, el auditor decida depositar confianza en tales actividades. Esta evaluación es conveniente que se desarrolle en la primera etapa porque sirve de base para perfeccionar la planificación en cuanto a la naturaleza, extensión y oportunidad de las pruebas de auditoría a aplicar. El desarrollo de este procedimiento implica cumplir los siguientes pasos:
 - 1.1. Relevar las actividades formales de control de los sistemas que son pertinentes a su revisión.
 - 1.2. Comprobar que esas actividades formales de control de los sistemas se aplican en la práctica.

- 1.3. Evaluar las actividades reales de control de los sistemas comparándolas con las que considere razonables en las circunstancias, para determinar los puntos débiles.
 - 1.4. Determinar el efecto de la evaluación mencionada sobre la planificación de modo de replantear, en su caso, la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría seleccionados previamente.
 - 1.5. Emitir, en su caso, un informe con las observaciones recogidas durante el desarrollo de la tarea y las sugerencias para el mejoramiento de las actividades de control de los sistemas examinados.
- 2.- Cotejo de los informes contables con los registros de contabilidad.
 - 3.- Revisión de la correlación entre registros y entre éstos y la correspondiente documentación comprobatoria.
 - 4.- Verificación de formalidades legales.
 - 5.- Inspecciones oculares (por ejemplo: arqueos de caja, documentos e inversiones; observación de inventarlos físicos; observación de la existencia de bienes de uso).
 - 6.- Obtención de confirmaciones directas de terceros (por ejemplo: bancos, clientes, proveedores, asesores legales).
 - 7.- Comprobaciones matemáticas.
 - 8.- Revisiones conceptuales.
 - 9.- Comprobación de la información relacionada.
 - 10- Comprobaciones globales de razonabilidad (por ejemplo: análisis de razones y tendencias, análisis comparativo, investigación de fluctuaciones de significación).
 - 11- Examen de documentos importantes (por ejemplo: estatutos, pliegos de condiciones de contrataciones, contratos, actas, escrituras, y similares).
 - 12.- Preguntas a funcionarios y empleados del ente.
 13. - Obtención de una confirmación escrita de la Dirección del ente de las explicaciones e informaciones suministradas.

Los procedimientos usuales enunciados pueden ser modificados, reemplazados por otros alternativos o suprimidos, atendiendo a las circunstancias de cada situación. En estos casos, el auditor gubernamental 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 juicios válidos y suficientes.

Los procedimientos enunciados, en cuanto fueran de aplicación, deben ser utilizados además en la revisión de operaciones o de hechos posteriores a la fecha del cierre de los informes contables objeto de la auditoría, para verificar en qué medida pudieron afectarlos.

En la aplicación de los procedimientos de auditoría, al auditor gubernamental debe tener en cuenta que puede actuar sobre bases selectivas, determinadas según su criterio exclusivamente o apoyándolo con el uso de métodos estadísticos.

Controlar la ejecución de lo planificado con el fin de verificar el cumplimiento de los objetivos fijados y, en su caso, realizar en forma oportuna las modificaciones necesarias a la programación. Con tal propósito, el auditor gubernamental debe efectuar una revisión cuidadosa del trabajo de sus

colaboradores a medida que se vaya desarrollando y una vez que ha sido completado.

- g) Evaluar la validez y suficiencia de los elementos de juicio examinados para respaldar el juicio del auditor gubernamental sobre las afirmaciones particulares contenidas en los informes contables. Para ello, el auditor, utilizando su criterio profesional debe hacer lo siguiente:
 - 1. Considerar su naturaleza y la forma en que se obtuvieron.
 - 2. Considerar la importancia relativa de lo examinado en su relación con el conjunto
 - 3. Estimar el grado de riesgo inherente que depende, en buena parte, del grado de seguridad que ofrezcan las actividades de control de los sistemas involucrados.
- h) Sobre la base de los elementos de juicio obtenidos, el auditor gubernamental, debe formarse una opinión acerca de la razonabilidad de la información contable en su conjunto, de acuerdo con las normas contables profesionales, y sobre la legalidad de la percepción e inversión de los fondos públicos, de acuerdo con las normas legales vigentes.
- i) Emitir su informe teniendo en cuenta las disposiciones legales, reglamentarias y profesionales que fueran de aplicación.

Revisión Limitada de Informes Contables de Períodos Intermedios

Artículo 18: Para obtener elementos de juicio válidos y suficientes que respalden el informe relativo a la revisión limitada de informes contables de periodos Intermedios, de alcance necesario para emitir una opinión sobre la razonabilidad de la información contable presentada y la legalidad de la percepción e inversión de los fondos públicos, el auditor gubernamental debe desarrollar su tarea aplicando las etapas de proceso de formación del juicio detalladas en la norma del art. 17, en cuanto fueren de aplicación. En este caso debe los cuales se requiere ese informe. Pudiendo tener en cuenta las finalidades específicas para aplicar en este caso además los siguientes procedimientos de auditoría: La revisión comparativa de los informes contables en su relación con las del último cierre del ejercicio, con las de periodos intermedios anteriores y con de periodos intermedios similares de ejercicios anteriores. Los comentarios con los funcionarios del ente al que corresponden los informes contables objeto de auditoría, acerca de los aspectos importantes que pudieran afectar a la información contenida en dichos informes.

Certificación

Artículo 19: Para emitir una certificación, el auditor gubernamental debe obtener elementos de juicios válidos y suficientes que respalden las aseveraciones que aquella incluya e intervenir la documentación pertinente.

Investigaciones Especiales

Artículo 20: Para obtener elementos de juicios validos y suficientes que respalden el informe relativo a las investigaciones especiales, el auditor gubernamental debe desarrollar su tarea aplicando las etapas del proceso de formación del juicio del auditor detalladas en la norma del art. 17 en cuanto fueren de aplicación. En tal caso, debe tener en cuenta las finalidades específicas para las cuales se requiera este informe.

Cumplimiento de Planes, Programas y Objetivos

Artículo 21: Para obtener elementos de juicios válidos y suficientes que respalden el informe sobre el cumplimiento de economía y eficiencia, y, el cumplimiento de planes y programas predeterminados para el ente, el auditor gubernamental debe desarrollar su tarea siguiendo los pasos detallados en la norma del art. 17, en cuanto fueren de aplicación, teniendo en cuenta que la información básica a utilizar en este caso son: planes, programas, información gerencial del ente, standars, indicadores económicos y legales además de la información contable y documental en este caso debe tener en cuenta las finalidades específicas para las cuales se requiere este informe que apunta a:

Economía y eficiencia:

- 1.- Determinar si , el ente adquiere, protege y usa sus recursos humanos y físicos de manera económica y eficiente.
- 2.- Establecer las causas de inesciencia y de prácticas antieconómicas.
- 3.- Verificar el cumplimiento del marco legal relacionado con los aspectos de economía y eficiencia

Cumplimiento de los planes y programas:

- 1- Medir el grado de obtención de las metas en ellos establecidas
- 2- Medir la efectividad de las organizaciones, programas, planes, funciones y actividades
- 3- Verificar el cumplimiento del marco legal de los programas y planes.

Papeles de Trabajo

Artículo 22: Los programas escritos con la indicación de su cumplimiento y las evidencias tenidas por el auditor gubernamental en el desarrollo de su tarea, constituyen el conjunto de sus papeles de trabajo.

Artículo 23: Los papeles de trabajo deben contener lo siguiente:

- 1- La descripción de la tarea realizada y fecha de elaboración.
- 2- Los datos y los antecedentes gubernamentales recogidos durante el desarrollo de las tareas, ya se trate de aquellos que el auditor hubiera preparado o hubiera recibido de terceros.
- 3- Las conclusiones sobre el examen de cada rubro o área y las conclusiones finales o generales del trabajo.

Artículo 24: Los papeles de trabajo formaran parte del legajo correspondiente al ente auditado y se consideraran propiedad del Tribunal de Cuentas, debiendo ser conservados por el plazo que prescriba la legislación vigente: los papeles de trabajo, la copia de los informes emitidos y en su caso, la copia de los informes contables objeto de la auditoria, firmada por el representante legal del ente al que correspondan.

Artículo 25: Los informes del auditor deben cumplir con los requisitos o características que correspondan a toda información, cumplimentando lo dispuesto por el Título 1, Capítulo 111.

Artículo 26: En todos los informes del auditor, las opiniones del profesional deben quedar claramente separadas de cualquier otro tipo de información.

Artículo 27: Los informes del auditor se clasifican del siguiente modo:

- 1- Informe final
- 2- Informes parciales
- 3- Informes sobre las actividades de control de los sistemas examinados
- 4- Certificación
- 5- Otros informes específicos

Informe Final

Artículo 28: Informe final es el que emite el auditor, producto del trabajo de auditoría desarrollado, en el cual da a conocer su opinión profesional respecto de la información objeto de la auditoría.

Informe Parcial

Artículo 29: El informe parcial es el que emite el auditor producto del trabajo de auditoría desarrollado, para expresar su opinión, respecto a sólo una parte de la información objeto de la auditoría. Debiendo hacer referencia a éste en el Informe Final.

Contenido del Informe Final o Parcial

Artículo 30: El contenido de los informes tendrá, como mínimo, los siguientes requisitos:

1. Título
2. Destinatario
3. Identificación del objeto de la auditoría
4. Alcance del trabajo de auditoría. El informe debe contener una manifestación acerca de si el examen de desarrolló, o no de acuerdo con las normas de auditoría para el sector público
5. Aclaraciones previas al dictamen
6. Dictamen fundado en las normas vigentes
7. Recomendaciones
8. Lugar y fecha de emisión
9. Firma del auditor
10. Anexos

Títulos

Artículo 31: El título es "Informe del Auditor"

Destinatario

Artículo 32: El informe debe estar dirigido a las autoridades superiores del auditor, para su resolución pertinente.

Identificación del Objeto de la Auditoría

Artículo 33: Se debe identificar con claridad y precisión el objeto de la auditoría, la denominación del ente auditado y el período que abarca el análisis.

Alcance del Trabajo de Auditoría

Artículo 34: El informe debe contener una manifestación acerca de si el examen se desarrollo o no de acuerdo con las normas de auditoría vigente para el sector público.

Artículo 35: Si existieran limitaciones al alcance de la tarea de auditoria que imposibilitaran la emisión de una opinión fundada o implicaran salvedades a ésta, aquellas deben ser *expuestas* en el apartado denominado “*Alcance del Trabajo de Auditoria*”.

Tales limitaciones deben indicar los procedimientos y pruebas que no pudieron ser aplicados en su caso, señalando lo siguiente:

1. Si la restricción ha sido impuesta por el ente controlado.
2. Si la restricción es consecuencia de otras circunstancias.
3. Si parte del trabajo de auditoria se apoya en la tarea realizada por otro auditor independiente. Esta limitación al alcance será optativa. Si no se incluye, se presume que el auditor principal asume la responsabilidad sobre la totalidad de la información contable, objeto de la auditoria.

Artículo 36: Cuando un procedimiento usual (de la norma del artículo 17 inc. c) se hubiese modificado, sustituido por otro alternativo o suprimido y el auditor hubiera obtenido la evidencia valida y suficiente para sustentar adecuadamente su juicio, no es necesario dejar constancia en el apartado "Alcance del Trabajo de Auditoría" del procedimiento omitido.

Aclaraciones Especiales Previas al Dictamen

Artículo 37: Cuando a juicio del auditor que emite el informe, fuera necesario formular aclaraciones especiales que permitan interpretar en forma mas adecuada la información, dichas aclaraciones debe exponerlas en un apartado específico previo a aquél en que incluya dictamen.

Artículo 38: La exposición en Notas a los Estados Contables de las aclaraciones mencionadas, cuando ello sea pertinente, excusa al auditor de incluirlas en su informe, pero debe indicar tal situación y remitirse a la nota respectiva.

Artículo 39: El auditor Gubernamental no debe incluir en este apartado manifestaciones que en realidad representaron salvedades o excepciones que no reciban el tratamiento correspondiente en el párrafo del' dictamen.

Dictamen

Artículo 40: En este apartado el auditor debe exponer su opinión, o abstenerse explícitamente de emitirla, acerca de la razonabilidad de la información contable examinada, de acuerdo con las normas legales que resulten de aplicación y/o normas contables profesionales vigentes.

Dictamen Favorable Sin Salvedades

Artículo 41: Cuando hubiera realizado su examen de acuerdo con estas normas el auditor debe opinar favorablemente, siempre que pueda manifestar que la información objeto de la auditoría presenta razonablemente la situación de la que se trata, con las normas legales vigentes en la materia para el organismo auditado o de acuerdo a normas contables profesionales cuando éstas le fueran aplicables.

Dictamen Favorable con Salvedades

Artículo 42. El dictamen favorable puede ser acotado con limitaciones que se denominan indistintamente "salvedades" o "excepciones". Las salvedades se cumplen cuando se trata e montos o aspectos que por su significación, no justifican que el auditor debe emitir un dictamen adverso o abstenerse de opinar sobre la información contable objeto de la auditoría

Artículo 43: Al expresar su salvedad ya fuera esta determinada o indeterminada, el auditor debe dejar constancia de la razón de su existencia y de la información adicional correspondiente.

Artículo 44: Las salvedades determinadas son aquellas originadas en discrepancias respecto de la aplicación de las normas contables profesionales (de valuación o de exposición) y/o legales vigentes utilizadas para preparar y presentar la información contable objeto de la auditoría. Cuando correspondiera, debe dejar constancia de las partidas y montos involucrados.

Artículo 45: Las salvedades determinadas son aquellas originadas en la carencia de juicios validos y suficientes para poder emitir una opinión fundada sobre una parte de la información contable examinada. En estos casos, el auditor debe expresar si su salvedad obedece a las limitaciones en el alcance de la tarea o a la sujeción de una parte o de toda la información contable a hechos futuros cuya concreción no pudiera ser evaluada en forma razonable.

Artículo 46: No es necesario que el auditor haga referencia a que la información se presente en forma uniforme respecto del ejercicio anterior. La ausencia de la salvedad indica que se ha cumplido con esa característica de la información y solo corresponde referirse a ella cuando hubiera sido violada, a través de la enunciación de la excepción.

Artículo 47: La redacción de la salvedad por falta de uniformidad, con respecto a las pautas o los criterios contables utilizados en el ejercicio anterior, debe contener una descripción clara del cambio, de las razones que lo motivan y de sus efectos cuantitativos. Asimismo, el auditor debe manifestar si está o no de acuerdo con el cambio realizado.

Artículo 48: Cuando la información a que se refiere la salvedad o excepción estuviera contenida en las notas a la información contable, se debe aplicar la norma del artículo 36.

Dictamen Adverso

Artículo 49: El auditor debe emitir un dictamen adverso cuando, como consecuencia de haber realizado su examen de acuerdo con estas normas de auditoría para el Sector Público, toma conocimiento de uno o más problemas que implican salvedades al dictamen de tal magnitud e Importancia que no justifican la emisión de una opinión con salvedades.

Artículo 50: En este caso, el auditor debe expresar que la información contable no está de acuerdo con las normas contables profesionales y/o legales vigentes en la materia, explicando las razones que avalan su opinión (generalmente en un párrafo previo ubicado en el apartado "Aclaraciones previas al dictamen").

Abstención de Opinión

Artículo 51: El auditor se debe abstener de emitir su opinión cuando no ha obtenido elementos de juicios válidos y suficientes para poder expedirse sobre la información contable en su conjunto. La necesidad de emitir un informe con abstención de opinión fundada, puede originarse en lo siguiente:

1. Limitaciones importantes en el alcance de la auditoría.
2. Sujeción de una parte o de toda la información contable a hechos futuros, cuya concreción no pudiera evaluarse en forma razonable y cuya significación potencial no admita la emisión de una opinión con salvedad indeterminada.

Artículo 52: La abstención de emitir una opinión puede ser aplicada a toda la información examinada o a una parte de ella.

Artículo 53: El auditor debe indicar en su informe, en los apartados pertinentes (alcance del trabajo de auditoría o aclaraciones previas al dictamen) las razones que justifican la abstención de opinión.

Opinión Parcial

Artículo 54: El auditor que hubiera emitido un dictamen adverso sobre la información en su conjunto, podrá emitir una opinión parcial sobre algunos aspectos de dicha información, siempre que ocurra lo siguiente:

- 1- Considere que esta opinión es de utilidad para los interesados en el informe.
- 2- El alcance de su trabajo, medido con respecto a la significación de los rubros parciales sobre los que dictamina, fuera suficientemente importante en conjunto.

Artículo 55: La opinión parcial debe ser redactada cuidadosamente para evitar que se cree una confusión en los interesados en el informe con respecto al juicio adverso sobre la información en conjunto.

Recomendación

Artículo 56: El auditor debe incluir en su informe en los casos que considere necesario, recomendaciones para prevenir y corregir irregularidades y para mejorar la economía y eficiencia en la administración del ente auditado.

Fecha en que se concluyó el Examen

Artículo 57: Deberá hacerse mención a la fecha en que se hubiera concluido el trabajo de auditoría en dependencias de la organización a la que corresponde la información examinada. Esta fecha limita la responsabilidad del auditor y en consecuencia del Tribunal de Cuentas, en cuanto al conocimiento de hechos ocurridos con posterioridad a la misma.

Lugar y Fecha de Emisión

Artículo 58: El lugar y fecha serán los de emisión y firma del informe.

Artículo 59: El informe llevar la firma del auditor, con la aclaración de su nombre y apellido completo, cargo y título profesional.

Forma de Presentación

Artículo 60: El auditor debe presentar su informe por separado o adjunto a la información contable objeto de la auditoría. En las fojas que contuvieran la información contable examinada deben estar firmadas por el auditor e inicialadas por este con las prescripciones de las normas.

Artículo 61: El informe sobre el funcionamiento de los controles de los sistemas examinados, en los casos que se emitiera, es conveniente que incluya lo siguiente:

1. El alcance de la tarea realizada, indicando si se ha efectuado solamente en su relación con la auditoría de la información contable (y por lo tanto tiene limitaciones inherentes a su objeto principal), o bien si se originó en un estudio especial sobre los sistemas examinados.
2. Las faltas de cumplimiento de las funciones de control de los sistemas establecidos por el ente.
3. Las debilidades detectadas en las funciones de control de los sistemas y sus efectos.
4. Las urgencias para la corrección de las debilidades detectadas.
5. La opinión del auditor sobre los temas tratados.

Certificación

Artículo 62: La certificación se aplica a ciertas situaciones de hecho o comprobaciones especiales, a través de la constatación de los registros contables y otra documentación de respaldo y sin que las manifestaciones del contador público al respecto representen la emisión de un juicio técnico acerca de lo que se certifica.

Artículo 63: la certificación contendrá:

1. Título: Certificación (con el aditamento que fuera necesario)
2. Destinatario
3. Detalle de lo que se certifica
4. Alcance de la tarea realizada
5. Manifestación o aseveración del Contador Público
6. Lugar y fecha de emisión
7. Firma del contador público

Informes Especiales

Artículo 64: Los informes especiales se rigen, en cuanto fuera de aplicación, por las normas anteriores. En cada caso se deben tener en cuenta las finalidades específicas para las cuales se requieren estos informes.

Normas de Auditoría sobre el Control de los Ingresos Públicos

En los últimos tiempos ha habido sucesivos pronunciamientos respecto a la indiscutible necesidad de que los Tribunales de Cuentas se dediquen al control de ingresos con la misma intensidad con que controlan los gastos.

Así, este tema fue tratado en oportunidad de llevarse a cabo el "III Congreso Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores", celebrado en Río de Janeiro en 1959 y por el "VIII INCOSAI" efectuado en Madrid en el año 1974, siendo también abordado en el "VI Congreso Latinoamericano de Entidades Fiscalizadoras Superiores - VI CLADEFS-", Guatemala - noviembre 1981, a través de los cuales se arribó a las siguientes conclusiones:

- 1- Las Entidades Fiscalizadoras Superiores deberían contemplar, dentro de sus atribuciones, la más amplia fiscalización de los ingresos, concediéndoles la misma importancia que al control de las operaciones de gastos.
- 2- El control que se ejerce sobre los ingresos públicos tiene que comprender tanto los aspectos de la legalidad del recaudo como de la eficacia y eficiencia con que operan las administraciones responsables de su estimación, determinación y percepción
- 3- Debe existir una adecuada distribución de funciones entre los órganos responsables de la administración de los ingresos y los que tienen a su cargo el control interno y externo, al mismo tiempo que debe intensificarse la colaboración inter-institucional entre los mismos.

Como premisa básica para lograr este objetivo se ha consensuado en reconocer que se debe inducir a los organismos intervinientes en la percepción y registración de recursos para que adopten los recaudos pertinentes con destino a implementar un mecanismo de Conciliación Automática. -El resultado de la aplicación de los mismos debería redundar en brindar información contable en tiempo real.

Mediante el presente trabajo, se adhiere a la opinión de instalar el Control de los Ingresos en el ámbito de los Tribunales de Cuentas, se propone:

A.- Sistema de Rendición de Recursos provenientes de la recaudación de impuestos Provinciales y de la Coparticipación de origen Nacional.-

B.- Proyectos de normas y procedimientos de auditoría específicos aplicables, fijando pautas para que el control de los mismos culmine con el fallo de la Cuenta General del Ejercicio.-

Por otra parte, del estudio de las Normas legales sobre el particular, se definió al titular de la Administración Provincial de Impuestos (en adelante A.P.I.) como sujeto responsable de rendir cuenta documentada del total percibido en concepto de recaudación de impuestos.

En el diseño del sistema se pensó en subdividir la rendición en dos etapas:

- una periódica previa: a fin de llevar adelante un seguimiento permanente de carácter financiero.
- Una anual: que permita evaluar la gestión en su totalidad, y así, a partir de la rendición, aplicar procedimientos de control tendientes a obtener elementos de juicio válidos y suficientes para evaluar la razonabilidad de las cifras expuestas en los mismos.

Finalmente, con esta evaluación, y luego de cumplir las etapas previstas por el propio Tribunal, se procederá a la aprobación o no de la rendición.

Cabe destacar que, dentro de las partes del sistema se acompaña un Proyecto de Resolución, con lo que se le da a la propuesta un marco legal adecuado

Asimismo se reitera que se han reproducido los esquemas generales, la non-nativa aplicable y todo otro concepto que resulte de utilidad al lector para la comprensión del desarrollo de la presente etapa del proyecto.

La intención de este equipo de trabajo - como se manifestara - es realizar una contribución para el análisis de las posibles alternativas a utilizar para la Rendición de la Recaudación. Pretendiendo aportar una metodología absolutamente perfectible, y abierta a cuanta modificación sea necesaria cuando las circunstancias lo requieran, y con el objeto de incorporar en un futuro a la totalidad de los Ingresos Provinciales (tasas, tarifas, etc.).

Normas y procedimientos de auditoría

1. Objetivo

Recomendar la aplicación y adaptación de normas y procedimientos de Auditoría específicos aplicables a la determinación y cobro de impuestos, tanto en lo relativo a la evaluación del Control Interno, como a pruebas sustantivas previamente definidas según las áreas de riesgos representativas de la gestión de ingresos públicos.

11. Entes o Sujetos Intervinientes

- Contribuyentes, Agentes de Retención, de Información, ejecutores fiscales.
- Servicio de Información Territorial:
 - > Catastro
 - > Valuación
- Organismo de Administración Provincial de Impuestos.-
- Empresa o ente distribuidor de la emisión y/o formularlos para la determinación impositivo.
- Banco o entidades recaudadoras y/o agente financiero.
- Tesoro Provincial.
- Contaduría General de la Provincia.
- Sectores de análisis' económico, planeamiento, estadísticas, etc.

111. Marco regulatorio

- Constituciones Provinciales
- Leyes de Contabilidad Pública Provinciales
- Leyes de Presupuesto Provinciales
- Leyes Orgánicas de los Tribunales de Cuentas
- Leyes Orgánicas de Organismos de Administración Tributaria
- Convenios con agentes financieros
- Otras Normativas o reglamentaciones

IV. Características de la gestión

- Impuestos de Emisión
- Impuestos de Autoliquidación
- Valores Fiscales
- Recursos Nacionales Coparticipables

V. Áreas de Riesgos o sensitivas de la gestión de ingresos provinciales

Sistemas de Información:

- Base de Datos Catastro
- Base de Datos de Contribuyentes
- Base de Datos de Recaudación
- Base de datos de Contaduría General de la Provincia o ente similar

Gestión financiera:

- Agentes de Retención
- Cobro por agente Financiero

Administración Tributaria:

- Emisión
- Exenciones
- Regímenes de Promoción, Emergencias
 - Regímenes de presentación espontánea y Facilidades de pago
 - Convenios de Pago. Liquidaciones especiales
 - Compensaciones. Devoluciones.

Gestión Fiscalizadora:

- Cobro judicial, extrajudicial, Ejecuciones Fiscales
- Fiscalización Externa
- Fiscalización Interna;

Sistema Contable y de Tesorería

VI. Evaluación del Control Interno

Análisis Sistema Control Interno

En una primera instancia verificar que los organismos Intervinientes en el proceso de recaudación hayan logrado implementar un sistema de conciliación automática, y organizado en cada uno de ellos y en forma integral, un sistema de control interno con objetivos de eficiencia.-

La evaluación de la estructura de los controles internos es un componente “**sine quanon**” de la planificación y examen a cargo del auditor.-

Normas de Auditoría Informática

Titulo 1 **Procedimientos de Auditoría Informática**

1- Objetivos y Metas:

La Auditoría de Informática tiene asignados, básicamente, los siguientes objetivos y metas:

1. Objetivos.-

- 1.1. Efectuar auditorías de ámbitos, sistemas, datos e información, computarizados, de cualquier tipo y finalidad, en:
 - a) Los entes que manejen fondos públicos; y
 - b) Las empresas que provean servicios de computación a los entes que manejen fondos públicos, sobre las cuales el Tribunal de Cuentas tenga jurisdicción y competencia;
- 1.2. Asistir a los Fiscales y Auditores del Tribunal de Cuentas, en materia de auditoría de ámbitos, sistemas, datos e información, computadorizados, de cualquier tipo y finalidad.

2. Metas:

La Auditoría Informática, como servicio de apoyo especializado, se integra tanto a la "Operativa de Control" como a la "Operativa Jurisdiccional" del Tribunal de Cuentas; con la finalidad de aportar información para retroalimentar los sistemas controlados - a efectos de mejorar la economía, eficiencia y eficacia y prevenir o corregir irregularidades - y elementos probatorios.

11 - Normas Éticas y Técnicas, de Carácter General:

1. Condición básica:

- 1.1. Independencia: El Auditor y sus colaboradores deben tener independencia con relación al ente objeto de la Auditoría. Ello implica una actitud mental objetiva, que debe apoyarse en la convicción íntima de poseer independencia de criterio.
- 1.2. Falta de independencia: El Auditor y sus colaboradores, no son independientes -debiendo abstenerse de actuar- en los siguientes casos:
 - a) Cuando fuera cónyuge pariente por consanguinidad, en línea recta o colateral hasta el cuarto grado inclusive, o por afinidad hasta el segundo grado, de alguno de los responsables de rendir cuentas del ente bajo examen;
 - b) Cuando en el año fiscal a examinar o un período de hasta cuatro años anteriores al mismo, hubiera estado en relación de dependencia o haya tenido algún tipo de vinculación profesional, empresarial, administrativa, etc.- respecto del ente auditado; y
 - e) Cuando existiera otra causa que, a juicio del funcionario o agente o del propio Tribunal de Cuentas, le imposibilite actuar con independencia de criterio.

2. Reglas básicas-

- 2.1. El Auditor y su equipo de colaboradores deben actuar con responsabilidad, idoneidad y corrección, reflejar las Normas más elevadas de moralidad, honradez y dignidad; ser disciplinados y mantener absoluta confidencialidad sobre los sistemas e información

- examinada y los papeles de trabajo, más allá de las actuaciones que deriven del cumplimiento de sus funciones y de las normas vigentes.
- 2.2. En todo momento, el Auditor debe ejercer la función de asesoramiento a los funcionarios y cuentadantes -a través del Fiscal que tenga asignado el control del ente respectivo-, sin perjuicio de proponer que el Tribunal de Cuentas adopte las medidas necesarias para prevenir corregir cualquier irregularidad.
 - 2.3. El Auditor es responsable de la elección cuidadosa de los procedimientos de auditoría, precisando su alcance y oportunidad, así como de la efectiva aplicación de lo programado. En particular no debe omitir procedimiento alguno que le permita obtener evidencias, teniendo presente los objetivos y metas fijados en cada caso.
 - 2.4. En la ejecución de las auditorías deben priorizarse los aspectos de fondo - relacionados con la integridad del patrimonio público y la eficiencia administrativa -, teniendo presente además que el principio de legalidad - cumplimiento de las normas vigentes - es esencial en la administración pública.
 - 2.5. En los casos que sea posible - de acuerdo con la naturaleza del objeto del examen - el Auditor puede aplicar procedimientos sobre bases selectivas. Para ello, debe apoyarse en los resultados de la evaluación del control interno de los entes respectivos.
 - 2.6. A través del desarrollo de la tarea, el Auditor debe obtener elementos de juicio válidos, pertinentes y suficientes que permitan informar fundadamente sobre el objeto del examen.
 - 2.7. Las actas e informes del Auditor deben cumplir con los requisitos o características que corresponden a toda información.
En especial, se deben evitar vocablos o expresiones ambiguas o que pudieran inducir a error a los interesados.
Las observaciones del Auditor deben tener vida propia - poder interpretarse sin recurrir a otros elementos - ser claras, precisas y surgir de elementos de juicio válidos, pertinentes y suficientes.
Las opiniones del Auditor deben quedar claramente separadas de cualquier otro tipo de información.
 - 2.8. Cuando de las verificaciones realizadas por el Auditor surjan irregularidades que, a su criterio, sea necesario ponerlas en conocimiento, o formular denuncia, ante la Justicia, con su informe en forma inmediata deberá comunicar a las autoridades jerárquicas proponiendo que se efectúen las actuaciones pertinentes.
 - 2.9. El Auditor debe conservar por un plazo no menor de seis años los papeles de trabajo que, juntamente con las actas e informes, constituyen la prueba del desarrollo de la tarea, siempre que no corresponda su a-regado a un expediente.

III - Marco de Actuación: Funciones y Elementos Vinculados a la Administración de los Recursos Informáticos:

El Auditor deberá tener siempre presente -como visión integral y marco de referencia para fijar los enfoques, criterios y naturaleza del control en función de los objetivos del examen que se definan en cada auditoría, así como para interpretar los efectos que sobre el conjunto puedan tener observaciones individuales o sobre aspectos parciales - las funciones y ni elementos básicos que caracterizan un ámbito computarizado, conformado tanto por el área de sistemas (centro de cómputos) como por las áreas usuarias, que se describen a continuación.

1. Actividades de control interno:

- 1.1. Medidas disuasivas: buscan impedir errores, omisiones abusos, siniestros y violaciones al secreto, previo a las operaciones de entrada de datos.

- 1.2. Medidas preventivas: actúan concomitantemente con el ingreso de datos, rechazando los inválidos y obligando a su corrección, previo al procesamiento definitivo.
- 1.3. Medidas detectivas: advierten sobre errores ocurridos, pudiendo el sistema corregir el problema.
- 1.4. Medidas correctivas: comprenden aquellas acciones que permiten a un sistema recuperar en el menos tiempo posible su capacidad de procesamientos y brindar la información necesaria.

2. Controles Internos necesarios

2.1. Para los recursos afectados:

a) Medios físicos y soporte

Objetivos

- Asegurar que se detecten las fallas en el funcionamiento de los equipos, dispositivos de comunicación y soporte Lógico de base y de aplicación.
- Asegurar la protección física, el adecuado manejo y acceso al equipo.

Controles

- Dispositivos y programas incorporados en los medios físicos y soportes lógicos como, por ejemplo, rutinas de detección y corrección de errores de memoria.
- Mecanismo para la detección y corrección de errores de transmisión y procedimientos de reconstrucción de transacciones cuya transmisión no fue exitosa.
- Procedimientos de verificación de los cálculos que ejecutan los programas de aplicación.
- Técnicas de cifrado en los casos de transmisión de información crítica (cajeros automáticos, etc.).
- Dispositivos automáticos para detectar y combatir incendios.
- Mecanismos para apertura de puertas con ingreso de contraseñas o tarjetas con banda magnética para el control de acceso a la sala del computador.

b) Documentación

Objetivos.

- Asegurar que exista documentación completa y actualizada que satisfaga las necesidades de mantenimiento, operación y control de los sistemas.

Controles:

- Protección física de las carpetas de los sistemas y pro,-ramas con definición clara de las restricciones para su acceso.
- Copia de la documentación en poder de áreas responsables del control interno.

c) Recursos humanos.

Objetivos

- Asegurar la adecuada selección de personal.
- Asegurar la capacitación del personal:
 - En el uso de los recursos físicos y lógicos de base;
 - En la operación de los sistemas de aplicación; y
 - En los procedimientos de procesamientos alternativos en caso de no funcionamiento del computador.

Controles

- Políticas de selección de personal con énfasis en la integridad moral e idoneidad.
- Planes de capacitación para el personal de operación del computador, desarrollo de sistemas y usuarios.
- Pruebas periódicas del funcionamiento de los procedimientos alternativos de procesamiento.

d) Instalaciones

Objetivos

- Asegurar la existencia de todos los elementos necesarios para el correcto funcionamiento del equipo.

Controles:

- Mecanismos de regulación de voltaje, acondicionamiento de aire, etc., de acuerdo a normas del fabricante

e) Archivo de datos y programas:

Objetivos:

- Asegurar la integridad de los archivos de datos y programas.

Controles.

- Procedimientos que resuelven adecuadamente los conflictos de acceso simultáneo por dos o más usuarios para modificar un mismo registro.
- Identificación de los archivos mediante el uso de etiquetas internas y externas.
- Rutinas en los programas de aplicación que verifiquen que los archivos utilizados coinciden con los requeridos
- Procedimientos de manejo y acceso a archivos de datos y programas que determinen bajo qué circunstancias pueden ser consultados o modificados, por quiénes y en qué oportunidad. - Políticas de resguardo ("back-ups") de archivos de datos y programas.
- Métodos para reconstruir archivos que han sido afectados por problemas de procesamiento.
- Normas que eviten, en lo posible, la utilización de archivos reales en procesos de prueba e indicaciones precisas para que, en caso de ser utilizados, se lo haga con el correspondiente control .

2.2. Para las técnicas de procesamiento:

Objetivos

- Asegurar que toda la información autorizada ingresada se procese en forma completa, exacta y oportuna.

Controles:

- Procedimientos para detectar pérdidas o agregados de documentos o datos procesados (totales de control para determinados campos, totales de documentos procesados, etc.). Procedimientos de corte utilizados al fin de un período contable que aseguren que todas las transacciones que correspondan a éste han sido ingresadas y que no se han procesado transacciones de otros períodos.
- Políticas de determinación de prerrogativas de acceso a las distintas transacciones que se procesen mediante el uso de contraseñas.
- Restricciones de horario al uso del equipo o de las terminales.
- Administración adecuada de las contraseñas que aseguren que ellas no sean fácilmente deducibles y que se cambien con la frecuencia debida.
- Dispositivos que identifiquen la terminal que origina una transacción y control de que sea la que corresponde.
- Existencia de un registro de la operación del computador (log) que pueda servir como fuente de información y supervisión de los procesos que se llevan a cabo en cuanto a la oportunidad y la razonabilidad de su ejecución.
- Procedimientos escritos de trabajo para la atención del computador (operación) que estén claramente definidos.

2.3. Para la modalidad de ingreso de los datos

Objetivos

Asegurar que todos los datos autorizados sean ingresados en forma completa, exacta y oportuna.

Controles:

- Evidencias de autorización de los formularios fuente y procedimientos para verificar su existencia.
- Verificación de la secuencia numérica de formularios prenumerados u otros procedimientos que aseguren el ingreso de todos los datos.
- Programas que comparen los totales de control precalculados con los que resulten de sumar las transacciones ingresadas.
- Programas que verifiquen la razonabilidad de los datos ingresados comparándolos con algún conjunto preestablecido de valores (contenidos en tablas o archivos) límite u otro algoritmo de verificación (dígito verificador, etc.).
- Procedimientos incorporados en los programas que rechacen el ingreso de transacciones correspondientes a períodos contables cerrados.
- Procedimientos de comparación manual entre el documento fuente y un listado emitido por el computador para aquellas transacciones o datos que no pueden ser controladas a través de procedimientos computarizados.
- Procedimientos que aseguren que todas las transacciones con errores sean investigadas y corregidas por personas autorizadas y reingresadas antes del cierre definitivo de cada período contable.

2.4. Para los métodos de operación del sistema:

Están vinculados con las técnicas de procesamiento y con la forma de ingreso de los datos.

Objetivos

Idem puntos 2.2. y 2.3.

Controles:

Idem puntos 2.2. y 2.3.

2.5. Para el desarrollo y mantenimiento del sistema:

Objetivos.

Asegurar que los sistemas incluyan la documentación, controles y procedimientos especificados por el ente para su desarrollo y mantenimiento.

Controles:

Metodología para asegurar que toda la documentación se elabore de acuerdo con pautas de normalización predeterminedada.

- Procesamientos normalizados (estándar) para la programación de las operaciones (manejo de menú, mensajes de errores, etc.). - Pruebas de sistemas y programas y de las modificaciones subsecuentes para asegurar su consistencia con las especificaciones originales.
- Separación de funciones que asegure que el personal que desarrolla los programas no origine ni autorice transacciones.
- Procedimientos formales de aprobación de las distintas etapas del desarrollo y mantenimiento de sistemas por parte de los sectores participantes.
- Procedimientos para la evaluación de los riesgos del sistema a efectos de determinar los controles a incluir.
- Obtención de los programas fuente adecuadamente probados y documentados en los casos de desarrollo de sistemas sin intervención del ente.

IV - Normas Operativas:

1. Procedimientos

El Auditor debe reunir los elementos de juicio válidos, pertinentes y suficientes que le permitan respaldar sus actas e informes, a través de la aplicación de los siguientes procedimientos de auditoría

- a) Relevamiento y evaluación del control interno:
 - a.1. Relevamiento:
General: estructural y funcional, de los recursos informáticos.
Detallado: de manuales de organización, manuales de sistemas, equipamiento, personal, etc.
 - a.2. Evaluación:
 - Controles y riesgos de los sistemas.
 - Capacidad de los controles para cumplir con su finalidad.
 - a.3. Prueba de funcionamiento y evaluación de los controles (reejecución del procesamiento, etc.).
- b) Obtención de elementos de juicio mediante el uso del computador (programas de auditoría, hojas electrónicas, etc.).
- c) Análisis de información archivada en soportes magnéticos.
- d) Análisis legal.
- e) Análisis documental.
- f) Análisis formal.
- g) Comprobaciones matemáticas.
- h) Inspecciones oculares.
- i) Obtención de confirmaciones directas de terceros.
- j) Revisiones y evaluaciones conceptuales, sobre aspectos técnicos.
- k) Revisiones y evaluaciones conceptuales sobre aspectos de gestión, éticos y morales.
- l) Comprobación de información relacionada.
- ll) Estudio y análisis de documentos importantes.
- m) Preguntas a funcionarios y empleados del ente.
- n) Obtención de una confirmación escrita de los responsables del ente, de las explicaciones e informaciones suministradas.

Los procedimientos usuales enunciados pueden ser modificados, reemplazados por otros 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 practicarle o de razonable aplicación o que, a pesar de la modificación, reemplazo o supresión, pudo obtener elementos de juicio válidos, pertinentes y suficientes.

En la aplicación de procedimientos sobre bases selectivas, el Auditor debe apoyarse en los resultados de la evaluación del control interno de los sistemas pertinentes a su revisión.

2. Proceso de Auditoría:

- 2.1. Horizonte operativo: a través de la ejecución de su tarea, el Auditor debe obtener elementos de juicio válidos, pertinentes y suficientes que respalden sus informes, en consonancia con los objetivos particulares y metas fijadas en cada caso.
- 2.2. – Programación: en función de los objetivos particulares y metas fijadas en cada oportunidad, el Auditor debe seleccionar los procedimientos de auditoría que considere adecuados a las circunstancias y pertinentes a la revisión, su alcance, su distribución en el tiempo y su asignación a quienes los deban ejecutar.
La programación, se debe formalizar por escrito y, en los casos en que el Auditor lo determine, deberá efectuarse en forma detallada.
- 2.3. Ejecución:
El Auditor debe ejecutar los procedimientos de auditoría programados, teniendo presente lo expresado en el Punto 2. 1.
- 2.4. Precauciones permanentes. Control:

El Auditor debe efectuar una revisión cuidadosa e trabajo que ejecute personalmente o a través de sus colaboradores, a medida que se vaya desarrollando y una vez que se haya completado, debiendo realizar en forma oportuna las modificaciones necesarias a la programación. Toda restricción al alcance del examen programado debe comunicarlo oportunamente a su autoridad jerárquica.

Debe evaluar la validez, pertinencia y suficiencia de los elementos de juicio obtenidos en cada auditoría. Para ello, debe:

- a) considerar la naturaleza y la forma en que se obtuvieron;
- b) considerar la importancia relativa de lo examinado en relación con su conjunto; y
- c) estimar el grado de riesgo inherente a lo no examinado, que dependerá en buena parte del grado de seguridad que ofrezcan las actividades de control de los sistemas involucrados.

2.5. Conclusión:

Al finalizar cada auditoría, el Auditor debe evaluar si se han obtenido elementos de juicio válidos, pertinentes y suficientes.

Cuando no los halle o tenga dudas, debe ampliar el alcance del examen y/o aplicar procedimientos adicionales, hasta satisfacerse. Ello en la medida que no existan restricciones insuperables, inherentes al ente o sistema bajo examen (inexistencia de información, documentación, etc.) o al Tribunal de Cuentas (recursos insuficientes, vencimientos de plazos acordados, etc.).

2.6. Informes:.

Los informes deben cumplir con los requisitos o características que correspondan a toda información. En especial, se deben evitar vocablos o expresiones ambiguas o que pudieran inducir a error a los interesados. Las observaciones deben ser claras, precisas y surgir de elementos de juicio fundados. Las opiniones deben quedar claramente separadas de cualquier otro tipo de información.

Al finalizar la etapa detallada en el punto anterior, el Auditor debe emitir informe fundado respecto del tipo de auditoría realizada, teniendo presente los objetivos y metas fijadas y las normas legales y reglamentarias que fueran de aplicación.

Dichos informes deben ser destinados a su autoridad jerárquica, para su evaluación y derivación ante quien corresponda.

V - Papeles de Trabajo:

1. Contenido:

1.1. Los papeles - o soportes magnéticos- de trabajo, que prueban el trabajo realizado por el Auditor y sus colaboradores y respaldan las aseveraciones, opiniones, comentarios y las actas e informes, están conformados por los planes y recomendaciones efectuadas en programas escritos, con la indicación de su cumplimiento y los elementos de juicio o evidencias reunidas en el desarrollo de la tarea.

1.2. Deben contener lo siguiente:

- a) la descripción de la tarea realiza a;
- b) los datos y antecedentes recogidos durante el desarrollo de la tarea, tanto aquellos que el Auditor hubiera preparado como recibido de terceros; y

- c) las conclusiones sobre el examen de cada ítem o rubro, las observaciones, las conclusiones particulares y generales y las opiniones y recomendaciones.

2. Requisitos en su ejecución:

- 2.1. El diseño específico queda librado al criterio del Auditor y dependerá básicamente del tipo de información que debe contener.
- 2.2. El Auditor debe tener presente las siguientes pautas a respetar en la preparación de un juego de papeles o soportes de trabajo:
- debe permitir respaldar las actas e informes;
 - debe contener indicaciones claras y precisas que le permitan concluir que:
 - todos los pasos del proceso de control se han programado y cumplido; y
 - el sistema de control interno ha sido adecuadamente evaluado;
 - los elementos de examinados deben encontrarse perfectamente indicados;
 - cada planilla o soporte debe indicar la fuente de donde surge su información;
 - las explicaciones, comentarios y observaciones deben ser claras y concisas;
 - su diseño debe ser lógico;
 - el lenguaje empleado debe ser sobrio;
 - quien prepare el papel de trabajo debe firmarlo, quien lo supervisa también debe hacerlo y siempre debe constar la firma del Auditor. Cuando existan soportes magnéticos, deberán referenciarse en papeles de trabajo con idénticos recaudos.
 - debe identificarse el ente controlado, el objeto del examen y la fecha de realización de la tarea;
 - cuando el volumen de papeles lo justifique, debe utilizarse un sistema de referencias o codificación; y
 - los puntos importantes deben ser resumidos o agrupados para su examen por los niveles superiores.

3. Legajos o archivos:

- 3.1. Los papeles de trabajo y soportes magnéticos que no sean agregados a un expediente, deben ser archivados por el Auditor sobre alguna base razonablemente sistemática. Para ello debe preparar legajos, archivos o carpetas de dos clases: permanentes o continuos y, corrientes o del periodo. Además, en legajos separados, debe llevar archivo con las copias de actas e informes emitidos.
- 3.2. En los legajos permanentes debe reunir todos los datos que, por sus características, resulten útiles para más de una auditoría sobre un mismo ente.
- 3.3. En los legajos corrientes debe reunir todos los datos que, por sus características, no serán útiles en otras auditorías sobre un mismo ente.
- 3.4. El legajo de copias de actas e informes, emitidos, tiene el carácter de permanente.
- 3.5. Además, el Auditor debe poseer con carácter de permanente el "Legajo del Auditor de Sistemas Computadorizados", que contendrá elementos básicos de trabajo (las presentes normas de auditoría, guías de aplicación de procedimientos, modelos de papeles de trabajo y de actas e informes, etc.).

VI- Normas Sobre Informes:

Los informes del Auditor deben ser escritos y cumplir con los requisitos o características que corresponden a toda información; en especial: objetividad, claridad y fundarse en elementos de juicio obrantes en los papeles de trabajo.

Los informes del Auditor se clasifican del siguiente modo:

- informe de Auditoría de Control Interno de Ámbito Computarizado.
- informe de Auditoría de Sistema de Procesamiento de Datos.
- Informe de Auditoría de Información Computadorizada.

1. Informe de Auditoría de Control Interno de Ámbito Computarizado:

Es el que emite el Auditor al concluir el relevamiento y evaluación – parcial o integral – del control interno del ámbito computarizado de un ente, a través del cual expresa sus conclusiones. El informe debe estructurarse contemplando los siguientes ítems:

- Denominación del ente controlado.
- Detalle de autoridades y responsables del ámbito computarizado.
- Objetivo del examen.
- Procedimientos de auditoría aplicados. Alcance. Restricciones (cuando corresponda).
- Aclaraciones o salvedades.
- Conclusiones:
 - Generales.
 - Particulares.
- Lugar y fecha.

2. Informe de Auditoría de Sistema de Procesamiento de Datos-

Es el que emite el Auditor al concluir la auditoría de un sistema de procesamiento de datos de un ente, a través del cual expresa sus conclusiones. El informe debe estructurarse contemplando los siguientes ítems:

- Denominación del ente controlado.
- Detalle de autoridades y responsables del sistema auditado.
- Objetivo del examen.
- Procedimientos de auditoría aplicados. Alcance. Restricciones (cuando corresponda).
- Aclaraciones o salvedades.
- Conclusiones:
 - Generales.
 - Particulares.
- Lugar y fecha

3. Informe de Auditoría de Información Computarizada:

Es el que emite el auditor al concluir la auditoría -integral o parcial- de determinada información computarizada de un ente, a través del cual expresa sus conclusiones. El informe debe estructurarse contemplando los siguientes ítems:

- Denominación del ente controlado.
- Detalle de autoridades y responsables de la información auditada.
- Objetivo del examen.
- Procedimientos de auditoría aplicados. Alcance. Restricciones (cuando corresponda).
- Aclaraciones o salvedades.
- Conclusiones:
 - Generales.
 - Particulares.
- Lugar y fecha.

Administración de la Auditoría Informática

1. Planificación-

El Auditor informático debe elaborar el Plan General Anual y ponerlo a consideración de las jerarquías superiores en el plazo que se le asigne. Para ello, debe tener presente las siguientes pautas:

- El plan debe entenderse como una guía adecuada con vistas a alcanzar los objetivos y metas de la Auditoría Informática y a la vez cumplir con las restantes tareas en proceso o recientemente terminadas, pero que requieran continuidad o seguimiento
- Para ello, debe considerar que:
 - 1) Las auditorías proyectadas por iniciativa propia deben planificarse siguiendo las siguientes etapas:
 - a) Solicitar oportunamente a todos los Fiscales de las “Áreas de Control y Juicio de Cuentas” requieran a los responsables de todos los entes bajo jurisdicción y competencia del Tribunal de Cuentas la siguiente información mínima sobre cada sistema de procesamiento que opere:
 - Denominación.
 - Finalidad.
 - Técnicas de procesamiento (centralizado-descentralizado-distribuido, servicio externo, etc.)
 - Desarrollo y mantenimiento (realizado por el propio ente, servicio externo, etc.)
 - Responsable operativo.
 - b) En base a la información precedente debe seleccionar la muestra de los sistemas a auditar, previendo conceptualmente la naturaleza, alcance y oportunidad de cada auditoría.
 - 2) La proyección anterior debe realizarse sin utilizar un margen razonable previendo conceptualmente la naturaleza, alcance y oportuna de tiempo para atender el cupo de auditorías que puedan ser solicitadas por las “Áreas de Control y Juicio de Cuentas” y “Juicio Administrativo de Responsabilidad”.
 - 3) La oportunidad de su ejecución, deberá proyectarse sólo como una guía tentativa para ordenar los procesos de control, pero estará sujeto a ajustes toda vez que deberá ceder, en general ante cualquier circunstancia y, en particular, cuando se deban ejecutar auditorías que la superioridad defina como impostergables.
 - 4) Al estimarse tiempos mínimos necesarios para efectuar las auditorías seleccionadas y los trabajos a completar del ejercicio anterior, implica que el plan no cubrirá todo el tiempo disponible durante el año y/o la totalidad de los recursos humanos. los remanentes quedarán disponibles para realizar auditorías que durante la ejecución del plan se soliciten o para reforzar los trabajos que están desarrollándose.
 - Durante su ejecución la flexibilidad del Plan estará en función de los objetivos y metas de cada auditoría y dentro del marco dado por la obligación de obtener elementos de juicio válidos, pertinentes y suficientes que respalden los informes.
 - Por lo tanto, cuando al modificar el Plan por cualquier motivo, el Auditor estime que no dispondrá de tiempo y/o recursos humanos suficientes para lograr dichos elementos de juicio, deberá ponerlo a consideración de la superioridad en forma inmediata.

2. Ejecución:

Es responsabilidad del Auditor Informático el cumplimiento efectivo del Plan General Anual y, en particular, de la calidad, de los trabajos realizados en cada ejecución del

control en los distintos aspectos, a saber: definición de objetivos, programas y procedimientos de auditoría, como así su real aplicación en cuanto a la naturaleza, alcance y oportunidad previstas, validez, pertinencia y suficiencia de los elementos de juicio reunidos y emisión de informes.

Los programas específicos sobre cada auditoría a realizar, deberán ser aprobados por el Director de Auditorías con la periodicidad que determine, los avances de la ejecución de la planificación, debiendo informarle en forma inmediata hallazgos de auditoría significativos.

Los plazos acordados deben ser de cumplimiento estrictos, que sólo cederán ante motivos de excepción que, a criterio del Director de Auditorías, lo justifiquen.

3. Coordinación:

La ejecución de las tareas deben coordinarse de tal manera de evitar duplicidad de esfuerzos y/o recursos, con las áreas que tienen a su cargo el control de los entes.

Asimismo, deberán efectuarse reuniones con los distintos Fiscales a efectos de intercambiar opiniones, evacuar consultas, evaluar puntos débiles y soluciones sugeridas, etc., y coordinar la ejecución de las auditorías.

Las solicitudes de auditorías efectuadas por las "Áreas de Control y Juicio de Cuentas" y "Juicio Administrativo de Responsabilidad" deberán canalizarse a través del Director de Auditorías, quien juntamente con el Auditor Informático evaluará las mismas a la luz del Plan en ejecución y de la cantidad y magnitud de los trabajos pedidos; derivando a decisión de Nivel Superior los casos imposibles de satisfacer con los recursos asignados.

4. Control-

4.1. Director de Auditorías

Es responsabilidad del Director de Auditorías el control del cumplimiento del Plan General Anual de la Auditoría Informática, los plazos acordados, la aprobación de los programas de auditoría específicos, como así también de corroborar la efectiva realización de los trabajos de campo, analizando - con el alcance que estime necesario - los papeles de trabajo y la calidad de los informes. En especial, debe verificar la existencia de elementos de juicio que respalden los informes del Auditor Informático.

Los informes del Director de Auditorías, deben consignar la naturaleza y el alcance de los procedimientos de control aplicados y las conclusiones arribadas.

4.2. Presidencia:

La supervisión del proceso integral de la Auditoría Informática, le concierne a la Presidencia del Tribunal de Cuentas.

Normas de Auditoría Jurídica y Normas de Administración de la Auditoría Jurídica

TITULO 1 **Procedimientos de Auditoría Jurídica**

1- Objetivos y Metas

La Auditoría Jurídica tiene asignados básicamente los siguientes objetivos y metas:

1. Objetivos:

- a) Efectuar auditorías jurídicas en las administraciones, operativas, patrimonios y Gestiones de los entes que manejen fondos públicos y;
- b) Realizar auditorías de juicios, en los cuales tengan participación - como demandantes o demandados - los entes bajo jurisdicción y competencia del Tribunal de Cuentas.

2. Metas:

La Auditoría Jurídica, como servicio de apoyo especializado, se integra tanto a la "Operativa de Control" como a la "Operativa Jurisdiccional" del Tribunal de Cuentas, con la finalidad de aportar información para retroalimentar los sistemas controlados - a efectos de mejorar la economía, eficiencia, eficacia, prevenir y corregir irregularidades - y elementos probatorios.

11- Normas Éticas y Técnicas de Carácter General

1. Condición Básica:

- 1.1. Independencia: El Auditor Jurídico y sus colaboradores deben tener independencia con relación al ente objeto de la Auditoría. Ello implica una actitud mental objetiva que debe apoyarse en la convicción íntima de poseer independencia de criterio.
- 1.2. Falta de independencia: El Auditor Jurídico y sus colaboradores, no son independientes - debiendo abstenerse de actuar - en los siguientes casos:
 - a) Cuando fuera cónyuge o pariente por consanguinidad, en línea recta o colateral hasta el cuarto grado inclusive o, por afinidad hasta el segundo grado, de alguno de los responsables de rendir cuenta del ente o causa bajo examen;
 - b) Cuando en el año fiscal a examinar o un período de hasta cuatro años anteriores al mismo o, desde la fecha de iniciación del juicio que se audita, hubiera estado en relación de dependencia o haya tenido algún tipo de vinculación - profesional, empresarial, administrativa, etc. - respecto al ente auditado o que corresponda la causa bajo examen; y
 - c) Cuando existiera otra causa que, a juicio del funcionario o agente o, del propio Tribunal de Cuentas, le imposibilite actuar con independencia de criterio.

2. Reglas Básicas:

- 2.1. El Auditor y su equipo de colaboradores deben actuar con idoneidad y corrección, reflejar las normas más elevadas de **moralidad**, y ser disciplinados y mantener absoluta confidencialidad sobre las informaciones examinadas y los papeles de trabajo, más allá de las actuaciones que deriven del cumplimiento de sus funciones y de las normas vigentes.
- 2.2. En todo momento el Auditor debe ejercer la función de asesoramiento a los funcionarios y cuentadantes - a través del Fiscal que tenga asignado el control del ente respectivo - sin perjuicio de proponer que el Tribunal de Cuentas adopte las medidas necesarias para prevenir y corregir cualquier irregularidad.
- 2.3. El Auditor es responsable de la elección cuidadosa de los procedimientos de auditoría, precisando su alcance y oportunidad, así como de la efectiva aplicación de lo programado. En particular, no debe omitir procedimiento alguno que le permitan obtener evidencias, teniendo presente los objetivos y metas fijados en cada caso.
- 2.4. En la ejecución de las auditorías deben priorizarse los aspectos de fondo relacionados con la integridad del patrimonio público y la eficiencia administrativa - teniendo presente además que el principio de legalidad - cumplimiento de las normas vigentes – esencial en la Administración Pública.
- 2.5. En los casos que sea posible - de acuerdo con la naturaleza del objeto del examen - el Auditor puede aplicar procedimientos sobre bases selectivas. Para ello, debe apoyarse en los resultados de la evaluación del control interno de los entes respectivos.
- 2.6. A través del desarrollo de la tarea, el Auditor debe obtener elementos de juicio válidos, pertinentes y suficientes que permitan informar fundadamente sobre el objeto del examen.
- 2.7. Las actas o informes del Auditor deben cumplir con los requisitos o características que corresponden a toda información.

En especial, se deben evitar vocablos o expresiones ambiguas o que pudieran inducir a error a los interesados.

Las observaciones del Auditor deben tener vida propia - poder interpretarse sin recurrir a otros elementos - ser claras, precisas y surgir de elementos de Juicio válidos, pertinentes y suficientes.

Las opiniones del Auditor deben quedar claramente separadas de cualquier otro tipo de información.

- 2.8. Cuando de la verificación realizada por el Auditor surjan irregularidades que, a su criterio, sea necesario ponerlas en conocimiento, o formular denuncias, ante la Justicia, con su informe en forma inmediata deberá comunicar a las autoridades jerárquicas proponiendo que se efectúen las actuaciones pertinentes.
- 2.9. El Auditor debe conservar por un plazo no menor a seis años los papeles de trabajo que, juntamente con las actas o informes, constituyen la prueba del desarrollo de la tarea, siempre que no corresponda su agregado a un expediente, según la naturaleza del trabajo.

111- Tipos de Auditorias:

1. Auditoría Jurídica:

Actividad que consiste en la aplicación de procedimientos de auditoría, de diferente naturaleza, sobre cualquier aspecto de la administración, la operativa, el patrimonio y la gestión de un ente.

1.1. Objetivos Particulares:

- a) Examen de legitimidad, concebida ésta como el ajuste del accionar administrativo a la norma a los modelos relativos a la documentación y a la exactitud de las operaciones aritméticas
- b) control de los elementos sustanciales del acto administrativo.

- c) Análisis del orden jurídico-administrativo como elemento integrador que relaciona la norma legal con la situación de hecho y con las consecuencias;
- d) Valoración de circunstancias y su estructuración en la manifestación de la voluntad de la administración;
- e) Evaluación de otros aspectos de la gestión relativas a economía, eficiencia y eficacia.

2. Auditoría de juicios: Actividad que consiste en la aplicación de procedimientos de auditoría de diferente naturaleza, sobre una causa o expediente judicial determinado, correspondiente a un ente.

2.1 Objetivos particulares

- a) Control de cumplimiento de las normas procesales vigentes y generales.
- b) Evaluación de la pretensión procesal, tanto del sujeto activo como del sujeto pasivo; que comportan prima - facie la defensa de intereses, pero acotado a los aspectos técnicos
- c) Evaluación de la posición de las partes en el proceso y de la estrategia adoptada para la formulación de la pretensión, la actividad probatoria y en general adoptada para la participación oportuna y útil en el proceso judicial.
- d) Control del cumplimiento de las reglas técnicas de la profesión, como obligaciones legales del abogado que tiene a su cargo la gestión judicial en defensa del ente público y;
- e) Seguimiento y evaluación de todo el proceso judicial de la causa

IV- Normas Operativas

1 - Procedimientos

El Auditor debe reunir los elementos de Juicio válidos, pertinentes y suficientes que le permitan respaldar sus actas e informes a través de la aplicación de los siguientes procedimientos de auditoría:

- a) Relevamiento y evaluación del control interno.
- b) Análisis formal-
- c) Análisis Legal.
- d) Análisis documental.
- e) Comprobaciones matemáticas.
- f) Inspecciones oculares.
- g) Obtención de confirmaciones directas de terceros.
- h) Revisiones y evaluaciones conceptuales, sobre aspectos jurídicos ,
- i) Revisiones y evaluaciones conceptuales sobre aspectos de gestión éticos y morales.
- j) comprobación de información relacionada.
- k) Estudio y análisis de documentos importantes (estatutos, contratos, actas, etc.)
- l) Preguntas a funcionarios y empleados del ente.
- ll) Obtención de una confirmación escrita de los responsables del ente, de las explicaciones e informaciones suministradas.

Los procedimientos usuales enunciados pueden 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, pertinentes o suficientes.

En la aplicación de procedimientos sobre bases selectivas, el Auditor debe apoyarse en los resultados de la evaluación del control interno de los sistemas pertinentes a su revisión.

2. Proceso de Auditoría.

2.1. Horizonte Operativo: a través de la ejecución de su tarea, el Auditor debe obtener elementos de juicio válidos, pertinentes y suficientes que respalden sus informes, en consonancia con las metas fijadas en cada caso.

2.2. Programación: en función de los objetivos particulares y metas fijadas en cada oportunidad, el auditor debe seleccionar los procedimientos de auditoría adecuados a las circunstancias pertinentes a la revisión, su alcance, su distribución en el tiempo y su asignación a quienes los deban ejecutar.

La programación se debe formalizar por escrito y, en los casos en que el Auditor lo determina, deberá efectuarse en forma detallada.

2.3. Ejecución:

- a) En particular previo a la realización de auditorías sobre causas o expedientes determinados el Auditor debe ejecutar la aplicación de los siguientes procedimientos mínimos judiciales de auditoría sobre el control interno del ente involucrado
- Localización y verificación de fichas de seguimientos de juicios, que reflejen el estado procesal de los mismos;
 - Verificación de los casos en que la Entidad resulte demandada
 - Verificación de los controles establecidos y cumplidos por parte de los responsables de pagos o imputaciones, relativo a las causas del Área Jurídica;
 - Análisis del registro
 - Análisis del control del manejo de fondos destinados a pagar deudas por sentencias condenatorias y cobro de créditos emergentes de sentencias judiciales
 - Verificación de la existencia de archivo de jurisprudencia emergente de sentencias judiciales recaída en las causas en que la Entidad sea parte o resulte de interés y;
 - Constatación de los medios de control – informatizado / manual / mecánico - de la cartera de juicios y su eficacia.

Al concluir esta etapa, el Auditor debe emitir un informe - sobre el sistema de cobro interno examinado, que debe contener las conclusiones generales y particulares que le merezca y, con respecto a esta últimas, identificar Para cada problema u observación, cuáles son sus causas y consecuencias y, en la medida de lo Posible, la solución que sugiere.

Dicho informe debe ser destinado, en todos los casos, a su autoridad jerárquica, para su evaluación y derivación ante quien corresponda.

- b) En general: El Auditor debe ejecutar los procedimientos de auditoría programados, teniendo presente lo expresado en el punto 2.1 precedente.

2.4. Precauciones permanentes. Control

El Auditor debe efectuar una revisión cuidadosa del trabajo que ejecuta personalmente o, a través de sus colaboradores, a medida que se vaya desarrollando y una vez que se haya completado debiendo realizar en forma oportuna las modificaciones necesarias a la programación. Toda restricción al alcance del examen programado debe comunicarlo oportunamente a su autoridad.

Debe evaluar la validez, pertinencia y suficiencia de los elementos de juicio obtenidos en cada auditoría. Para ello debe:

- a) Considerar la naturaleza y la forma en que se obtuvieron;
- b) Considerar la importancia relativa de lo examinado en relación al conjunto y;
- e) Estimar el grado de riesgo inherente a lo no examinado, que dependerá en buena parte del grado de seguridad que ofrezcan las actividades de control de los sistemas involucrados.

2.5. Conclusión: Al finalizar cada auditoría, el Auditor debe evaluar si se han obtenido elementos de juicio válidos, pertinentes y suficientes.

Cuando no los halle o tenga dudas, debe ampliar el alcance del examen y/o aplicar procedimientos adicionales, hasta satisfacerse. Ello en la medida que no existan restricciones insuperables, inherentes al ente o causa bajo examen (inexistencia de información, documentación, etc.) o al Tribunal de Cuentas (recursos insuficientes, vencimientos de plazos acordados, etc.).

2.6. Informes: Los informes deben cumplir con los requisitos o características que correspondan a toda información. En especial, debe evitar vocablos o expresiones ambiguas o que pudieran inducir a error a los interesados. Las observaciones deben ser claras, precisas y surgir de elementos de juicio fundados. Las opiniones deben quedar claramente separadas de cualquier otro tipo de información.

Al finalizar la etapa detallada en el punto anterior, el Auditor debe emitir informes fundados respecto del tipo de auditoría realizada, teniendo presente los objetivos y metas fijadas y las normas legales y reglamentarias que fueran de aplicación.

Dichos informes deben ser destinados, en todos los casos, a su autoridad jerárquica, para su evaluación y derivación ante quien corresponda.

V- Papeles de Trabajo

1. Contenido:

1.1. Los papeles de trabajo, que prueban el trabajo realizado por el Auditor y sus colaboradores y respaldan las aseveraciones, opiniones, comentarios y recomendaciones efectuadas en las actas e informes, están conformados por los planes y programas escritos, con la indicación de su cumplimiento y los elementos de juicio o evidencias reunidas en el desarrollo de la tarea.

1.2. Los papeles de trabajo deben contener lo siguiente:

- a) La descripción de la tarea realizada.
- b) Los datos y los antecedentes recogidos durante el desarrollo de la tarea, ya se trate de aquellos que el Auditor hubiera preparado o recibido de terceros; y
- c) Las conclusiones sobre el examen de cada cubro o área, las observaciones, las conclusiones particulares y generales y las opiniones y recomendaciones.

2. Requisitos en su preparación

2.1. El diseño específico de cada papel de trabajo queda liberado, al criterio del Auditor y dependerá básicamente del tipo de información que deba contener.

2.2. El Auditor debe tener presente las siguientes pautas a respetar en la preparación de un juego de papeles de trabajo

- a) debe permitir respaldar las actas e informes;
- b) debe contener indicaciones claras y precisas que permitan concluir que:
 - todos los pasos del proceso de control se han programado y cumplido;
 - el sistema de control interno ha sido adecuadamente evaluado;
- c) los elementos de juicio examinados deben encontrarse perfectamente indicados;
- d) cada planilla debe indicar la fuente de donde surge su información;
- e) las explicaciones, comentarios y observaciones deben ser claras y concisas;
- f) su diseño debe ser lógico;
- g) el lenguaje empleado debe ser sobrio;
- h) quien prepare 1 papel de trabajo debe firmarlo, quien lo supervisa también debe hacerlo, y siempre debe constar la firma del Auditor;

- i) debe identificarse el ente controlado, el caso o expediente examinado y la fecha de realización de la tarea;
- j) cuando el volumen de papeles lo justifique, utilizar un sistema de referencias o codificación; y
- k) los puntos importantes deben ser resumidos o agrupados para su examen por los niveles superiores.

3. Los papeles de trabajo que no sean agregados a un expediente, deben ser archivados por el Auditor sobre alguna base razonablemente sistemática.

Para ello debe preparar legajos, archivos o carpetas de dos clases: permanentes o continuos y corrientes o del periodo. Además, en legajos separados, debe llevar archivo con las copias de actas e informes emitidos.

3.2. En los legajos permanentes debe reunir todos los datos que, por sus características resulten útiles para más de un caso sobre un mismo ente.

3.3. En los legajos corrientes debe reunir todos los datos relacionados con el control específico de un caso.

3.4. El legajo de copias de actas e informes emitidos, tiene el carácter de permanente.

3.5. Además, el Auditor debe poseer con carácter de permanente el "Legajo del Auditor Jurídico" que contendrá elementos básicos de trabajo (ejemplo: las presentes Normas de Control, guías de aplicación de procedimientos de auditoría, modelos de papeles de trabajo y de actas e informes).

VI- Normas Sobre Informes:

Los informes del Auditor deben ser escritos y cumplir con los requisitos o características que corresponden a toda información; en especial: objetividad, claridad y fundarse en elementos de juicio obrantes en los papeles de trabajo.

Los informes del Auditor se clasifican del siguiente modo:

- » informe de Control Interno del Área Jurídica;
- » informe de Auditoría Jurídica
- » informe de Auditoría de Juicios

1. Informe de Control Interno del Área Jurídica: es el que emite el Auditor al concluir el relevamiento y evaluación del control interno del área Jurídica de un ente, a través del cual expresa sus conclusiones. El informe debe estructurarse contemplando los siguientes:

- Denominación del ente controlado.
- Detalle de autoridades y responsables del Área Jurídica - Objetivo del examen.
- Procedimientos de auditorías aplicados. Restricciones (cuando corresponda).
- Aclaraciones o salvedades.
- Conclusiones:
 - Generales.
 - Particulares.
- Lugar y fecha.

2. Informe de Auditoría Jurídica: es el que emite el Auditor al concluir la auditoría de un caso jurídico en un ente, a través del cual expresa sus conclusiones.

El informe debe estructurarse contemplando los siguientes ítems:

- Denominación del ente controlado.
- Detalle de autoridades y responsables vinculados con el caso jurídico.
- Objetivo del examen.

- Procedimientos de auditorías aplicados. Restricciones (cuando corresponda).
- Aclaraciones o salvedades.
- Conclusiones:
 - Generales.
 - Particulares.
- Lugar y fecha.

3. Informe de Auditoría de Juicio: Es el que emite el Auditor al concluir la auditoría de un expediente judicial correspondiente a un ente, a través del cual expresa sus conclusiones.

El informe debe estructurarse contemplando los siguientes ítems:

- Denominación del ente controlado.
- Denominación y número de expediente judicial;
- Detalle de autoridades y responsables del Área Jurídica.
- Objeto del examen;
- Procedimientos de auditoría aplicados. Restricciones (cuando corresponda).
- Aclaraciones o salvedades;
- Conclusiones:
 - Generales
 - Particulares.
- Lugar y fecha.

TITULO 11

Administración de la Auditoría Jurídica

1. Planificación

El Auditor Jurídico debe elaborar el Plan Anual y ponerlo a consideración de las jerarquías superiores en el plazo que se le asigne. Para ello, debe tener presente las siguientes pautas:

- El Plan debe entenderse como una guía adecuada con vistas a alcanzar los objetivos y metas de la Auditoría Jurídica y a la vez cumplir con las restantes tareas en proceso o recientemente terminadas, pero que requieran continuidad o seguimiento.
 - Para ello debe considerar que:
 - Las auditorías jurídicas son imposibles de prever puesto que están supeditadas a los pedidos que se formulen al respecto, desde las Áreas de "Control y Juicio de Cuentas".
 - Las auditorías de juicios deben planificarse siguiendo las siguientes etapas.
- 1) Debe solicitar oportunamente a todos los Fiscales de las Áreas de "Control y Juicio de Cuentas", le requieran a los responsables de todos los entes bajo jurisdicción y competencia del Tribunal de Cuentas, los siguientes datos mínimos sobre cada causa:
 - Fecha de iniciación;
 - Estado procesal.
 - Situación de afectación patrimonial (capital, intereses, actualización);
 - Pronóstico de la causa y;
 - Nómina de profesionales Intervinientes y ubicación de los mismos en la estructura jerárquica de la entidad;
 - 2) En base a la información precedente, debe seleccionar la muestra de los expedientes judiciales, teniendo presente en especial:

- La naturaleza de cada causa;
- La situación de demandante / demandado del Ente auditado;
- La significación económica y;
- El estado procesal

Deberá estimar el tiempo mínimo necesario a dedicarle a la evaluación del control interno de los entes involucrados y al examen de cada expediente judicial.

Todo ello, previendo un margen razonable de tiempo para atender el cupo de auditorías jurídicas que durante la ejecución del plan seguramente serán solicitadas por los Fiscales de "Control y Juicio de Cuentas"

En cuanto a la oportunidad de su ejecución, deberá proyectarse sólo como una guía tentativa para ordenar los procesos de control, pero estará sujeto a ajustes toda vez que deberá ceder, en general, ante cualquier circunstancia y, en particular, cuando se deban ejecutar auditorías jurídicas.

- Al estimarse tiempos mínimos necesarios para efectuar las auditorías de juicios y los trabajos a completar del ejercicio anterior, implica que el Plan no cubrirá todo el tiempo disponible durante el año y/o la totalidad de los recursos humanos. Los remanentes quedarán disponibles para realizar auditorías jurídicas o bien para reforzar las auditorías de juicios.

Durante su ejecución, la flexibilidad del Plan estará en función de los objetivos y metas de cada auditoría y dentro del marco dado por la obligación de obtener elementos de juicio válidos, pertinentes y suficientes que respalden los informes

Por lo tanto, cuando al modificar el Plan por cualquier motivo, el Auditor Jurídico no dispondrá de tiempo y/o recursos humanos suficientes para lograr dichos elementos de juicio, deberá ponerlos a consideración de las autoridades jerárquicas en forma inmediata

2. Ejecución:

Es responsabilidad del Auditor Jurídico el cumplimiento efectivo del Plan General Anual y, en particular, de la calidad de los trabajos realizados en cada ejecución del control en los distintos aspectos a saber: definición de objetivos, programas, procedimientos de auditoría y su real aplicación en cuanto a la naturaleza, alcance y oportunidad previstas, validez, pertinencia y suficiencia de los elementos de juicio reunidos y emisión de Informes.

Los programas específicos sobre cada auditoría a realizar, deberán ser aprobados por el Director de Asuntos Jurídicos.

El Auditor Jurídico debe reportar al Director de Asuntos Jurídicos, con la periodicidad que éste determine, los avances de la ejecución de la Planificación, debiendo informarle en forma inmediata hallazgos de auditoría significativos.

Los plazos acordados deben ser de cumplimiento estrictos, que solo cederán ante motivos de excepción que a criterio del Director de Asuntos Jurídicos lo justifiquen.

3. Coordinación:

La ejecución de las tareas deben coordinarse de tal manera de evitar duplicidad de esfuerzos y/o recursos, con las Áreas que tienen a su cargo el control de los entes.

Asimismo, deberán efectuarse reuniones con los distintos Fiscales, a efectos de intercambiar opiniones, evacuar consultas, evaluar puntos débiles y soluciones sugeridas, etc., y coordinar la ejecución de las auditorías.

Las solicitudes de auditorías efectuadas por las Áreas de "Control y Juicio de Cuentas", deben canalizarse a través del Director de Asuntos Jurídicos, quien juntamente con el Auditor, evaluará las mismas a la luz del Plan en Ejecución y de la cantidad y magnitud de los trabajos pedidos; derivando a decisión de Nivel Superior los casos imposibles de satisfacer con los recursos asignados.

4. Control:

4.1. Director de Asuntos Jurídicos: Es responsabilidad del Director de Asuntos Jurídicos el control del cumplimiento del Plan General Anual de la Auditoría Jurídica los plazos acordados, la aprobación de los programas de Auditoría específicos, como así también de corroborar la calidad e intensidad de los trabajos de campo que se realicen, analizando con el alcance que estime necesario - los papeles de trabajo y la calidad de los Informes. En especial, debe evaluar la efectiva obtención de elementos de juicio válidos, pertinentes y suficientes, que respalden los informes del Auditor Jurídico.

Los informes del Director de Asuntos Jurídicos, deben consignar la naturaleza y el alcance de los procedimientos de control aplicados y las conclusiones arribadas.

4.2. Presidencia: La supervisión del proceso integral de Auditoría Jurídica, le concierne a la Presidencia del Tribunal.

Normas de Auditoria Externa de la Obra Pública

La importancia del control de las obras públicas se fundamenta en el volumen que el Estado invierte en ellas; su incidencia en los presupuestos públicos y el riesgo que existe en la inversión; sin olvidar la eminente finalidad social que conllevan cual es atender las necesidades comunitarias, el impacto ecológico y riesgo ambiental. Por ello, se toma imprescindible la elaboración de una serie de normas específicas a tal fin.

Para el presente trabajo se han tomado como base las recomendaciones desarrolladas y aprobadas por el I.N.T.O.S.A.I. (Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores), las Normas de Auditoría Externa para el Sector Público confeccionadas por el I.E.T.E.I. (Instituto de Estudios Técnicos e Investigaciones) y aprobadas por el Secretariado Permanente de Tribunales de Cuentas de la República Argentina, de quien depende. También se tomó como soporte la Resolución Técnica N° 7 de la F.A.C.P.C.E. (Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas).

Por lo antes expuesto se hace necesario implementar en forma ordenada y sistemática, procedimientos de control externo que posibiliten obtener elementos de juicio válidos y suficientes para determinar la legitimidad y razonabilidad de las operaciones efectuadas para la ejecución de la obra, por los organismos auditados.

1- Parte General

1) Determinación de objetivos del control de la Obra Pública: el qué, para qué, dónde y cuándo.

El objetivo tiene que tender no sólo al control de legalidad sino también a evaluar la eficacia, eficiencia y economía en la utilización de los recursos por los organismos Ejecutores de las Obras Públicas, determinando mediante exámenes técnicos la manera en que las entidades públicas y sus servidores cumplan con sus responsabilidades administrativas, financieras y técnicas, comprometidas en una obra pública. Para los casos de Tribunales de Cuentas, que no estén facultados por su ley para tal tipo de control, podrá serlo en calidad de recomendación al ente estatal respectivo.

Respondiendo al "cuándo", se hace necesaria la intervención del órgano de Control Externo desde la etapa previa a la contratación, en forma sistemática.

2) Condiciones Básicas del Auditor Externo de Obras Públicas:

- a) INDEPENDENCIA DE CRITERIO: El Auditor Gubernamental de Obras Públicas debe ser independiente del Ente Objeto de Control. No solamente independiente de hecho, sino que tiene que aparecer como tal en sus intervenciones, a efectos de hacerse merecedor de la confianza de quienes utilizan sus servicios, emitiendo juicios justos y libres de toda subjetividad.
- b) DISPONER DE LOS RECURSOS NECESARIOS: El Auditor Gubernamental debe contar con los recursos suficientes para, -cumplir con sus obligaciones en forma adecuada.

c) **CAPACIDAD:** Es la debida formación profesional y la permanente actualización y perfeccionamiento que garantizan que el Auditor cumpla con los requisitos de una educación permanente.

Es imprescindible integrar los equipos o unidades de Obras Públicas en la Estructura de las Unidades Fiscalizadoras, y en forma interdisciplinaria. Los mismos deben contar con los recursos y capacitación que faciliten su acción.

d) **DILIGENCIA PROFESIONAL:** Es el máximo interés en la planificación y en la concreción, acumulación y evaluación de las pruebas, así como en la emisión del informe sobre resultados y en la elaboración de las conclusiones y recomendaciones.

e) **SECRETO PROFESIONAL:** Es esencial que el Auditor Gubernamental guarde reserva absoluta acerca del objeto de la fiscalización y de los datos obtenidos durante su realización.

f) **RESPONSABILIDAD:** Ante sus superiores jerárquicos, por los informes que emita y ante la ciudadanía, cuando trascienda a la opinión pública todo o parte de su trabajo.

3) Tareas del Auditor:

a) **ELABORACIÓN DE LOS PLANES Y PROGRAMAS DE CONTROL EXTERNO DE OBRAS PÚBLICAS.**

Los planes de control de Obras Públicas que serán anuales, se confeccionarán determinando prioridades ante particularidades de los entes o de las obras que serán objeto del examen, en tanto que los programas deberán elaborarse detallándose los trabajos, métodos y procedimientos a utilizar, estableciendo su extensión y oportunidad, previendo su flexibilidad por cambios circunstanciales

Tanto los planes como los programas deben propender al logro de los objetivos, ajustándose a las disponibilidades de tiempo, recursos humanos y financieros.

b) **TRABAJO PROPIAMENTE DICHO O DE CAMPO.** Se debe tratar de ampliar el trabajo de control, comprendiendo todo el proceso de la obra.

c) **COMUNICACION DE RESULTADOS PARA LA TOMA DE DECISIONES:** Dicha comunicación debe realizarse por medio de Informes de Auditoría que deberán ser claros y completos, permitiendo -eventualmente- el proceso de determinación de responsabilidades.

11- Parte Especifica de la Auditoría de Obras Públicas

A) Obras Por Contrato

La contratación de obras públicas podrá realizarse mediante los siguientes sistemas:

- 1) Por unidad de medida;
- 2) Por ajuste alzado;
- 3) Por coste costas;
- 4) Por administración delegada;
- 5) Por combinación de estos sistemas entre sí;
- 6) Por otros sistemas que como excepción se puedan establecer

Los Auditores deben abarcar el control de todas las FASES de la contratación de la Obra Pública:

1) Relevamiento de control interno de Organismo ejecutor.

- Verificar que se ejerzan los controles internos previstos en los organigramas de los organismos públicos que generalmente son controles por oposición.

2) Verificación de los requisitos previos a la realización de la Obra Pública:

- a) Que el Organismo Ejecutor haya efectuado todos los estudios de factibilidad técnica.
- b) Que haya efectuado el estudio previo del impacto ambiental.
- c) Que el Organismo Ejecutor tenga competencia.
- d) Que el proyecto de la obra se encuentre aprobado, tanto que el mismo haya sido objeto de un llamado a Licitación o Concurso Público, o que haya sido elaborado por el mismo Organismo Ejecutor, constatándose además, en el caso de haberse efectuado contratación pública, legalidad de la misma y verificación de los pliegos.
- e) Que la obra cuente con el crédito presupuestario autorizado y la posibilidad de eventuales ampliaciones.
- f) Que se hayan elaborado los cómputos y el presupuesto del proyecto a ejecutarse.
- g) Que el Estado sea el titular del terreno donde se emplazará la Obra (obteniendo esta información del Registro de la Propiedad) o que existan convenios donde conste la cesión del terreno o de algún derecho sobre él.
- h) Que se haya practicado un estudio completo de las condiciones del suelo.
- i) Que se controle la selección de materiales (calidad, cantidad, cumplimiento de normas técnicas).
- j) Que se controle la incompatibilidad entre proyectista y contratista de la obra.

3) Análisis del proceso de Contratación de la Obra Pública y selección de la oferta:

Se deben realizar las siguientes tareas:

- a) Justificación e identificación del sistema elegido, que puede ser por: ajuste alzado; unidad de medida; coste y costas; administración delegada; por combinación de estos sistemas.
- b) Verificar que la contratación de la Obra Pública haya sido efectuada por Licitación Pública, Concurso de Precios o por alguna de las excepciones previstas en las respectivas leyes.
- c) Verificar que las propuestas presentadas hayan cumplido con todos los requisitos exigidos por el pliego general y particular de la obra (garantía de oferta, certificado de capacidad de contratación, libre deuda de la DGI, requisitos económicos, financieros y técnicos).
- d) Constatar la razonabilidad de la elección de la oferta más conveniente, justificado con un informe técnico responsable, tomado como base para la adjudicación.
- e) Controlar que la empresa adjudicataria de la obra haya sido notificada fehacientemente de tal decisión, al igual que todas las empresas que participaron en el acto público presentando sus propuestas.
- f) Controlar que se cumplan las formalidades y plazos que están previstos para la suscripción de los contratos, como también su posterior aprobación.
- g) Controlar que se cumplan los requisitos substanciales, de fondo y de forma de los contratos.
- h) Análisis de las propuestas alternativas (en caso de corresponder).
- i) Análisis de precios.

4) Condiciones establecidas en los pliegos con incidencia financiera y/o patrimonial:

a) Anticipos de Fondos:

Se controlará:

- que los mismos no superen los topes establecidos en los Pliegos de Condiciones o en la Ley de Obras Públicas.
- que haya sido integrada la garantía en forma total y de acuerdo a lo previsto en la normativa vigente.

b) Bienes, elementos y/o servicios a proveer por el contratista:

Debe controlarse:

- que el bien entregado y servicio prestado sea el requerido en el pliego de condiciones, que se

haya provisto en el plazo estipulado.

- que en el caso que se haya reemplazado el bien solicitado por otro similar, éste cumpla con las condiciones requeridas, se haya autorizado dicho cambio y el valor del mismo sea equivalente a lo originalmente acordado.
- que en el caso de bienes materiales provistos, los mismos hayan sido incorporados a la obra al patrimonio del organismo (esto último es el caso de la entrega de bienes para la inspección de la obra).
- que en el caso de la provisión de servicios, exista documentación que acredite la prestación de los mismos.
- que el contratista haya entregado al organismo los comprobantes de las garantías de los bienes o servicios provistos, de manera que éste pueda hacer valer las mismas en caso de algún desperfecto.

c) Acopio de materiales:

Deberá verificarse:

- la existencia o no de esta cláusula en el pliego, para su posterior examen.
- la integración de la garantía en la forma que prevea la normativa vigente.
- las actas de acopio de materiales.
- los lugares de depósito de los materiales.

5) Alteraciones a las condiciones del Contrato:

- Controlar que las alteraciones en más o en menos que se produzcan en relación al monto y al plazo están comprendidas en los límites establecidos en la Ley de Obras Públicas vigente.

En caso de verificarse lo anterior deberá controlarse que la ampliación resultante este debidamente autorizada sobre la base de una fundamentación técnica y que exista documentación que respalde y justifique los nuevos precios convenidos.

Constatar la existencia de crédito presupuestario para dicha ampliación.

Verificar el ajuste de las garantías del contrato y fondos de reparos.

6) Ejecución de la obra: se deben realizar inspecciones profesionales periódicas en los lugares de obra, verificando:

trabajos realizados

ensayos cumplidos

calidad de los materiales contratados.

documentación técnica de la ejecución: Ordenes de Servicios, Notas de Pedidos,

Movimientos de equipos, Actas y otras.

7) Medición, Certificación y pago:

- Tomar conocimiento a través del pliego de bases y condiciones, respecto a la forma como e ser medida y certificada la obra.

- Controlar el Acta de Replanteo de la obra.

- Controlar la correspondencia entre la medición de obra y la certificación.

- Verificar en cada Ítem lo certificado en relación a la curva de inversiones programada.

- Si se detecta que en algún ítem se ha ejecutado una cantidad superior a la programada, debería comprobarse la existencia del instrumento legal que autorice tal modificación.

- Controlar que los certificados de obra reúnan las formalidades de un crédito documentado a favor del contratista.

- Verificar la transferencia o cesión del certificado a terceros, en caso de corresponder (descuentos de certificados en Entidades Financieras).

- Constatar toda otra cuestión que resultara de interés a la correcta gestión de la obra.
- Verificar que la empresa adjudicatario haya presentado - antes 1 de cobrar la certificación - los comprobantes que acrediten las contrataciones de seguros previstos en los pliegos: Aseguradora de Riesgo del Trabajo (A.R.T. - ex seguro de accidente de trabajo-), Responsabilidad Civil, Incendio, Tomados, etc.- Controlar la correlación y homogeneidad de los datos con la certificación antecedente. - Verificar que el certificado contenga como mínimo:
 - a) Identificación del contratista de obra y del emisor.
 - b) Especificar de qué tipo de certificado se trata.
 - c) Mes de ejecución de trabajos.
 - d) Fecha de medición.
 - e) Liquidación propiamente dicha donde deberá constar: número de ítems, cantidades autorizadas, ejecutadas (acumulada anterior, del mes, total ejecutado a la fecha, etc.) y saldo pendiente de ejecución.
 - f) Deducciones (Fondo de reparo, fondo de garantía, descuentos por acopios, multas, retenciones de impuestos, gastos.)
 - g) Monto liquido a cobrar por el contratista.
 - h) Lugar y fecha de emisión del certificado.
 - i) Firmas del contratista, inspector de obra, Jefe de Departamento Certificaciones, etc.
 - j) Numeración correlativa del tipo de certificado.
 - k) Fecha de vencimiento.
 - l) Plan de avance vigente a la fecha, de emisión con relación a la curva de inversión programada.

Para realizar el control de certificaciones emitidas se deberá confeccionar una planilla de trabajos (Planilla de control de certificados emitidos) donde se procederá a:

- Verificar los cálculos numéricos de los certificados.
- Controlar la correcta realización de los descuentos exigidos por Ley y por el contrato
- Control de certificados deductivos, su inclusión y cálculo en los certificados positivos.
- Controlar la correcta aplicación del sistema de ajuste del contrato. (anticipas).
- Verificar en su caso, el reconocimiento o descuento por variaciones sufridas en las alícuotas impositivas.
- Controlar que cada certificado esté aprobado por la correspondiente norma legal.
- Verificar la correcta imputación presupuestaria.
- Verificar la correspondencia de la Orden de pago con el certificado.
- Controlar que los pagos se hayan realizado en los términos previstos en la correspondiente

Ley de Obras Públicas.

- Verificar que se hayan realizado las retenciones impositivas que correspondan.
- Controlar los certificados de intereses, en caso de corresponder éstos y su adecuación a la normativa en vigencia.

8) Régimen de multas:

Se deberá controlar la aplicación de multas en los siguientes casos:

- a) Mora en el plazo de ejecución de los trabajos.
- b) Ausencia en la obra del contratista o del representante técnico.
- c) Suspensión injustificada de la obra.
- d) Incumplimiento de órdenes de servicios.

9) Recepción y conservación:

Se deberá controlar:

- a) El Certificado final de la obra, la correcta cumplimentación de la ejecución, que esté de acuerdo lo ejecutado con lo pasado y con los cómputos de las mediciones.
- b) El Acta de Recepción Provisoria y devolución de los fondos retenidos correspondientes.
- c) El cumplimiento de la ejecución de las obras necesarias durante el período de garantía.
- d) El Acta de Recepción Definitiva (total o parcial) y devolución de los fondos retenidos correspondientes.

Además, se verificará la existencia del Informe Final del impacto ambiental, al Organismo encargado de su control.

Redeterminación de precios:

Deberá controlar:

Que la redeterminación de precios cuando corresponda legalmente, sea por variaciones en los precios de los ítems previstos en la obra.

Los ajustes de las alícuotas impositivas, previsionales y aduaneras.

Que en los casos anteriores se hayan practicado las retenciones previstas

Gastos improductivos:

Controlar:

Que las causas que los originaron no sean imputables al contratista.

Que el contratista haya requerido su liquidación en tiempo y forma.

Que exista autorización del Organismo para el reconocimiento de los mismos.

Que la liquidación sea correcta

12) Rescisión o resolución del contrato y sus efectos:

Se controlará:

- a) La causa y a que es imputable
- b) La norma legal que autoriza la rescisión
- c) El acta de recepción previsor extendida en razón de la rescisión
- d) En general, todas las liquidaciones efectuadas como consecuencia de la rescisión

B) Obras por Administración:

1) Los Auditores deben preceder a la verificación de los siguientes requisitos previos a la realización de la Obras por Administración

- a) Que el organismo Ejecutor haya efectuado todos los estudios de factibilidad técnica
- b) Que haya efectuado el estudio previo del impacto ambiental
- c) Que el Organismo Ejecutor tenga competencia.
- d) Que el proyecto de la obra esté aprobado.
- e) Que la obra cuente con el crédito presupuestarlo autorizado y la posibilidad de eventuales ampliaciones.
- f) Que se hayan elaborado los cómputos y el presupuesto del proyecto a efectuarse.
- g) Que el Estado sea el titular del terreno donde se emplazará la Obra (obteniendo esta información del Registro de la Propiedad) o existencia de convenios donde conste la cesión del terreno o de algún derecho sobre él.
- h) Que se haya practicado un estudio completo de las condiciones del suelo.
- i) Que se controle la selección de materiales(calidad, cantidad, cumplimiento de normas técnicas).
- j) Verificar la designación del Director de Obra; en el caso de no estar previsto en las normas, notificar al responsable del Organismo, que él tendrá la responsabilidad de la obra.

2) Examen de la documentación generada durante la ejecución de los trabajos, por el funcionario Director de la Obra.

Comprende:

- a) Registro diario de insumos incorporados a la obra (mano de obra, materiales, combustible, horas de máquinas, etc.).
- b) Libro de Actas de medición.
- c) Libro de movimiento de equipos.
- d) Ensayos de laboratorio y pruebas de calidad de materiales puestos en obras.
- e) Documentación legal, contable y técnica, de los trabajos modificatorios, adicionales o de ampliación de la obra convenidos con posterioridad a la resolución aprobatorio de los trabajos originales.
- f) Ejecución de trabajos de, morigeración o corrección de impactos ambientales negativos.
- g) Actas de recepción definitiva o de entrega de obras.

3) Examen de la documentación registrada:

Se cotejará la información recogida en el punto anterior, con la registrada contablemente (contabilidad de costos), verificando:

- a) La existencia del registro.
- b) La correlación entre registros y entre éstos y la correspondiente documentación comprobatoria.

4) Inspección de obras:

Se deben realizar inspecciones oculares "in situ" sobre los trabajos en ejecución, verificando:

- a) La correlación entre la, entidad de los trabajos proyectados y autorizados respecto de los ejecutados.
- b) La correlación entre la cantidad establecida por ítem y la ejecutada.
- e) La calidad de la obra programada y la ejecutada.
- d) El cumplimiento del plan de trabajo.
- e) El uso de los equipos previstos.
- f) Las condiciones de trabajo geográficas, climáticas y ambientales.
- g) El cumplimiento de ensayos de laboratorio.
- h) La cantidad de personal afectado a los trabajos y la calificación técnico - profesional del mismo
- i) La presencia del responsable de la Dirección Técnica.
- j) La cantidad y calidad de materiales acopiados, sus condiciones de estiba, etc.
- k) La cantidad y calidad de materiales incorporados a la obra.

Se analizarán además los procedimientos utilizados para la ejecución de la obra y fin de medir los rendimientos de los insumos y las condiciones de calidad de los materiales elaborados.

Se informará el equipo puesto a disposición del plantel.

Si fuera pertinente, se recomendará la ejecución de estudios especiales.

Se verificará la existencia del informe Final de impacto ambiental al Organismo encargado de su control.

III - Normas Sobre Informes

Los informes del Auditor de obras públicas deben cumplimentar las siguientes pautas establecidas por las "Normas de Auditoría Externa para El Sector Público" del I.E.T.E.I. (Arts. 8° a 12°) aprobadas por el Secretariado Permanente de Tribunales de Cuentas de la República Argentina:

Art. 8') El informe del auditor gubernamental debe ser escrito, producto de las tareas desarrolladas, fundarse en los papeles de trabajo y bastarse a sí mismo.

Art. 9') El auditor debe conservar los papeles de trabajo durante el plazo que prescribe la legislación vigente, por constituir éstos la prueba de las tareas desarrolladas.

Art. 10') El auditor debe manifestar en los papeles de trabajo la descripción de las tareas desarrolladas, datos y antecedentes que por su propia actividad hubiere relevado o bien recepcionado de terceros.

Art. 11') El informe del auditor debe comunicar a los usuarios de tal contenido, con claridad y precisión, eliminando todo comentario o dato trivial.

Art. 12') El auditor en el contenido del informe debe identificar los objetivos propuestos y las tareas desarrolladas durante el examen del sistema administrativo - contable, expresando opinión de los resultados logrados", con las formalidades establecidas en el Art. 26°. ("En todos los informes del auditor, las opiniones del profesional deben quedar claramente separadas de cualquier otro tipo de información.")

Además, el Auditor deberá evaluar el comportamiento de la Repartición que ejecuta la obra y efectúa el control interno.