

## **RESOLUCION Nº: 864-R/G-99**

12 JUL 1.999

### **VISTO :**

El expediente Nº 800-464/99, CARATULADO: "TRIBUNAL DE CUENTAS DE LA PROVINCIA - SOBRE **Normas de Auditoría externa para el Sector Público**"; y,

### **CONSIDERANDO :**

Que, a fs. 05/20 de los presentes autos obra PROYECTO DE NORMAS DE AUDITORIA EXTERNA PARA EL SECTOR PUBLICO, que fuera aprobado por el Secretariado Permanente de Tribunales de Cuentas de la República Argentina.

Que, por Resolución Nº 480-R/G-99 se solicita de las Comisión Gerente del Sistema de Capacitación que requiera de los sectores representados en la misma, y por la metodología que allí se juzgue conveniente opinión sobre el referido manual, que tenga en vista su adecuación al derecho público provincial, las necesidades y características propias del organismo y de los sectores, áreas y organismos sujetos a auditorías, como así toda otra referencia, proyecto o modificación que tienda a mejorar el sistema propuesto. Solicitar de los Señores Vocales y Fiscales, en particular a los Señores Jefes de Departamento, Secretarios y Jefes de División y a la Asociación Gremial, brinde los análisis respectivos y presente propuestas o proyectos.

Que, en cumplimiento de lo antes citado, presentaron trabajos los C.P.N. LILI VERARDI DE GONZALEZ y C.P.N. CARLOS ALEJANDRO VARGAS.

Que, a Fs. 24/31 obra PROYECTO DE NORMAS BASICAS DE AUDITORIA LEGAL presentado por la Dra. ESTRELLA A. ELIAZARIAN DE MIRANDA.

Que, siendo necesario contar con normas operativas de trabajo aplicables a Auditorías a realizar por Personal de este Tribunal, se trató el presente tema en Reunión Plenaria de fecha 08-06-99 por los Sres. Miembros: Dr. SERGIO RICARDO GONZALEZ –Presidente Habilitado-, Dra. ESTRELLA ELIAZARIAN DE MIRANDA, Dra. FLAVIA MARIA HUBEID –Vocal Letrada Habilitada-, C.P.N. RENE ANTONIO BARRIONUEVO Y LIC. MIGUEL ALFONSO RIOJA.

Por ello.

### **EL TRIBUNAL DE CUENTAS DE LA PROVINCIA**

#### **EN ACUERDO PLENARIO**

#### **RESUELVE:**

**Artículo 1º:** Adoptar como NORMAS DE AUDITORIA EXTERNA PARA EL SECTOR PUBLICO en la órbita del Tribunal de Cuentas de la Provincia, las que como Anexo I forman parte de la presente, con excepción de los Arts. 1º al 4º, con el alcance de que la misma no sea contraria a la normativa vigente.

**Artículo 2º:** Adoptar como NORMAS BASICAS DE AUDITORIA LEGAL en la órbita del Tribunal de Cuentas de la Provincia, las que como Anexo II forma parte de la presente, agregándose en el Punto II-b), 2º párrafo lo siguiente: “y las que hubieren sido de aplicación al momento del hecho o de la situación auditada”.

**Artículo 3º:** Notifíquese a Fiscalía General. Notifíquese a los Sres. Jefes de Departamento, quienes deberán notificar al personal a su cargo.

Dr. Sergio Ricardo Gonzales –Vocal Letrado- A/C Presidencia.

Dra. Estrella A. Eliazarian de Miranda; Cr. Rene Antonio Barrionuevo, Lic. Miguel Alfonso Rioja – Vocal- y Dra. Flavia Hubeid –Vocal p/Habilitación.

## **ANEXO I**

### **NORMAS DE AUDITORIA EXTERNA PARA EL SECTOR PUBLICO**

#### **TITULO I**

#### **NORMAS DE AUDITORIA EN GENERAL**

#### **CAPITULO I**

#### **NORMAS GENERALES PARA EL DESARROLLO DE LA AUDITORIA**

**ARTICULO 1º:** Los Tribunales de Cuentas deben planificar las actividades de control por representar la condición fundamental para el logro de los objetivos propuestos. El auditor debe planificar sus tareas en función de tales objetivos.

**ARTICULO 2º:** El Auditor, a través del desarrollo de sus tareas, debe reunir elementos de juicios válidos y suficientes que constituyan la razón de la opinión profesional que manifiesta en su informe, destacando las observaciones y recomendaciones correspondientes.

**ARTICULO 3º:** La relación costo/beneficio de las tareas de auditorías, debe estar sujeta a los objetivos que el Tribunal de Cuentas, como órgano de control, se ha propuesto lograr.

**CAPITULO II**  
**NORMAS SOBRE INFORMES**

**ARTICULO 4º:** El informe del auditor gubernamental debe ser escrito producto de las tareas desarrolladas, fundarse en los papeles de trabajo y bastarse a sí mismo.

**ARTICULO 5º:** El Auditor debe conservar los papeles de trabajo durante el plazo que prescribe la legislación vigente, por constituir estos las pruebas de las tareas desarrolladas.

**ARTICULO 6º:** El auditor debe manifestar los papeles de trabajo la descripción de las tareas desarrolladas, datos y antecedentes que por su propia actividad hubiere relevado bien recepcionado de terceros.

**ARTICULO 7º:** El informe del auditor debe comunicar a los usuarios de tal contenido, con claridad y precisión, eliminando todo comentario o dato trivial.

**ARTICULO 8º:** El auditor en el contenido del informe debe identificar los objetivos propuestos y las tareas desarrolladas durante el exámen del sistema administrativo contable, expresando opinión de los resultados logrados.

**TITULO II**  
**NORMAS SOBRE AUDITORIA EXTERNA DE INFORMACION CONTABLE**  
**CAPITULO I**  
**CONDICION BASICA PARA EL EJERCICIO DE LA AUDITORIA**

**ARTICULO 9º:** INDEPENDENCIA

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

**ARTICULO 10º:** FALTA DE INDEPENDENCIA

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 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 hubiere tenido en el ejercicio al que se refiere la información contable que es objeto de la auditoría.

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

#### **ARTICULO 11º: ALCANCE DE LAS INCOMPATIBILIDADES**

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 disciplinarias, o no profesionales.

## **CAPITULO II**

### **NORMAS PARA EL DESARROLLO DE LA AUDITORIA**

**ARTICULO 12º:** 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. 1º Auditoría realizada para determinar la razonabilidad de la información contable presentada y la legalidad de la percepción e inversión de los fondos públicos.

Inc. 2º. La revisión limitada de la información contable correspondiente a períodos intermedios, con el alcance necesario para determinar la razonabilidad de la información contable y la legalidad de la percepción e inversión de los Fondos Públicos, referidas a estos períodos.

Inc. 3º. Situaciones de hecho o comprobaciones especiales que no requieren la emisión de un juicio técnico (Certificación)-

Inc. 4º. Investigaciones especiales.

Inc. 5º. Cumplimiento de planes, programas y objetivos y el desempeño económico y eficiente de la gestión.

Inc. 6º. Las recomendaciones a formular.

### **AUDITORIA DE INFORMACION CONTABLE**

**ARTICULO 13º:** Para reunir los elementos de juicio 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 trabajos 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 razonable 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-** Inspecciones oculares (por ej. Arqueos de caja, documentos e inversiones; observación de inventarios físicos, observación de la existencia de bienes de uso). Verificación de formalidades legales.

**5-** Obtención de confirmaciones directas de terceros (por ej. Bancos, clientes, proveedores, asesores legales).

**6-** Comprobaciones matemáticas.

**7-** Revisiones conceptuales.

**8-** Comprobación de la información relacionada.

**9-** Comprobaciones globales de razonabilidad (por ej. Análisis de razones y tendencias, análisis comparativo e investigación de fluctuaciones de significación).

**10-** Examen de documentos importantes (por ej. Estatutos, pliegos de condiciones de contrataciones, contratos, actas, escrituras y similares).

**11-** Preguntas a funcionarios y empleados del ente.

**12-** 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 juicio válidos y suficientes.

Los procedimientos enunciados, en cuanto fueren de aplicación, deben ser utilizados además en la revisión de operaciones o 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, el 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.

**f)** 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 gubernamental, utilizando su criterio profesional, debe hacer lo siguiente:

**1-** Considerar su naturaleza y la forma en que se obtuvieron.

**2-** Considere 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 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.

## **REVISION LIMITADA DE INFORMES CONTABLES DE PERIODOS INTERMEDIOS**

**ARTICULO 14º:** Para obtener elementos de juicio válidos y suficientes que respalden el informe relativo a la revisión limitada de informes contables de períodos intermedios, de alcance necesarios 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 artículo 13,

en cuanto fueren de aplicación. En este caso debe tener en cuenta las finalidades específicas para las cuales se requiere ese informe. Pudiendo aplicar en este caso, además, los siguientes procedimientos de auditoría.

La revisión comparativa de los informes contables en su relación con la del último cierre del ejercicio, con los de períodos intermedios anteriores y con los períodos anteriores similares de ejercicio anterior.

Los comentarios con los funcionarios del ente al que corresponden los informes contables objeto de auditoría, acerca de los aspectos importantes que pudieren afectar a la información contenida, en dichos informes.

## **CERTIFICACION**

**ARTICULO 15º:** 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**

**ARTICULO 16º:** Para obtener elementos de juicio válidos 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 artículo 13º en cuanto fueren de aplicación. En ese caso, debe tener en cuenta las finalidades específicas para las cuales se requiere este informe.

## **CUMPLIMIENTO DE PLANES, PROGRAMAS Y OBJETIVOS**

**ARTICULO 17º:** Para obtener elementos de juicio 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. 13º 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 ineficiencia 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 planes y programas.

### **PAPELES DE TRABAJO**

**ARTICULO 18º:** Los programas escritos con la indicación de su cumplimiento y las evidencias reunidas por el auditor gubernamental en el desarrollo de su tarea, constituyen el conjunto de sus papeles de trabajo.

**ARTICULO 19º:** Los papeles de trabajo deben contener lo siguiente.

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

**ARTICULO 20º:** Los papeles de trabajo formaran parte del legajo correspondiente al ente auditado y se considerarán 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 auditoría, firmada por el representante legal del ente al que corresponda.

## **CAPITULO III**

### **NORMAS SOBRE INFORMES**

**ARTICULO 21º:** Los informes del auditor deben cumplir con los requisitos o características que correspondan a toda información, cumplimentando lo dispuesto por el Título I Capítulo III.

**ARTICULO 22º** En todos los informes del Auditor, las opiniones del profesional deben quedar claramente separadas de cualquier otro tipo de información.

**ARTICULO 23º:** 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 especiales.

#### **INFORME FINAL**

**ARTICULO 24º:** 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**

**ARTICULO 25º:** El informe parcial es el que emite el auditor, producto del trabajo de auditoría desarrollado, para expresar su opinión, respecto a solo una parte de la información objeto de la auditoría. Debiendo hacer referencia a este al emitir el informe final.

#### **CONTENIDO DEL INFORME FINAL O PARCIAL**

**ARTICULO 26º:** 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 exámen se desarrolló o no de acuerdo con las normas de auditoría para el sector público.

- 5- Aclaraciones previas al dictamen.
- 6- Dictámen fundado en las normas vigentes.
- 7- Recomendaciones.
- 8- Lugar y fecha de emisión.
- 9- Firma del auditor.
- 10- Anexos.

#### **TITULO**

**ARTICULO 27º:** El título es: “Informe del Auditor”.

#### **DESTINATARIO**

**ARTICULO 28º:** El informe debe estar dirigido a las autoridades superiores del auditor, para su resolución pertinente.

#### **IDENTIFICACION DEL OBJETO DE LA AUDITORIA**

**ARTICULO 29º:** 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 AUDITORIA**

**ARTICULO 30º:** El informe debe contener una manifestación acerca de si el exámen se desarrolló o no de acuerdo con las normas de auditoría vigente para el sector público.

**ARTICULO 31º:** Si existieran limitaciones al alcance de la tarea de auditoría que imposibilitaran la emisión de una opinión fundada o implicaran salvedades a ésta, aquellas debe ser claramente expuestas en el apartado denominado “Alcance del trabajo de auditoría”.

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 auditoría 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 auditoría.

**ARTICULO 32º:** Cuando un procedimiento usual (de los detallados en la norma del art.17 inc.e) se hubiese modificado, sustituido por otro alternativo o suprimido, y el auditor hubiera obtenido la evidencia válida y suficiente para sustentar adecuadamente su juicio, no es necesario dejar constancia en el apartado “Alcance de trabajo de auditoría” del procedimiento omitido.

## **ACLARACIONES ESPECIALES PREVIAS AL DICTAMEN**

**ARTICULO 33º:** Cuando, según el juicio del auditor que emite el informe, fuera necesario formular aclaraciones especiales que permitan interpretar en forma más adecuada la información, dichas declaraciones debe exponerlas en un apartado específico previo a aquel en que incluya el dictamen.

**ARTICULO 34º:** La exposición en notas a los estados contables de las declaraciones mencionadas, cuando ello sea pertinente, excusa al auditor de incluirlas en su informe, pero debe indicar tal situación y remitirse a la nota respectiva.

**ARTICULO 35º:** El auditor no debe incluir en este apartado manifestaciones que en realidad representen salvedades o excepciones que no reciban el tratamiento correspondiente en el párrafo del Dictamen.

## **DICTAMEN**

**ARTICULO 36º:** 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**

**ARTICULO 37º:** Cuando hubiere 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 trata, con las normas legales vigentes en la materia para el organismo auditado, o de acuerdo a las normas contables profesionales cuando estas le fueran aplicables.

### **DICTAMEN FAVORABLE CON SALVEDADES**

**ARTICULO 38º:** El dictamen favorable puede ser acotado con limitaciones que se denominan indistintamente “salvedades” o “excepciones”. Las salvedades se cumplen cuando se trata de montos o aspectos que por su significación no justifican que el auditor debe emitir un dictámen adverso o abstenerse de opinar sobre la información contable objeto de la auditoría.

**ARTICULO 39º:** Al expresar su salvedad, ya fuera está determinada o indeterminada, el auditor debe dejar constancia de la razón de su existencia y de la información adicional correspondiente.

**ARTICULO 40º:** Las salvedades determinadas son aquellas originadas en discrepancias respecto de la aplicación de las normas contables profesionales (de evaluación o 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.

**ARTICULO 41º:** Las salvedades indeterminadas son aquellas originadas en la carencia de elementos de juicio válidos 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.

**ARTICULO 42º:** 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.

**ARTICULO 43º:** La redacción de la salvedad por falta de uniformidad, con respecto a las pautas o a los criterios contables utilizados en el ejercicio anterior, debe contener una descripción clara del cambio, de las razones que lo motivan y de sus efectos cuantitativos. Asimismo, el auditor debe manifestar si está o no de acuerdo con el cambio realizado.

**ARTICULO 44º:** 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**

**ARTICULO 45º:** El auditor debe emitir un dictamen adverso cuando, como consecuencia de haber realizado su exámen 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.

**ARTICULO 46º:** En este caso, el auditor debe expresar que la información contable no está presentada de acuerdo con las normas contables profesionales y/o legales vigentes en la materia, explicando las razones que avalan su opinión (generalmente en un párrafo previo ubicado en el apartado "Aclaraciones previas a dictamen").

## ABSTENCION DE OPINION

**ARTICULO 47º:** El auditor se debe abstener de emitir su opinión cuando no ha obtenido elementos de juicio 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 auditoria.
2. Sujeción de una parte o de toda la información contable a hechos futuros, cuya concreción no pudiera evaluarse en forma razonable y cuya significación potencial no admita la emisión de una opinión con salvedad indeterminada.

**ARTICULO 48º:** La abstención de emitir una opinión puede ser aplicada a toda la información examinada o a una parte de ella.

**ARTICULO 49º:** El auditor debe indicar en su informe, en los apartados pertinentes (alcance del trabajo de auditoria o aclaraciones previas al dictamen) las razones que justifican la abstención de opinión.

## OPINION PARCIAL

**ARTICULO 50º:** 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, fueran suficientemente importantes en conjunto.

**ARTICULO 51º:** La opinión parcial debe ser redactada cuidadosamente para evitar que se cree una confusión en los interesados en el informe con respecto a juicio adverso sobre la información en conjunto.

## RECOMENDACIONES

**ARTICULO 52º:** 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 CONCLUYO EL EXAMEN

**ARTICULO 53º:** Deberá hacerse mención a la fecha en que se hubiera concluido el trabajo de auditoria 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 EMISION DEL INFORME

**ARTICULO 54º:** El lugar y fecha serán los de emisión y firma del informe.

**ARTICULO 55º:** El informe debe llevar la firma del auditor, con la aclaración de su nombre y apellido completo, cargo y título profesional.

## FORMA DE PRESENTACION

**ARTICULO 56º:** El auditor debe presentar su informe por separado o adjunto a la información contable objeto de la auditoria. 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.

**ARTICULO 57º:** 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 ha sido efectuada solamente en su relación con la auditoria de la información contable (y por lo tanto tiene las limitaciones inherentes a su objetivo 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 sugerencias para la corrección de las debilidades detectadas.
5. Las opiniones del auditor sobre los temas tratados.

## CERTIFICACION

**ARTICULO 58º:** 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.

**ARTICULO 59º:** 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**

**ARTICULO 60º:** 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.

## **ANEXO II**

### **NORMAS BASICAS DE AUDITORIA LEGAL**

**-I-**

#### **OBJETIVOS DE LA AUDITORIA LEGAL**

La Auditoria legal está dirigida a determinar el grado de cumplimiento por parte de las entidades del marco jurídico inherente a su actividad, y en qué medida su incumplimiento genera o puede generar daño al patrimonio del estado.

En consecuencia el auditor legal deberá satisfacer los siguientes aspectos:

##### **1. DESENVOLVIMIENTO GENERAL DE LA ENTIDAD O AREA AUDITADA**

Esto comprende el examen jurídico de las operaciones generales que realiza la entidad, esto es observar si se cumplen los recaudos legales de forma tal de determinar si se ha preservado la regularidad de cada operación, como así también si los intereses de la entidad estuvieron, desde el punto de vista legal, correctamente defendidos.

##### **2. CUMPLIMIENTO POR PARTE DE LA ENTIDAD, DE LAS DISPOSICIONES QUE REGULAN PROCEDIMIENTOS.**

El auditor deberá dar énfasis al control del cumplimiento de las normas que tienden especialmente a organizar, dar publicidad y transparencia a la gestión de la entidad, como así también de aquellas que establezcan pautas que aseguren a los administrados las garantías del debido proceso y las referidas a los requisitos esenciales que deben contener los actos administrativos.

##### **3. EVALUACION DEL INCUMPLIMIENTO DE LAS NORMAS JURIDICAS.**

Este aspecto obliga al auditor a verificar y determinar en qué medida el incumplimiento de las normas jurídicas que resguardan el desenvolvimiento organizado y conforme a derecho de los administrados y protege la prosecución del interés general, genera o puede generar un daño patrimonial al Estado.

**-II-**

#### **FASES DE LA AUDITORIA LEGAL**

La labor del auditor legal no constituye un procedimiento independiente de la auditoria en general sino, por el contrario su actividad deberá estar integrada y coordinada con las distintas fases de la auditoria a llevarse a cabo.

##### **1- FASE PRELIMINAR**

a) Comprensión adecuada del Objeto y Alcance de la Auditoria.

El Auditor legal deberá detenerse en la comprensión clara y precisa del objeto y alcance de la auditoría a llevarse a cabo, a efectos de encarar adecuadamente la recopilación de los antecedentes normativos necesarios.

**b) Recopilación de Antecedentes Normativos.**

A fin de que el Auditor legal pueda contar con todas las disposiciones relacionadas con el objeto de la auditoría, solicitará al jefe del equipo designado y/o la Jefatura de Departamento a la que pertenece este, el legajo o archivo de disposiciones legales.

El Auditor legal deberá asegurarse de que el referido legajo se encuentre completo, con toda la normativa vigente.

Asimismo, deberá abocarse a la recopilación de aquellos elementos de juicio que considere válidos y suficientes para conocer sustancialmente a la entidad y operación que va a auditarse.

A los fines preindicados, el Auditor podrá obtener también información directamente de los distintos departamentos de este Tribunal, Legislatura de la Provincia, inclusive de la misma entidad auditada.

Asimismo deberá consultar la jurisprudencia judicial del tema a auditar y la jurisprudencia administrativa de Fiscalía de Estado, debiendo también verificar precedentes administrativos respecto del tema bajo fiscalización, revisar los informes de Auditoría, resoluciones de Sala y Plenario Etc.

**c) Estudio del régimen Jurídico de la Actividad a auditar.**

El Auditor Legal deberá abocarse al estudio pormenorizado del marco jurídico que regula la actividad sujeta a control, a efectos de conocer adecuadamente lo establecido en cuanto a los procedimientos, funciones y objetivos de la entidad u operatoria auditada, debiendo determinar la competencia específica asignada por las normas legales.

Asimismo deberá tener especial cuidado de las restricciones que entre otras, la legislación impone en algunos casos a la entidad. El cumplimiento de éstas, genera una responsabilidad básica de la administración, razón por la que se debe tener un adecuado conocimiento de su naturaleza y determinar específicamente la forma en que la administración asegura su acatamiento.

El auditor deberá también hacer un estudio detenido de la línea de responsables de la entidad.

**d) Elaboración de una Síntesis del Régimen Jurídico Aplicable a la Entidad u Operación Auditada.**

Efectuado el estudio al que se refiere el punto anterior, el auditor legal deberá realizar una síntesis del marco jurídico que regula la actividad a auditar a efectos de brindar a los restantes integrantes del equipo de trabajo, un panorama más adecuado de los aspectos jurídicos. Este análisis deberá posibilitar conocer:

- ❖ 1- La Competencia.
- ❖ 2- La estructura orgánica, como los niveles jerárquicos y de responsabilidad.
- ❖ 3- Las funciones.

Asimismo podrá confeccionar un informe especial para uno o más profesionales que integren los equipos multidisciplinarios cuando las características de los trabajos de auditoría y/o el de la legislación aplicable así lo ameriten.

Por otra parte informará al jefe del equipo los riesgos de detección de irregularidades evaluando y definiendo a esos efectos el riesgo inherente a la entidad desde el punto de vista del marco jurídico que regula la actividad que desarrolla. Asimismo deberá evaluar el riesgo de control que será definido fundamentalmente con el control interno de la entidad es decir que este no prevenga o corrija oportunamente los errores.

## **2- CONFECCION DEL PROGRAMA DE LA AUDITORIA LEGAL**

En esta fase el Auditor legal, con base en el objeto y alcance de la auditoria a emprenderse, formulara el programa de auditoria legal. El mismo deberá ser confeccionado con sumo cuidado, tendiendo a evitar conclusiones erróneas.

En el programa se señalaran los procedimientos a aplicar, los que se formularan de manera que le permita al auditor legal cumplir con el objetivo de la auditoria.

En ese sentido, deberá diseñarlos de forma tal que le permita obtener evidencias suficientes, competentes y pertinentes a fin de asegurarse en forma razonable respecto del funcionamiento general de la entidad. Asimismo, los procedimientos que seleccione deberán permitirle detectar en su caso, la existencia de errores, irregularidades y hechos culposos o dolosos que generen o puedan generar un daño al patrimonio del Estado, como así también la presunta comisión de delito de acción pública.

La selección de los procedimientos variara según las características del objeto de la auditoria y, fundamentalmente, según sean los mecanismos propios del régimen jurídico que rige la entidad.

El auditor legal podrá valerse de muestreos a los efectos de obtener una conclusión respecto del universo determinando el tamaño de la muestra como la selección de la misma, conforme su buen saber y entender, apoyándose en el uso de métodos de muestreo estadísticos.

El programa deberá contemplar el cronograma de tareas y debe ser flexible para posibilitar su modificación, de ser necesario.

## **3- PROCEDIMIENTO DE EVALUACION DE CUMPLIMIENTO**

En esta fase el auditor legal deberá llevar a cabo los procedimientos programados, no debiendo omitir ningún examen que le permita obtener evidencia, a fin de satisfacerse respecto del objetivo u objetivos a alcanzar.

Las evidencias (elementos que respaldan el contenido del informe del Auditor) de las que pueden servirse a los efectos de su labor son:

3.a –Física.

3.b – Documental.

3.c – Testimonial.

3.d – Análisis.

3.a – FISICA: Se obtiene mediante la inspección y observación directa de activos tangibles o bien de procesos o procedimientos realizados por terceros. La evidencia física deberá documentarse, entre otras formas, mediante memorandos, fotografías, gráficos, mapas o muestras reales.

3.b – DOCUMENTAL: Proviene del examen de registros contables, cartas contratos, facturas, etc.

3.c – TESTIMONIAL: Consiste en obtener información apropiada de las personas que tienen los conocimientos dentro y fuera de la entidad auditada, en forma de declaraciones recibidas en respuesta a las preguntas oportunamente efectuadas.

3.d – ANALITICA: Consiste en la ejecución de cálculos, comparaciones, razonamientos, estudio de índices y tendencias, así como en la investigación de variaciones y transacciones no habituales.

## **4- ANALISIS Y EVALUACION DE LAS IRREGULARIDADES DETECTADAS**

Una vez concluidos los procedimientos de evaluación de cumplimiento, el auditor legal deberá analizar deficiencias detectadas en virtud de su labor como así también todas aquellas de índole legal halladas por los restantes integrantes del equipo de Auditoría.

Esta evaluación sirve a los efectos de merituar adecuadamente el alcance y gravedad de las irregularidades a fin de ser incluidas en las conclusiones de la auditoría.

### **PAUTAS DE EVALUACION**

A continuación se detallan algunas pautas para ser tenidas en cuenta:

➤ La evaluación jurídica deberá permitir determinar la entidad de la gravedad del incumplimiento y consecuentemente el grado de adecuación, o no, tanto a la norma específica aplicable en el caso, como al resto del ordenamiento, implicando ello una interpretación armónica de la legislación.

➤ Dicho proceso evaluador no podrá prescindir de un análisis del contexto general en el que se materializó la irregularidad (circunstancias previas, actuaciones posteriores, situaciones de excepción, etc.), ni de las características propias de la actividad auditada.

Asimismo el auditor deberá observar si del apartamiento legal por hechos, actos u omisiones ha podido o puede originarse un eventual perjuicio patrimonial al Estado.

➤ El Auditor legal deberá tener en cuenta la competencia conferida por el régimen jurídico a la entidad y a los funcionarios públicos, y analizarlas en base a la estructura, funciones, autorizaciones presupuestarias, etc.

Corresponderá que determine si los funcionarios intervinientes actuaron excediendo la competencia legalmente conferida o si, por el contrario, el mismo ha desempeñado su función sin ejercer plenamente sus atribuciones. Ello implicará la confección de un detalle circunstanciado sobre dicho accionar y su conformidad a la normativa aplicable.

➤ El auditor legal deberá considerar en todo momento el régimen jurídico aplicable.

### **5- CONCLUSIONES**

Una vez efectuado el análisis a que refiere el apartado que antecede, el auditor legal elaborará un esbozo de las conclusiones de la auditoría legal y una síntesis de la misma, los que deberá presentar firmados al jefe del equipo de Auditoría, conjuntamente con todos los papeles de trabajo.

El referido esbozo será utilizado a los efectos de confeccionar el informe de las conclusiones de auditoría.

Jefatura de Departamento deberá recepcionar todas las normas vigentes que recopiló el auditor legal para confeccionar el legajo o archivo permanente de la entidad que se audite.

El legajo o archivo que se forme como resultado de las tareas efectuadas por los auditores legales, son de propiedad del Tribunal de Cuentas.

-III-

### **CONSULTAS**

El auditor legal deberá, en cualquier fase de la auditoria, evacuar las consultas técnico – jurídicas que le sean formuladas por los restantes integrantes del equipo de Auditoria.

Independiente de ello, el jefe de Departamento del Área, atendiendo a las circunstancias del caso, podrá solicitar a Fiscalía Letrada dictamen sobre la interpretación de la normativa a aplicar a un caso concreto. La actuación que se gire en ese sentido deberá ir acompañada con todos los elementos para dictaminar como así también con un informe visado por el auditor legal y firmado por el Jefe del Área con su opinión.

#### -IV-

Procedimiento ante la Detección de Presuntos Delitos de Acción Pública.

Atento lo dispuesto en el Art. 71 de la Ley 4376/88, en los casos en que el personal de este Organismo adquiera, con motivo de una Auditoria, conocimiento de la comisión de un delito de acción pública, deberá comunicar tal circunstancia en forma inmediata y por escrito al Jefe de Departamento, quien a su vez lo pondrá en conocimiento del auditor legal de esa área, solicitando el informe legal correspondiente.

En el caso que el referido Jefe entendiera que existe merito suficiente, deberá habilitar una actuación a los efectos de ser remitida a Fiscalía General y Letrada para que requieran los trámites a seguir.

La actuación que se gire a Fiscalía, deberá ir acompañada de un informe en donde se expliciten los hechos. Así también deberán adjuntarse todas las evidencias válidas y suficientes que sustente el informe producido.

Asimismo se informara si sobre los hechos denunciados las autoridades pertinentes se encuentran efectuando las correspondientes investigaciones del caso.

#### **RESPONSABILIDAD**

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