

**TÍTULO: NORMAS DE AUDITORIA Y SU APLICACIÓN UNIFORME  
EN EL CONTROL EXTERNO DEL SECTOR PÚBLICO ARGENTINO.**

**ÁREA: VII SECTOR PÚBLICO**

**TEMA: 2 - Gestión y control en el sector público**

**Control y gestión del sector público. Principios generales.**

20 CONGRESO NACIONAL DE PROFESIONALES EN CIENCIAS  
ECONÓMICAS “Una profesión consolidada para un mundo en cambio permanente”

Salta, 29 – 30 – 31 de octubre de 2014

Contador Germán Gustavo Murdolo

**TÍTULO: NORMAS DE AUDITORIA Y SU APLICACIÓN UNIFORME EN EL CONTROL EXTERNO DEL SECTOR PÚBLICO ARGENTINO.**

**ÁREA: VII SECTOR PÚBLICO**

**TEMA: 2 - Gestión y control en el sector público**

**Control y gestión del sector público. Principios generales.**

20 CONGRESO NACIONAL DE PROFESIONALES EN CIENCIAS ECONÓMICAS  
“Una profesión consolidada para un mundo en cambio permanente”

Salta, 29 – 30 – 31 de octubre de 2014

## **ÍNDICE**

1. Introducción
2. Control y Auditoría
3. Nuevas Normas Nacionales de Auditoría
4. Estándares para las Entidades de Fiscalización Superior
5. Aspectos relevados en los Organismos de Control Externo nacionales, en referencia a los normados en las directrices previamente relevadas
6. Armado del Rompecabezas
7. Conclusión
8. Abreviaturas

## **RESUMEN**

La globalización y los avances en las tecnologías de comunicación y de gestión financiera, han generado modernizaciones técnicas a la labor de los profesionales en ciencias económicas que desarrollan su actividad en los organismos de control externo del Estado Argentino. El presente trabajo busca relevarlas y encontrar las coincidencias que permitan su consolidación y aplicación uniforme al Sector Público Argentino.

El control es un concepto que abarca al de auditoría, no obstante se utilicen de diferente forma en las configuraciones con que se dotan en cada legislación a los organismos encargados del control público. No obstante, en todos ellos desarrollan su labor profesional, auditores que en general pertenecen a las ciencias económicas.

La profesión contable ha sido y continúa siendo pionera en el ordenamiento de la labor de auditoría, y así lo refleja su RT n° 7 recientemente derogada, que cuenta con casi 30 años de aplicación y ha sido citada en casi todas las reglamentaciones realizadas en la materia.

En la modernización normativa influyeron los intentos de armonización normativa realizados desde la conformación del MERCOSUR y el proceso de clarificación de NIA de la IFAC, que significaran la emisión por el CECyT de la FACPCE de las RT n° 32, 33, 34, 35 y 37, que preservan aspectos de la norma derogada y definen la aplicación de las NIA para los diferentes casos tipificados.

Se han relevado los aspectos introducidos por la nueva normativa, y considerada su posible aplicación al Sector Público, mencionando sus casos especiales y los puntos donde taxativamente se especifican consideraciones para dicho sector.

La experiencia en la Auditoría Financiera regulada por los organismos mencionados, y principalmente presente en el sector público, ha brindado nuevas respuestas, pero también nuevos puntos de encuadre para su aplicación, por lo cual resultan útiles las experiencias de organismos integradores de los organismos de control, que permitan considerar su propia experiencia de regulación.

En la regulación de la INTOSAI observamos los aspectos fundamentales para la auditoría del Sector Público, y sus consideraciones especiales, alineadas a las NIA en cuanto corresponda su aplicación, pero brindando lineamientos adicionales vinculados con el desempeño y características de las EFS, así como los distintos enfoques que se le pueda dar a su accionar en el control público.

En la consideración del manual propuesto por el Secretariado Permanente de Tribunales de Cuentas y Organismos de Control Externo de la República Argentina, observamos un intento de conciliar la labor del control externo en el Sector Público Argentino, con sus particularidades y la RT n° 7 que representaba la regulación del momento, aunque no se consideraron las modificaciones recientes de la misma y los pronunciamientos internacionales de la profesión y de la INTOSAI, a pesar de lo cual el manual propuesto es un excelente intento conciliador e incorpora los aspectos propios de los Tribunales de Cuentas, en referencia al Juicio de Cuentas y Juicio de Responsabilidad.

La Auditoría General de La Nación, como EFS de la República Argentina, y con las particularidades del modelo de auditoría, tiene aprobadas desde 1993 sus propias normas de auditoría, también alineadas a la RT n° 7 y con aspectos vinculados a su planificación, ejecución e informe.

La cantidad de normas existentes, no constituye un listado innumerable de temas regulados, sino que encontramos presencias comunes, y nos proponemos hacer énfasis en las mismas, antes que en las diferencias que imposibilitarían un marco común.

Así podemos simplificar un esquema común, que sirva de hilo troncal de todas las regulaciones, definiendo los temas presentes de manera uniforme en todas las normas y manuales analizados, efectuando una propuesta de ordenación.

Así concluimos en la posibilidad de consolidación normativa, que permita la realización de la Auditoría en el Sector Público de una manera eficaz y eficiente, atendiendo a la

responsabilidad de los funcionarios públicos, que a su vez son profesionales en ciencias económicas, y permitiendo la colaboración de los organismos de control argentinos entre sí, y en ello vemos la importancia de la participación de los organismos técnicos y reguladores de la profesión.

## **1. Introducción**

El proceso de globalización trajo aparejadas consecuencias en todos los niveles de la vida de los habitantes del mundo, y por supuesto ha tenido implicancias en la organización del Estado argentino, entre las que podemos destacar la necesidad de formalizar bloques comerciales, financieros y/o políticos en común con otros países (MERCOSUR – Banco Mundial) u organizaciones técnicas que aborden en común las temáticas inherentes a su especialidad (IFAC - INTOSAI).

Ante tal situación y con el avance de los medios de comunicación, nuestra profesión contable ha sabido de la necesidad de coordinar los distintos sistemas de información existentes en distintos lugares del mundo, y las obligaciones que las distintas organizaciones regulatorias, imponían a su actuación.

También la Administración Financiera Gubernamental y el Control Externo en el Sector Público Argentino, han recibido las influencias de reformas importadas, generando cambios al tradicional modelo de Tribunales de Cuentas presentes en el país desde la época colonial, instituyendo las Auditorías Generales en la Nación Argentina, en la Provincia de Salta y en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

El presente trabajo pretende analizar el encuadre institucional y técnico de las incumbencias de los profesionales en Ciencias Económicas, que se desempeñan en los Organismos de Control Externo de las distintas jurisdicciones de la República Argentina, planteando la posibilidad de encontrar procedimientos comunes en las distintas jurisdicciones, y ver si estos pueden resultar compatibles entre sí y con los marcos nacional e internacional de normas de auditoría, en pos del objetivo planteado en el lema del presente Congreso de “Una profesión consolidada para un mundo en cambio permanente”.

## **2. Control y Auditoría**

Comenzaremos hablando del término control, y no dije definiéndolo acabadamente, puesto a que tiene diferentes acepciones semánticas dentro del castellano o incluso en diferentes idiomas (Dominio – Oficina – Comprobación o bien puede ser un sustantivo o una acción, por ejemplo), y su significado ha sido transmitido por la doctrina con diferentes alcances jurídicos y

políticos (como sistema de pesos y contrapesos, o protección de los derechos individuales limitando el poder político, entre otros), siendo todos los conceptos de los que podemos hablar, complementarios entre sí y válidos para su referencia.

Generalmente en las diferentes constituciones o en determinada ley específica, tanto de la República Argentina como en las de sus Estados miembros, así como en la de los países latinoamericanos, han quedado definidas las personalidades de quienes llevan adelante el control público. En éste sentido las provincias argentinas han sido pioneras en incorporar a sus cartas orgánicas, a las instituciones encargadas del control y adoptado en general el modelo europeo a través de sendos Tribunales de Cuentas, corriente extendida en todo el territorio argentino, hasta la reforma antes mencionada, que introdujera el modelo anglosajón de Auditorías Generales.

En cuanto a los países latinoamericanos, Brasil presenta la misma situación argentina de Tribunales de Cuentas, y a partir de la década de 1930, en la corriente de países del Pacífico, proliferó la creación del modelo de Contralorías, instituido a partir de la denominada “Misión Kemmerer.

Indudablemente que los modelos aplicados en distintas circunstancias, escenarios, culturas, políticas o idiosincrasias, trajeron distintos resultados, pero quizás se puedan encontrar coincidencias en diferentes modelos de control aplicados a ambientes similares.

También se pretendieron clasificar las características de los sistemas implementados, en base a distintos criterios: objeto, alcance, ubicación de los órganos, momento en que se realiza, con o sin jurisdicción, designación de sus miembros, a quién reportan, etc.; sin que fuera posible hasta hoy día, poder decir que existe un modelo y una configuración del mismo, óptimo para cualquier situación.

En la historia argentina ha sido sufrida la transición del Tribunal de Cuentas de la Nación a la Auditoría General de la Nación, y quizás sea por eso que en ámbitos de los organismos de control provinciales, sea casi una “mala palabra” hablar de auditoría, por cuanto en determinado momento se pensaba que la corriente reemplazaría a dichos organismos, resultando fundamental la raigambre constitucional de su generación.

Una de las características que diferenció al nuevo sistema instalado, fue la discontinuidad de la determinación de la responsabilidad y la posibilidad de sancionar, a través del juicio de cuentas y del juicio de responsabilidad, por cuanto los tribunales de cuentas suprimidos contaban con jurisdicción.

Éste aspecto, así como la falta de carácter vinculante de los informes emitidos por los nuevos organismos, han hecho resonar las críticas de quienes denostaban las modificaciones introducidas por entonces, citando por ejemplo el proyecto debatido en el Congreso de la Nación de la que posteriormente fuera la Ley Nacional n° 24.156.

Así entonces el control público externo abarca un gigantesco espacio de actuación multidisciplinario, un amplio concepto de aplicación universal, en la Hacienda Pública constituye una materia controlada compleja y un gran abanico de posibles configuraciones.

Más allá de ello y del organismo o jurisdicción de la que hablemos, tanto a nivel provincial, nacional o latinoamericano, existe en común la labor de auditoría que se realiza como una de las actividades para controlar y donde la profesión contable tiene una experiencia de muchos años en su ejercicio, fijando un método y un ordenamiento técnico ampliamente difundido.

Así continuaremos en nuestro trabajo, hablando de la auditoría, como actividad presente en todos estos organismos y como incumbencia profesional contable regulada por la Ley Nacional n° 20.488 y las existentes en las jurisdicciones provinciales, que dispone en sus artículos relevantes:

“Artículo 1. En todo el territorio de la Nación el ejercicio de las profesiones de Licenciado en Economía, Contador Público, Licenciado en Administración, Actuario y sus equivalentes queda sujeto a lo que prescribe la presente Ley y a las disposiciones reglamentarias que se dicten. Para tales efectos es obligatoria la inscripción en las respectivas matrículas de los Consejos Profesionales del país conforme a la jurisdicción en que se desarrolle su ejercicio.”

“Artículo 13. Se requerirá título de Contador Público o equivalente:...En materia económica y contable cuando los dictámenes sirvan a fines judiciales, administrativos o estén destinados a hacer fe pública en relación con las cuestiones siguientes:...Revisión de contabilidades y su documentación...”

“Artículo 7. Se considerará como uso del título toda manifestación que permita referir o atribuir a una o más personas el propósito o la capacidad para el ejercicio de la profesión en el ámbito y en el nivel que son propios de dicho título en particular:...b) La emisión, reproducción o difusión de las palabras contador, economista, analista, auditor, experto, consultor, asesor, licenciado o similares y sus equivalentes en idiomas extranjeros, con referencia a cualesquiera de los ámbitos de las profesiones reglamentadas por esta ley.”

La Real Academia Española define la palabra auditoría como “1. Empleo del auditor 2. Tribunal o despacho del auditor 3. Auditoría contable: revisión de la contabilidad de una empresa o sociedad, etc., realizada por un auditor.”

Así entonces nos abocaremos a relevar los aspectos de dicha labor, regulados en las normas nacionales e internacionales de auditoría, recientemente renovadas por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas de la República Argentina (FACPCE), y alineadas a las Normas Internacionales de Auditoría de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), relacionando las mismas con los estándares emitidos por la Organización Internacional de Entidades de Fiscalización Superior (INTOSAI), a efectos de encontrar las coincidencias que permitan allanar el camino de una integración técnica entre los organismos que ejercen el control externo en la República Argentina, las organizaciones locales e internacionales que los aglutinan, así como amparar la responsabilidad de los funcionarios-profesionales en ciencias económicas que se desempeñan en dichos ámbitos de actuación, rol clave de los Consejos Profesionales.

### **3. Nuevas Normas Nacionales de Auditoría**

Buscamos sintetizar los conceptos incluidos en el marco de normas nacionales, comenzando dicho camino por la recientemente derogada Resolución Técnica n° 7, que fuera aprobada el 26 de septiembre de 1985, que contó con casi treinta años de aplicación, e incluyó para su formulación, lo analizado en dictámenes del Instituto Técnico de Contadores Públicos, dependiente de la Federación Argentina de Graduados en Ciencias Económicas, que desde el año 1971 investigaba sobre la materia.

Lo expuesto, refleja la utilidad que dicha resolución tuvo para el desarrollo de nuestra profesión, y ya entre sus considerandos destacaba que la emisión de normas de auditoría ha de contribuir a mejorar el servicio que los auditores brindan a aquellos que lo requieren y a la comunidad y debe ser entendida como un medio indispensable de clarificación y ordenamiento de la tarea de aquellos.

Los aspectos que se incluyeron en la misma fueron clasificados en casos para la Auditoría en general y para la de Auditoría Externa de Información Contable, en tres grandes apartados:

- Condición Básica para el ejercicio de la Auditoría: INDEPENDENCIA.
- Normas para el desarrollo de la Auditoría: conocimiento del ente – objeto del examen – significación – planificación – reunión de evidencias válidas y



suficientes – papeles de trabajo (guarda y contenido) – relación costo/beneficio – procedimientos de auditoría (muestreo) – formación de la opinión.

- Normas sobre Informes: cumplir requisitos de la información – escritos – contenido (objeto – tarea realizada – opinión – elementos adicionales).

En la norma resumida, no se encuentran taxativamente señalados, aspectos inherentes al desarrollo de la auditoría gubernamental, pero si observamos que los aspectos aquí señalados, se encuentran respetados en la mayoría de los organismos de control de los que hablamos en el presente trabajo, con las particularidades de éste tipo de auditoría y con las reglamentaciones que en su carácter de órgano rector en su administración, tiene cada uno de los mismos.

### **3.1. Adopción de Normas Internacionales de Auditoría para entes comprendidos en Resolución Técnica n° 26**

Luego de denodados intentos de homogeneización de las normas de auditoría en los países de la región, a partir de la conformación del Mercado Común del Sur (Tratado de Asunción – marzo de 1991), intentando incluso hacer coincidir las traducciones literales de los distintos idiomas, a un mensaje común y hacerlos compatibles con los difusos pronunciamientos internacionales existentes desde entonces, que poseían similares inconvenientes de uniformidad, la Junta de Gobierno de la FACPCE decidió en el año 2003, adoptar las Normas Internacionales de Auditoría.

Así es como en noviembre del año 2012 se emite la Resolución Técnica n° 32 que dispone la adopción de las NIA, de aplicación obligatoria para las auditorías de los estados financieros que obligatoriamente deben ser emitidos con Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) de acuerdo a lo establecido por la Resolución Técnica n° 26, pudiendo ser aplicadas por otros entes en caso de desearlo.

Para esto se consideraron los esfuerzos de la IFAC en el denominado “Proyecto Claridad” iniciado en el año 2004, que culminara en el año 2009 con 36 NIA claras y una Norma de Control de Calidad.

Como aspecto relevante del proceso y para el presente trabajo, los considerandos de la Resolución detallan la participación del Área Sector Público del CECyT, en cuanto a los párrafos específicos aplicables a las auditorías de dicho sector de la economía, que se incluyen en dichas NIA.

Las NIA que se aprueban con la RT n° 32 se detallan en el anexo a la misma, y pretendemos decir para cada una, y en términos generales si es totalmente aplicable (A),

parcialmente aplicable con alguna reglamentación especial (PA) o no aplicable (NA) a la auditoría del Sector Público, así como una pequeña descripción de su objetivo, los casos inherentes a la temática que deban analizarse en el Sector Público y las menciones específicas que dichas normas traen sobre las particularidades de su aplicación a dicho sector, de acuerdo al siguiente cuadro:

NIAS aprobadas por RT n° 32 y su aplicación al sector público						
NIA – Contenido	A	PA	NA	Objetivo y/u observación	Casos particulares del sector público	Mención al Sector Público
NICC 1 - Control de Calidad		x		Objetivo: Sistema de calidad que asegure que se cumpla con las normas profesionales y requerimientos y que los informes emitidos son adecuados en función de las circunstancias	Normas ISO - Niveles de Seguimiento y supervisión - Recursos Humanos - Documentación del Sistema de calidad	A,15 Influencia del Mandato A16 Entidades con amplio espectro de interesados A17 requerimientos de duración en los cargos q no permitan rotar cargos A51 Auditor designado tiene igual carácter que socio del encargo
NIA 200 - Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.		x		Objetivos Globales del auditor al emitir un informe de seguridad razonable. Requerimientos de Ética. Escepticismo y Juicio profesional. Evidencia suficiente y adecuada. Riesgo. Cumplimiento de NIA	Obligaciones del auditor en el sector público	A57 Manifiesta q son aplicables las NIA y que el mandato puede tener un alcance más amplio, refiriendo a INTOSAI
NIA 210 - Acuerdo de los términos del encargo de auditoría.		x		Aceptar o Continuar con el encargo si se dan las Condiciones Previa y Comprensión común del auditor y la dirección	Aceptación del encargo - No aplicación de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público	A27 Regulación del nombramiento, responsabilidades y facultades del auditor. Carta de encargo más completa A37 Mandato puede modificar deber de informar

NIA 220 - Control de calidad de la auditoría de estados financieros.		x		Obligación de establecer y mantener un sistema de control de calidad con objetivos de la NICC 1	No se puede renunciar a encargos en determinados casos	A7 Mandato, irrenunciabilidad. Salvaguardas para la independencia A9 nombramiento de auditores y efectos en valoración del riesgo y cumplimiento de responsabilidades A12 competencia del auditor y alcance más amplio de la auditoría A30A31 Función de socio del auditor designado. Características de los entes públicos
NIA 230 - Documentación de auditoría.	x			Objetivo de preparar documentación que proporcione un registro suficiente y adecuado para el informe ,y evidencia de planificación y ejecución de la auditoría	Perfectamente aplicable	No hay menciones
NIA 240 - Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude.		x		Objetivo de identificar los riesgos de incorrección por fraude, obtener evidencia suficiente y adecuada y responder adecuadamente	Relación con la justicia. Deberes del funcionario público. Juicio de Responsabilidad. Juicio de cuentas	A6 Mandato del auditor y obligaciones de responder A57 imposibilidad de renunciar al encargo A67 requerimientos de información especiales
NIA 250 - Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros.		x		Respuesta a los incumplimientos	Es el fundamento de la auditoría de cumplimiento en el Sector Público	A6 Responsabilidades adicionales A20 Obligaciones adicionales de información
NIA 260 - Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.		x		Comunicación clara, oportuna y recíproca con los responsables, obtención de información necesaria	Los procesos de comunicación atendiendo regulaciones del derecho administrativo. Obligaciones de informar	No hay menciones
NIA 265 - Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad.		x		Comunicar adecuadamente las deficiencias del control interno	Normalmente se relaciona al control externo en trabajo integrado con control externo, al menos normativamente	A27 responsabilidades adicionales, disposiciones legales y tratamiento de deficiencias

NIA 300 - Planificación de la auditoría de estados financieros.		x		Planificación de la auditoría, para realizarla de manera eficaz	Planificación General y particular. Riesgos. Control Interno. Documentación	No hay menciones
NIA 315 - Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno.			x	identificar y valorar los riesgos de incorrección material, mediante el conocimiento de la entidad y su control interno, dando respuestas a los riesgos	Auditorías recurrentes. Conocimiento del ente. Riesgos variables.	A21 conocimiento de la entidad, basado en sus propias regulaciones A35 Objetivos de la dirección influenciados por la rendición de cuentas A65 responsabilidades adicionales con respecto al control interno A113 alcance de la auditoría ante regulaciones propias
NIA 320 - Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría.			x	Importancia relativa, considerada en la planificación y en la ejecución de la auditoría	Estudio integral. Recursos escasos	A2 Ponderación de la importancia relativa diferente. A8 Costo puede no ser representativo de importancia.
NIA 330 - Respuestas del auditor a los riesgos valorados.			x	diseño y respuesta a los riesgos valorados, para obtener la suficiente y adecuada evidencia	Incumbencias del Control Interno. Extensión de procedimientos	A17 Influencia del mandato en extensión de procedimientos
NIA 402 - Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios.			x	Obtener conocimiento de los servicios recibidos y su incidencia en el control interno, diseñando respuestas a los riesgos valorados	Administración de fondos públicos. Subsidiariedad	A10 Acceso amplio A11 Uso de servicios de otro auditor
NIA 450 - Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría.			x	Efecto de las incorrecciones identificadas	Responsabilidad. Nexo causal. Perjuicio	A19 Materialidad afectada por responsabilidad del auditor A20 y por interés público y obligación de rendir cuentas
NIA 500 - Evidencia de auditoría.	x			diseñar y aplicar procedimientos para obtener evidencias suficientes y adecuadas	Inversión de la carga de la prueba	No hay menciones
NIA 501 - Evidencia de auditoría - consideraciones específicas para determinadas áreas.			x	Evidencias sobre Existencias, Litigios e Información por segmentos	Volumen. Especificidad	No hay menciones
NIA 505 - Confirmaciones			x	Uso de procedimientos de	Validez de prueba. Deber de informar	No hay menciones

externas.				confirmación externa		
NIA 510 - Encargos iniciales de auditoría - saldos de apertura.		x		En encargo iniciales, si los saldos de apertura tienen incorrecciones y aplicación uniforme de políticas contables	Restricciones de información previa	A1 Limitaciones normativas a información de auditor anterior. A2 Cambio de auditor contratado en auditoría terciarizada
NIA 520 - Procedimientos analíticos.		x		Obtención de evidencia a través de procedimientos analíticos (comparaciones, resultados previstos, información sectorial, etc.)	Relaciones financieras pueden no ser parámetros absolutos. Presupuesto por Programas y costos de actividades, son oportunidades	A11 Puede no ser relevante la comparación entre ingresos y gastos de distintos ejercicios.
NIA 530 - Muestreo de auditoría.		x		Obtener conclusiones sobre la población, a través de una muestra selectiva.	Método a aplicar. Qué hacer ante hallazgo que pueda determinarse como existente en elementos fuera de la muestra	No hay menciones
NIA 540 - Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de la información relacionada a revelar.		x		Ver que las estimaciones contables sean razonables y adecuación al marco de información aplicable de la información revelada	Marco contable aplicable sujeto a regulaciones propias. Valuación de Recursos Naturales	A11 Complejidad en activo que no genera flujo de efectivo o sin mercado para estimaciones.
NIA 550 - Partes vinculadas.		x		Reconocer los factores de riesgos de dichas relaciones, y si se han identificado, contabilizado y revelado las mismas	Múltiples y complejas relaciones con partes vinculadas, que operan descentralizadamente o con autonomía y autarquía.	A8 Afectación del mandato.
NIA 560 - Hechos posteriores al cierre.		x		Si se han reflejado claramente los hechos posteriores al cierre que requieren ajustes incluso reaccionando a los conocidos luego del informe de auditoría	En auditorías recurrentes suceden hechos de éstas características frecuentemente.	A5 Fecha de publicación e informe. A10 Tratamiento parlamentario. A14 Rendición de cuentas
NIA 570 - Empresa en funcionamiento.		x		Validez del principio de ente en marcha e implicancias de una discontinuidad	No existe la variable quiebra en la mayoría de los entes públicos	A1 Entes públicos con ánimo de lucro.

NIA 580 - Manifestaciones escritas.		x		Obtención de manifestaciones escritas de la dirección del ente, complementando otras pruebas o reaccionando a la falta de respuesta	Obligaciones de responder.	A9 Incidencia del mandato.
NIA 600 - Consideraciones especiales - auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes).			x	Determinar si es adecuado actuar como auditor de los eeff del grupo, y en ese caso comunicar claramente los alcances y obtener evidencia sobre información de los componentes y el proceso de consolidación.	Estudio de la Cuenta General del Ejercicio.	A18 Incidencia del mandato.
NIA 610 - Utilización del trabajo de los auditores internos.			x	Determinar si se usarán los trabajos de los auditores internos y determinar si los mismos son adecuados a los fines de la auditoría	Regulada relación con procesos de control y auditoría interna.	No hay menciones
NIA 620 - Utilización del trabajo de un experto del auditor.	x			Determinar si se utiliza el trabajo de un experto, y si el mismo es adecuado a los fines de la auditoría	Múltiples expertos necesarios en temas complejos presentes en el sector público	No hay menciones
NIA 700 - Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros.			x	Formación de una opinión basada en las conclusiones sobre la evidencia obtenida y expresión de la misma claramente	Distintos modelos de informe, e implicancias de los tipos de opinión. Imagen Fiel	No hay menciones
NIA 705 - Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente.			x	Opinión modificada del auditor cuando los eeff en su conjunto no están libres de incorrección material, o el auditor no pudo obtener evidencia de ello.	Características de la abstención de opinión. Implicancias en los juicios de cuenta y responsabilidad	A14 Imposibilidad de renuncia o abstención en algunos casos
NIA 706 - Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente.			x	Para llamar la atención de los usuarios, mediante una comunicación adicional. (Énfasis u otras cuestiones)	Obligación de informar más cuestiones por mandato. Cantidad de usuarios.	No hay menciones

NIA 710 - Información comparativa - cifras correspondientes de períodos anteriores y estados financieros comparativos.		x		Informe sobre si se presenta información comparativa y se está conforme.	Muchas veces no se presentan Estados comparativos en el sector público	No hay menciones
NIA 720 - Responsabilidad del auditor con respecto a otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados.		x		Responder adecuadamente, cuando se incluya información adicional, que pueda menoscabar la credibilidad de los eeff y el informe	Influencia del mandato	A7 Puede no ser posible renunciar al encargo o retener el informe
NIA 800 - Consideraciones especiales - auditorías de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos.		x		Proceso de auditoría en el caso de eeff preparados de acuerdo al marco para fines específicos	Estados Financieros como rendiciones a Organismo Internacionales con determinados criterios de preparación distintos	No hay menciones
NIA 805 - Consideraciones especiales - auditorías de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero.			x	proceso de auditoría para el estudio de un estado o un elemento	Mandato	No hay menciones
NIA 810 - Encargos para informar sobre estados financieros resumidos.			x	Proceso de auditoría para eeff resumidos	Mandato	No hay menciones

En la misma fecha y por los mismos motivos se aprueban la RT n° 33 referida a la adopción de las Normas Internacionales de Encargos de Revisión de la IFAC, la RT n° 34 referida a la adopción de las Normas Internacionales de Control de Calidad y de Normas sobre Independencia de la IFAC y la RT n° 35 referida a la adopción de las Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados de la IFAC.

En cuanto a la RT n° 33 podemos decir que, de acuerdo a lo expresado en sus considerando, fue considerada la opinión del Área Sector Público del CECyT sobre los aspectos vinculados, y que según lo describe el glosario de términos de las NIA, se define que los Encargos de Revisión tienen como objetivo el de “permitir al auditor determinar, sobre la base del resultado obtenido de la aplicación de procedimientos que no proporcionan toda la evidencia

que sería necesaria en una auditoría, si ha llegado a conocimiento del auditor algún hecho que le haga considerar que los EEEF no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de información financiera aplicable.

La incorporación de éste tipo de trabajos aprobada por la RT n° 33, no se permite para los ejercicios económicos completos, reservando para dichos casos a lo dispuesto en la RT n° 32.

A pesar de no estar regulados para el sector público, en la Norma Internacional de Encargo de Revisión n° 2400, se incluyen la perspectiva de su práctica en el Sector Público, marcando las especificaciones propias de la carta de encargo, así como la naturaleza de las designaciones del auditor, la falta de oportunidad de renuncia a determinados encargos y la sujeción a leyes específicas del tratamiento de determinados hallazgos.

No se han verificado en las publicaciones web de los diferentes organismos de control nacionales, menciones a éste tipo de práctica en el sector público.

La RT n° 35 referida a la adopción de las Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados de la IFAC, adopta los servicios de compromisos de seguridad que no son auditoría ni revisión y son definidos en el glosario de la IFAC de la siguiente forma:

- Encargos de Aseguramiento: es el encargo en el que un profesional ejerciente expresa una conclusión con el fin de incrementar el grado de confianza de los usuarios a quienes se destina el informe distintos de la parte responsable acerca del resultado de la evaluación o medida de la materia objeto de análisis, sobre la base de ciertos criterios.
- Servicios Relacionados: comprende encargos relativos a servicios de procedimientos acordados y de compilación.

En su proyección se le ha dado participación al Área del Sector Público del CECyT, y en principio podría ser permeable a su incorporación como práctica, aunque no se encuentre presente el instituto creado en la normativa actual de los organismos de control, no obstante algunas de las prácticas que se realizan, puedan relacionarse con los aspectos aquí normados.

Por último analizaremos lo que se aprueba con la RT n° 34 referida a la adopción de las Normas Internacionales de Control de Calidad y de Normas sobre Independencia de la IFAC, mediante la cual se adopta la Norma Internacional de Control de Calidad n° 1, que fija las pautas

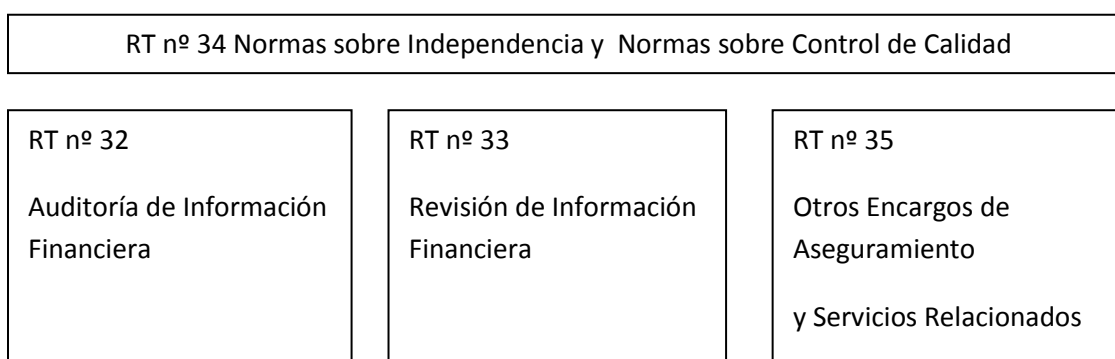


para quienes realicen las prácticas detalladas por las RT n° 32, 33 y 35, para establecer y mantener un sistema de control de calidad de las auditorías.

Muchas entidades del sector público han certificado las Normas ISO de Calidad en sus procedimientos organizacionales y esto ha ocurrido en algunos organismos de control externo, no obstante lo cual la mención realizada en la norma es a la calidad de las auditorías que se realizan, constituyéndose en procesos compatibles.

De igual forma podemos decir de las normas de independencia, que ya se encontraban presentes en su mayoría en la RT n° 7, y en las que cada organismo de control posee como propia legislación, resultando en su mayoría compatibles y perfectamente adaptables.

El esquema de éstas normas y su contenido sería el siguiente:



### **3.2. Adopción de Normas Internacionales de Auditoría para entes no comprendidos en Resolución Técnica n° 26**

Así llegamos a marzo del año 2013, donde se aprueba la Resolución Técnica n° 37 de la FACPCE denominada “Normas de Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificación y Servicios Relacionados”, que se corresponde con los entes no comprendidos en la Resolución Técnica n° 26, y que resume en una misma norma, los aspectos tratados por las RT n° 32, 33, 34 y 35, compatibilizando las Normas Internacionales y manteniendo las características principales de la arraigada Resolución Técnica n° 7.

En la formulación de ésta RT n° 37, no ha sido considerada la opinión del Área Sector Público, al menos no consta en los considerandos de la norma, ni tampoco hay ninguna mención específica en su cuerpo normativo, que como dijimos trató de compatibilizar las normas internacionales aprobadas anteriormente, con las principales características de la RT n° 7 en un único cuerpo de 48 páginas, cuando la versión oficial en español de las Normas Internacionales de Auditoría publicadas por la FACPCE en su primera edición en el año 2012 tiene 884 páginas, lo que marca la profundidad y cantidad de ejemplos y notas de prácticas, con que se cuenta en ambos casos.

Estamos hasta aquí entonces, con un nuevo marco aportado por la profesión contable para el desempeño de la Auditoría, que involucra servicios adicionales a los históricamente normados, pero que sigue sin ser de aplicación lineal o pura para el sector público, y prueba de ello es la cantidad de consultas a especialistas al momento de su discusión o de excepciones potenciales colocadas en los propios cuerpos normativos, sin dar respuestas definitivas a las particularidades del sector sino aproximaciones a los problemas.

#### **4. Estándares para las Entidades de Fiscalización Superior**

A efectos de poder encontrar mayores precisiones sobre la temática tan particular, y buscar buenas prácticas en la materia, recurriremos a la INTOSAI (Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores), organización que durante más de 50 años ha proporcionado un marco institucional para la transferencia y el aumento de conocimientos para mejorar a nivel mundial la fiscalización superior y por lo tanto fortalecer la posición, la competencia y el prestigio de las distintas entidades que realizan dicha tarea en sus respectivos países, siendo sus lineamientos vitales para el adecuado desempeño de los organismos del control.

El Comité de Estándares Profesionales de la INTOSAI (constituido en el año 2004) presenta los documentos endosados por el organismo, relacionados a la formulación de las "International Standards of Supreme Audit Institutions" (ISSAI) en español traducidas como "Estándares Internacionales para Entidades Fiscalizadoras Superiores", la mayoría de las cuales están disponibles en los cinco idiomas oficiales de la organización.

También la INTOSAI emite las directrices para la Buena Gobernanza (INTOSAI GOV) que contienen los documentos sobre control interno, normas de contabilidad y otras materias dentro de la esfera de responsabilidad administrativa.

Por supuesto que dicha organización, refleja en la materia sobre la cual desarrolla los mencionados estándares, las modificaciones del control recientemente comentadas en párrafos anteriores, en relación a la necesidad de la integración e integralidad del mismo, y enfocando la tarea en los aspectos financieros, del cumplimiento y del desempeño, entre los más significativos, por lo que nos presenta un marco de referencia aún más grande al considerado por las normas relacionadas con la auditoría financiera.

El Marco de Trabajo ISSAI se estableció en el año 2007 y busca proveer de estándares de auditoría de alta calidad. La primera serie completa de ISSAI fue presentada y aprobada durante el Congreso de la INTOSAI en Sudáfrica 2010, cuyo objetivo se plasmó como el de promover el desarrollo y la transferencia de conocimientos, la mejora de la auditoría del sector

público en todo el mundo y aumentar las capacidades profesionales, la presencia e influencia de sus miembros en sus respectivos países.

Las ISSAI tienen como objetivo el de salvaguardar la independencia y efectividad de la actividad auditora, y apoyar a los miembros de la INTOSAI en el desarrollo de su propio enfoque, por lo que es pertinente el análisis de dichos estándares en el caso de nuestro estudio.

Dichos estándares forman una jerarquía de pronunciamientos oficiales con cuatro niveles, a saber:

Nivel 1 - Principios Fundamentales (ISSAI 1): que contiene la Declaración de Lima del año 1977, documento histórico a partir del cual se elaboraron los demás pronunciamientos.

Nivel 2 - Prerrequisitos para el funcionamiento de las EFS (ISSAI 10-99): marcando las condiciones previas necesarias para el adecuado funcionamiento de las EFS, incluyendo cuestiones sobre Independencia, Transparencia y Rendición de Cuentas, Ética y Control de Calidad.

Nivel 3 - Principios Fundamentales de Auditoría (ISSAI 100-999): especificando las buenas prácticas de auditoría generalmente aceptadas, en relación con los principios fijados en los dos primeros niveles, de manera que garanticen prácticas de auditoría independientes y efectivas.

Nivel 4 - Lineamientos de Auditoría (ISSAI 1000-5999): detallan líneas generales sobre cuestiones puntuales, conteniendo los requerimientos sobre auditorías financieras, de desempeño y de cumplimiento, así como sobre temas específicos.

Las ISSAI de cuarto nivel que comienzan con el dígito 1, llevan al análisis de las NIA, encontrando en ellas solamente las Notas de Aplicación de las mismas a las entidades de fiscalización superior del Sector Público y referenciando a los conceptos detallados en los apartados anteriores.

A partir de la descripción del marco de INTOSAI completo, destacaremos aspectos relevantes, vinculados con el objeto de nuestro trabajo, para lo que cabe mencionar, la diversidad presente en el universo de EFS a nivel mundial, donde se encuentran presentes: Tribunales de Cuentas, Cortes de Cuentas, Contralorías Generales, Auditorías Generales, Oficinas del Contralor del Estado, Cámaras de Cuentas o Oficinas del Auditor General; cada una con características particulares y para las cuales se presentan lineamientos generales que deben enmarcar el comportamiento de las EFS y de los auditores que se desempeñan en las mismas, debiendo adaptarse a las particularidades de cada entidad.

El punto de partida del cuerpo normativo de la INTOSAI, lo constituye la llamada Declaración de Lima (ISSAI 1) del IX Congreso realizado en Lima en el año 1977, y que fuera vuelta a publicar en el año 1998, manifestando de tal forma su importancia y validez.

En ella se propone como prioritario, el hecho de defender la Independencia de la Auditoría de la Administración Pública, condición fundamental para su desarrollo, que no solo debe cumplirse, sino encontrarse debidamente formalizada, definiendo los valores esenciales de la labor de Auditoría y de quienes llevan adelante su desarrollo en el Sector Público: Generalidades - Independencia - Relación con el Parlamento, Gobierno y Administración - Facultades de las EFS - Métodos de Control - Rendición de Informes - Competencias de Control de EFS.

Ya entrando en el segundo nivel del análisis, vislumbramos los llamados requisitos previos para el funcionamiento de las EFS. La Declaración de México formalizada como ISSAI 10 presenta ocho principios básicos considerados también requisitos esenciales, y la ISSAI 11 amplía hacia las buenas prácticas asociadas con dichos principios, a saber: Marco Constitucional - Independencia de Autoridad Superior de la EFS y sus miembros - Mandato suficientemente amplio - Acceso irrestricto a la información - El derecho y la obligación de informar sobre su trabajo (de la EFS) - Libertad para decidir contenido, oportunidad, publicación y divulgación de sus informes - Mecanismos de seguimiento de las recomendaciones - Autonomía Financiera y Administrativa, así como disponibilidad de recursos.

Como corolario de las funciones de las EFS, y sus requisitos esenciales, aparece recientemente la ISSAI 12, encontrando en su título la motivación de su razón de ser y el énfasis que se pone en el rol de las mismas: “El valor y Beneficio de las EFS – marcando la diferencia en la vida de los ciudadanos”, un lindo desafío declarado.

La misma fija los principios sobre el enfoque al ciudadano no solo de la gestión sino también del control, y en el rol que las EFS deben asumir para garantizarlos, buscando fortalecer la Rendición de Cuentas, transparencia e integridad del gobierno y las entidades públicas, demostrar la relevancia continua para los ciudadanos, el parlamento y otros actores interesados, y ser una organización modelo a través del ejemplo.

La ISSAI 20 propone Principios de Transparencia y Rendición de Cuentas, de las propias EFS, que deben predicar con el ejemplo, planificando su trabajo, utilizando métodos y normas adecuadas, garantizando la transparencia y el cumplimiento de su mandato, fijando en la ISSAI 21 las Buenas Prácticas asociadas, definiéndose de dicha forma los siguientes principios:

- Las EFS cumplen con sus deberes en un marco jurídico que prevé la obligación de responsabilidad y transparencia
- Las EFS hacen público su mandato, responsabilidades, misión y estrategia.
- Las EFS aprueban normas de auditoría, procedimientos y metodologías, que son objetivos y transparentes.
- Las EFS aplican altos estándares de integridad y ética en todos los niveles del personal
- Las EFS velan por el respeto de los principios de responsabilidad y de transparencia cuando externalizan sus actividades.
- Las EFS gestionan sus operaciones con economía, eficiencia y eficacia y de conformidad con leyes y reglamentos, e informan sobre estas cuestiones.
- Las EFS informan públicamente de los resultados de sus auditorías y de sus conclusiones acerca del conjunto de las actividades gubernamentales.
- Las EFS comunican sus actividades y los resultados de las auditorías ampliamente y de manera oportuna a través de los medios de comunicación, sitios de internet u otros medios.
- Las EFS hacen uso del asesoramiento externo e independiente para perfeccionar la calidad y credibilidad de su trabajo.

La INTOSAI considera esencial la instauración de un Código de Ética entre los auditores, que abarque los valores y principios que guían su labor cotidiana, considerando las bases de las declaraciones previas, que incluyan a todas las personas que trabajen en sus organizaciones, quedando como responsabilidad de cada EFS la instauración de uno propio.

Así llegamos a tocar el último aspecto de los Requisitos Previos para el funcionamiento de las EFS, tratándose del aspecto vinculado con el Control de Calidad para la EFS (ISSAI 40), que cubra todo el trabajo que éstas realizan, buscando que el mismo sea parte de la estrategia, cultura y procedimientos de cada EFS.

Adentrándonos en el Tercer Nivel de normas de la INTOSAI, aparece una modificación esquemática dada por la organización en el año 2013, planteando los llamados “Principios Fundamentales de Auditoría”, en cuatro normas que abarcan:

- ISSAI 100 Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público
- ISSAI 200 Principios Fundamentales de la Auditoría Financiera
- ISSAI 300 Principios Fundamentales de la Auditoría de Desempeño
- ISSAI 400 Principios Fundamentales de la Auditoría de Cumplimiento

Los Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público se aplican a toda labor de auditoría, independientemente de su forma o contexto, sin invalidar de ninguna forma las leyes, reglamentos y mandatos nacionales, pudiendo utilizarse en los casos en que las EFS desarrollen normas, adopten normas nacionales congruentes o a las Directrices de Auditoría como normas.

Una vez definidos los principios en general, se presentan los aspectos particulares de los diferentes tipos de auditoría en que se descubren aspectos diferenciales, pormenorizando los referidos a las Auditorías Financiera, de Desempeño y de Cumplimiento.

Los principios fundamentales definen los siguientes conceptos:

- Marco de Referencia: Mandato y Objetivos: ayudando a crear las condiciones adecuadas para el desempeño eficaz, eficiente, ético y de acuerdo a leyes, de los servidores públicos. Asimismo como pilar de la democracia, proporcionando a los usuarios información independiente, objetiva y confiable, mejorando la transparencia y la rendición de cuentas, fortaleciendo la eficacia de los organismos y creando incentivos para el cambio
- Tipos de Auditoría:
  - Financiera: se enfoca en determinar si la información financiera se presente a de conformidad con el marco de referencia
  - de Desempeño: se enfoca en determinar si las instituciones se desempeñan de conformidad con los principios de economía, eficiencia y eficacia.
  - de Cumplimiento: en determinar si un asunto cumple con las regulaciones identificadas como criterio.
- Elementos de la Auditoría: Las tres partes (El auditor - La parte responsable - los Usuarios previstos) - Materia y Criterios - Tipos de Compromisos – y Niveles de Aseguramiento.
- Principios de la Auditoría

- Principios Generales: Ética e Independencia -Juicio Profesional, Diligencia Debida y Escepticismo - Control de Calidad - Gestión y Habilidades del equipo de Auditoría - Riesgo de Auditoría - Materialidad - Documentación - Comunicación
- Principios relacionados con el Proceso de Auditoría: Planeación de una Auditoría - Realización de una Auditoría - Elaboración de Informes y Seguimiento

Estos se constituyen como principios fundamentales de cualquier auditoría en el ámbito del Sector Público y podríamos también decir que en cualquier otro también, aunque las mismas normas así la circunscriben, no obstante las relaciones que en términos mucho más detallados, se van a realizar en las aplicaciones de estándares del cuarto nivel.

Ya en el cuarto nivel de los estándares internacionales considerados, se encuentran las llamadas Directrices Generales de Auditoría, que presentan en el rango comprendido por las ISSAI 1000-2999 a las Directrices de Auditoría Financiera y su finalidad es dotar a los auditores del sector público de un conjunto completo de orientaciones para llevar a cabo auditorías de estados financieros en el sector público, y que como dijimos antes incluyen a las NIA de la IFAC.

En el rango comprendido entre las ISSAI 3000-3999 se encuentran las Directrices de Auditoría de Desempeño, que funcionan junto con los principios generales de los niveles anteriores, y en particular con los precisados en la ISSAI 300.

Aquí se describen las especialidades y principios de la auditoría de rendimiento, se ofrecen normas y orientaciones prácticas para su realización eficiente y económica, nos da una base para su correcta práctica y sirve como marco para el desarrollo de sus métodos y para la creación de capacidades profesionales.

Las directrices tienen en cuenta las pertinentes Normas de Auditoría de la INTOSAI y se basan en los principios generalmente aceptados de la auditoría del rendimiento, extraídos de la experiencia de los miembros de la INTOSAI, visualizando en las mismas el saber qué hacer, y no el cómo hacerlo.

Y por último, dentro de las Directrices generales, y del rango de ISSAI 4000-4999 encontramos las Directrices de Auditoría de Conformidad, que enmarcan a las normas generales en cuanto a los informes de cumplimiento, que se refieren al mandato primario de los organismos de control que funcionan con las regulaciones del Estado Argentino.

En el caso de las auditorías de cumplimiento llevadas a cabo conjuntamente con una auditoría de estados financieros, las directrices para la auditoría de cumplimiento se complementan las directrices de auditoría financiera de la INTOSAI.

Por último, existen las Directrices sobre Temas Específicos, que nos guían sobre la Auditoría de las Instituciones Internacionales, la Auditoría Ambiental, la Auditoría de la Privatización, la Auditoría de Tecnologías de Información, de la Auditoría de la Deuda Pública, nos aportan una Guía para Revisiones entre Pares y finalizando el esquema de lineamientos, aparecen las Directrices de la INTOSAI para la Buena Gobernanza (INTOSAI GOV), que detallan aspectos del Control Interno.

## **5. Aspectos relevados en los Organismos de Control Externo nacionales, en referencia a los normados en las directrices previamente relevadas.**

### **5.1. Secretariado Permanente de Tribunales de Cuentas de la República Argentina**

Analizados los aspectos regulados por las normas técnicas profesionales nacionales e internacionales, y los estándares pertenecientes a la INTOSAI, relevaremos el llamado “Manual de Normas Técnicas de Fiscalización de la Hacienda Pública” emitido por el Secretariado Permanente de Tribunales de Cuentas de la República Argentina a través de su Instituto de Estudios Técnicos e Investigaciones (IETEI).

Allí se divide el trabajo en cinco aspectos, detallando las 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 y Normas de Auditoría de Obras Públicas.

El trabajo desarrollado por los distintos talleres del IETEI propone unificar en un cuerpo normalizado técnicas y procedimientos de auditoría posibles de aplicar en los controles gubernamentales, con carácter meramente enunciativo para ser aplicado o utilizado como una guía para facilitar las tareas de control externo público.

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 son puestas a disposición solamente.

En ellas se expresan recomendaciones sobre la aplicabilidad como herramienta idónea, de las normas de auditorías que rigen para los profesionales en Ciencias Económicas adaptadas al sector público, haciendo mención expresa a los objetivos más amplios que los de una auditoría dentro de la actividad de los Tribunales de Cuentas.



El organismo se planteó como consigna al formular el trabajo, la de “Definir un modelo que oriente y fundamente la operativa de los Tribunales de Cuentas, que "cierre" tanto del punto de vista conceptual como práctico”

Plantea aspectos políticos a considerar, sobre las obligaciones de los funcionarios públicos que ejercen el control, sobre los distintos actores involucrados en la discusión y aplicación de normas sobre el control y en los mandatos constitucionales y/o legales existentes, que adicionalmente a la auditoría, le imponen la realización del Juicios de Cuentas y Juicio Administrativo de Responsabilidad.

Fija una serie de postulados básicos que definen la consiguiente actividad jurisdiccional propia de los Tribunales de Cuentas con posterioridad al trabajo de auditoría, el doble rol del funcionario público y profesional en ciencias económicas, el marco legal de su competencia y la obligación de contribuir al perfeccionamiento de las técnicas utilizadas para la evaluación del rendimiento.

Dentro de las Normas de Auditoría Externa para el Sector Público, define a las condiciones básicas para su ejercicio, detallando la debida independencia de los Tribunales y sus auditores, con la necesidad de contar con recursos suficientes para cumplir con sus obligaciones, garantizando que la tarea se realice con el debido cuidado profesional e implementando programas de estudios que garanticen la actualización permanente de los profesionales.

En cuanto a las normas para el desarrollo de la auditoría, se expresa la necesidad de planificación del control, la obligación de reunir elementos de juicio válidos y suficientes que constituyen la razón de la opinión profesional y la relación costo beneficio de las tareas de auditoría, que respetan el marco y estructura de la derogada RT n° 7 de la FACPCE, relación que observamos a lo largo de todo el manual.

En cuanto a los informes, se dicen que deben ser escritos y fundados en los papeles de trabajo, que constituyen su medio de prueba y constancia de las tareas realizadas, identificándose los objetivos del mismo y expresando la opinión del auditor sobre los resultados de la auditoría.

En el caso de las normas de auditoría externa de información contable, se encuentran exhaustivamente detallados los aspectos que en general también coinciden con la derogada RT n° 7 de la FACPCE comenzando por la Independencia como condición básica para el ejercicio de la auditoría y detallando los casos de “Falta de Independencia y el Alcance de las Incompatibilidades”.

En las normas para el desarrollo de la auditoría, se menciona el deber de reunir elementos de juicios válidos y suficientes, que respalden su informe relativo a la razonabilidad de la información contable presentada y la legalidad de la percepción e inversión de los fondos públicos.

También versa sobre la revisión limitada, situaciones de hecho o comprobaciones especiales que no requieren la emisión de un juicio técnico (certificación), investigaciones especiales, cumplimiento de planes, programas y objetivos, para el desempeño económico y eficiente de la gestión, así como las recomendaciones a formular.

Para el desarrollo de auditoría, fija determinados pasos de manera detallada, con conceptos presentes como:

- conocimiento apropiado del ente
- identificar el objeto del examen
- evaluar la significación
- planificar en forma adecuada el trabajo de auditoría (General y Detallada)
- procedimientos de auditoría a utilizar
- evaluar la validez y suficiencia de los elementos de juicio examinados para respaldar el juicio del auditor gubernamental
- Sobre la base de los elementos de juicio obtenidos, el auditor gubernamental, debe formarse una opinión
- emitir su informe teniendo en cuenta las disposiciones legales, reglamentarias y profesionales que fueran de aplicación.
- documentación y guarda de papeles de trabajo.

Se formulan normas sobre informes, con las características antes detalladas para la parte general y clasificando los mismos en Informe Final, Informes Parciales, Informes sobre las Actividades de Control de los Sistemas Examinados, Certificación y Otros Informes Específicos.

Observamos aquí el espíritu conciliador del manual elaborado, con las normas de auditoría consideradas, que al momento de su emisión lo representaba la RT nº 7, y no existían los pronunciamientos internacionales que analizamos en éste trabajo.

## **5.2. Auditoría General de La Nación**

La Auditoría General de la Nación, como Entidad de Fiscalización Superior de la República Argentina, tiene aprobadas desde el año 1993 sus normas de auditoría externa donde primeramente encontramos la definición de auditoría externa, con un amplio enfoque y vastos objetivos, que van desde la razonabilidad de la información financiera, revisión normativa, eficiencia-economía-eficacia y hasta la promoción de mejoras en los sistemas de administración.

Las normas contienen aspectos vinculados a la independencia, con casos de excusación y valores propios de un código de ética (capacidad, debido cuidado, diligencia profesional y secreto profesional).

También existen normas relacionadas con el trabajo de auditoría que hablan de planificación (Institucional y Específica), que incluye el desarrollo del objetivo de la auditoría, el estudio del ente a auditar, el relevamiento del control interno, la determinación de la significatividad y riesgo, la determinación de los procedimientos a aplicar, los recursos a comprometer, y los programas de auditorías, su autorización correspondiente y el seguimiento de los mismos.

Habla de la evidencia y sus características de suficiente, competente y pertinente, así como de los tipos de evidencia física, documental, testimonial y analítica, agregando las particularmente definidas como evidencia de control y evidencia sustantiva.

Incluye aspectos vinculados a los papeles de trabajo de todo el proceso de auditoría: titularidad, requisitos, contenidos y archivo; y a los informes: características, contenido (que respetan lo normado por la RT n° 7 derogada) y recomendaciones.

Presenta apartados que hablan de la obligación de informar cualquier irregularidad detectada, de la responsabilidad de los funcionarios que realizan la auditoría en cuanto al cumplimiento de las normas inherentes, detalla los casos en que se necesiten colaboradores y presenta un punto sobre el control de calidad de las auditorías.

Y por último existe un capítulo referido puntualmente a los tipos de auditoría externa presentes en su órbita, detallando los casos particulares de aplicación a las Auditorías Financieras y de Gestión.

## **6. Armado del Rompecabezas**

Ahora bien, analizadas en grandes líneas las normas mencionadas, nos preguntaríamos si un profesional en ciencias económicas, que se desempeña en un organismo de control externo

del sector público argentino, tendría la posibilidad de cumplir con todos los aspectos que regulan su accionar profesional al momento de hacer auditoría y su rol de funcionario público.

Adicionalmente podemos pensar, en que haría falta para que ello suceda, en cuanto al rol de los organismos participantes de todo el proceso regulador.

Comenzamos señalando que la mayoría de los organismos de control provinciales, presenta su conformación como Tribunales de Cuentas, con función jurisdiccional, realizando con posterioridad a, y a partir de la auditoría, los procedimientos de Juicio de Cuentas y Juicio de Responsabilidad. Asimismo también se ha replicado el modelo de Auditoría General aplicado al modelo nacional en las jurisdicciones de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y en la Provincia de Salta.

En la mayoría de los organismos observamos una planta de personal altamente profesionalizada y con mayoritaria presencia de contadores públicos, con una importante experiencia en la planificación, ejecución e informes de auditorías.

Una dificultad existente es la cantidad de órganos rectores en la materia, que adicionalmente a las normas técnicas analizadas en la primera parte del trabajo, presenta en cada jurisdicción una legislación diferente aunque parecida en muchos casos entre sí.

Por otro lado, la experiencia contable en la auditoría financiera ha sido aplicada a diferentes tipos de auditorías, presentes en el sector público, con un tronco común, pero con distintos enfoques específicos, siendo que no todas las jurisdicciones pueden realizar auditorías de gestión, informáticas, ambientales, etc. y tampoco lo hacen con la misma recurrencia entre las entidades y jurisdicciones sujetas a su control.

No obstante los aspectos citados, creemos que son más las cosas en común que tienen todos los cuerpos normativos y organismos citados, que los aspectos que los diferencian, existiendo en la actualidad intentos de coordinar esfuerzos, citando como muestra el Acta Intención de Cooperación Institucional firmada el 31/05/2013 en la ciudad de Salta entre la Asociación de Contadores Generales de la República Argentina representada por su presidente Dr. César Duro, la Asociación Argentina de Profesores Universitarios de Contabilidad Pública “Doctor Juan Bayetto” representada por su presidenta Dra. Lea Cristina Cortés de Trejo, la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas representada por el Dr. Luis Néstor Segovia y el Secretariado Permanente de Tribunales de Cuentas y Organismos de Control Externo de la República Argentina representado por su presidente Dr. Rubén Edgardo Quijano, comprometiéndose a trabajar en forma coordinada, en un plano de igualdad, aportando esfuerzos conjuntos, con el fin de lograr el desarrollo y fortalecimiento institucional en cuestiones técnicas y científicas que beneficien el interés común.

Hagamos hincapié entonces en los aspectos comunes destacados en los trabajos analizados, a efectos de alimentar la discusión y realizar el aporte a dicha consolidación profesional y cooperación institucional.

La lógica con la que planteamos el siguiente esquema, se motiva en la necesidad que tienen los profesionales en ciencias económicas ,de compatibilizar los requerimientos presentes en su rol de funcionarios públicos, y los lineamientos técnicos que define la profesión, haciéndolo de un modo bien general, aplicable a todas las jurisdicciones, respetando sus aspectos comunes y los contenidos mínimos, y reservando las puntualizaciones de temas específicos, que puedan dar lugar a diferencias, para las reglamentaciones particulares que realice cada órgano rector jurisdiccional, adaptando su aplicación general.

Entre dichos aspectos comunes presentes en todas las normas analizadas, en incluso en los manuales relevados, con excepción a los nuevos instrumentos incorporados por las nuevas normas o las referidas a las condiciones previas para el desarrollo de la auditoría, podrían presentarse en un manual consolidado de auditoría, los siguientes contenidos mínimos:

- Introducción (con menciones a Objetivos, Importancia, Alcance del Manual, Relación a Normas Nacionales e Internacionales y definiciones propias de Auditoría y Control Gubernamental).
- Independencia de los Organismos de Control y de sus auditores (con aspectos vinculados tanto a las normas nacionales, internacionales, como a las condiciones definidas por la INTOSAI).
- Código de Ética (compatibilizando los existentes en cada jurisdicción, y los de la profesión contable)
- Planificación de la Auditoría
  - Plan Institucional y Operativo de Auditoría
  - Conocimiento adecuado del ente
  - Evaluación del sistema de control interno (Informe COSO)
  - Determinación de la significatividad
  - Evaluación de Riesgos
- Ejecución de la Auditoría
  - Objetivos

- Técnicas de Auditoría y Muestreo
- Evidencias de Auditoría (características y clasificación)
- Técnicas de Recopilación de Evidencias
- Hallazgos de Auditoría
- Papeles de Trabajo
- Informe
  - Características
  - Contenidos Mínimos
- Auditoría de Regularidad (incluye Auditoría Financiera + Auditoría de Cumplimiento)
  - Planificación
  - Ejecución
  - Informe
- Auditoría de Gestión
  - Planificación
  - Ejecución
  - Informe
- Otras Auditorías (ambientales, informáticas, etc.)
  - Planificación
  - Ejecución
  - Informe
- Control de Calidad

Todas las normas analizadas son compatibles con el presente esquema, y pueden adoptarse por organismos de cualquier tipo de mandato, considerando los conceptos vertidos al comenzar el trabajo, sobre el uso de la palabra auditoría, y necesitando obligatoriamente detallar

aspectos vinculados no solo con la legislación de cada jurisdicción, sino también con las características particulares de su organización, dejando los detalles de su instrumentación para las reglamentaciones propias de aplicación, en una sintonía fina que le correspondería a cada órgano rector jurisdiccional.

Correspondería la discusión técnica que podría ser tema de agenda en esa cooperación pretendida en el “Acta de Salta” mencionada, pudiendo sumar intenciones en el proceso, dando participación incluso a los organismos internacionales que técnicamente aportaron sobre la materia, en virtud de ser parte de un proceso de globalización, más allá del respeto de las autonomías, y buscando garantizar con ello instrumentos que permitan el eficiente y eficaz desempeño de los auditores, promoviendo de tal forma la Rendición de Cuentas, Transparencia e Integridad del Gobierno, que se han puesto como objetivos. Existen iniciativas en dichos organismos, para la adopción de sus normas, que podrían servir de apoyo en el camino.

Con una herramienta consensuada como se propone, se lograría dotar a los organismos de control argentinos de una uniformidad de criterios, técnicamente reconocidos como de alta calidad, y coincidentes entre los organismos reguladores en la materia, y facilitar los procesos de cooperación entre dichos entes, como por ejemplo para el caso de la “Red Federal de Control” que muchos de ellos integran, e incluso prestarse servicios entre ellos, a partir de un método uniforme.

El esquema ordenado facilitaría la incorporación de los nuevos enfoques de auditoría, como la Auditoría de Desempeño, al contar con un mismo hilo troncal, y permitir la correcta articulación con los procesos de Juicio de Cuentas y Juicio de Responsabilidad, presentes en los Tribunales de Cuentas.

Para el profesional en ciencias económicas, representaría poder cumplir simultáneamente con lo que le pide la profesión y lo que le marca su rol de funcionario público, con el adicional de cubrir su responsabilidad, ante la defensa de su labor a través de un método que lo respalda.

Para lograr esto debemos tratar de enganchar conceptos relacionados con la historia del control y con el futuro, como lo son el mandato tradicional de los Tribunales de Cuentas al hacer el Juicio de Cuentas alimentado por la auditoría que definimos previamente, y el coordinar la relación con el nuevo modelo de gestión pública por resultados, que importa desarrollar la Auditoría de Gestión, que se incorpora a esa tarea tradicional.

## **6.1. Auditoría y Rendición de Cuentas**

Combinando el concepto de Rendición de Cuentas de todo funcionario público, y sus relaciones definidas en la doctrina como “Accountability” vertical, horizontal, diagonal, social, etc., y el mandato de aprobar y desaprobar las cuentas, y en éste último caso determinar los responsables y el monto y causa involucrada.

Esto implica realizar la llamada Auditoría de Regularidad por la INTOSAI, que combina la Auditoría Financiera (que es la mayormente normada por los organismos aglutinantes de la profesión contable) y la Auditoría de Cumplimiento (o de legalidad, asociada a los criterios basados en las normas de aplicación del sector público).

En ésta auditoría especial, debe considerarse el momento de cumplir con las etapas del proceso de auditoría definido en el manual general y en todas las normas asociadas, en virtud de que su resultado alimentara el proceso administrativo posterior de determinar los responsables, montos y causas, propios del Juicio de Cuentas.

Lo mencionado implica opinión del auditor en cuanto a la razonabilidad de la información financiera, otra referida al cumplimiento de la normativa aplicable definida como criterio, el posterior tratamiento de los hallazgos determinando responsables, cuantía y nexo causal, e incluso la posibilidad de recomendar acciones tendientes a mejorar o cuidar la materia controlada.

## **6.2. Auditoría de Gestión (de Desempeño o de Rendimiento)**

La auditoría de Gestión, de desempeño o de rendimiento, como se la suele tratar indistintamente, buscar examinar, obtener evidencias e informar, sobre si las operaciones, sistemas o programas cumplen con los conceptos de economía, eficiencia y eficacia que se fijan previamente como criterios.

Se debe incorporar éste tipo de auditoría, desde que se han producido cambios en la administración financiera gubernamental, basada en la Nueva Gerencia Pública, o Administración por Objetivos y Resultados, que necesariamente implican que se controle internamente y externamente de manera independiente, el cumplimiento de sus premisas.

Esto constituye un desafío en las organizaciones de control que tienen un perfil asociado a lo financiero y legal, y la forma de desarrollar la misma no tiene mayores inconvenientes, pero si resulta compleja su relación con dichas auditorías tradicionales.

## **7. Conclusión**



Revisando lo tratado concluimos sobre la necesidad de contar con un marco normativo uniformado, para el desarrollo eficaz y eficiente de las auditorías del sector público, y para ello resulta clave el rol que ejerzan los numerosos organismos reguladores.

Dicha uniformidad no es imposible de lograr, en virtud de que los grandes conceptos de auditoría, están presentes en todas las normas emanadas por éstos organismos y los que aglutinan a las propias organizaciones y a la profesión contable.

El rol de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas de la República Argentina, en todo lo atinente a su regulación sobre los auditores que se desempeñan en dichos organismos, y la compatibilización de las normas técnicas que emite, con los lineamientos internacionales adoptados para la profesión, para su puesta en práctica en el sector público, luego de adaptar las mismas a sus particularidades, como producto del camino cooperativo iniciado.

Asimismo resulta vital la participación de la Asociación de Profesores Universitarios de Contabilidad Pública, para contar con el aporte conceptual universal, encontrando especialistas del control y el encuadre académico de la uniformidad.

También se necesita de la experiencia del Secretariado Permanente de Tribunales de Cuentas y Organismos de Control Externo de la República Argentina, e incluso de su Instituto Técnico que vienen trabajando en el sentido pretendido en el presente trabajo, y desarrollando instrumentos concretos, que deberían contar con la actualización de las normas de referencia y considerar las provenientes de los demás ámbitos citados.

La posibilidad de contar con la mencionada uniformidad técnica y conceptual, otorgará beneficios para los profesionales en ciencias económicas que desarrollan su actividad en los organismos de control externo del sector público, en cuanto al marco y a la responsabilidad en su desenvolvimiento.

Y por último será beneficioso para los usuarios y la parte responsable del servicio de auditoría, que también podrán ver reglamentados los aspectos inherentes al desarrollo del mismo, y las correspondientes interrelaciones posibles.

En definitiva, la normativa existente, si bien difusa y originada en múltiples emisores, presentan rasgos comunes que pueden consolidarse fácilmente, a diferencia de otros procesos de adopción de normas que tienen sus propias dificultades, y el desafío de emprenderlo presenta esperanzas de lograr beneficios para todas las partes involucradas, como son los organismos de control externo, los profesionales que en ellos se desempeñan y en primera y última instancia, el

ciudadano que es el destinatario final, de la garantía que debe ofrecer el control externo gubernamental.

## **8. Abreviaturas**

NIA: Normas Internacionales de Auditoría emitidas por la IFAC

IFAC: Federación Internacional de Contadores

INTOSAI: Organización Internacional de Entidades de Fiscalización Superior.

FACPCE: Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.

CECyT: Centro de Estudios Científicos y Técnicos

RT: Resolución Técnica

EEFF: Estados Financieros

ISSAI: Estándares Internacionales para las Entidades de Fiscalización Superior.

EFS: Entidades de Fiscalización Superior