



# Manual <sup>de</sup> Control Interno Gubernamental

Diciembre 2010



*Sindicatura General de la Nación*  
*Presidencia de la Nación*

## Índice

Presentación	2
Introducción general	3
Fases de la auditoría	22
Fase de planeamiento	25
Fase de ejecución	40
Fase de elaboración del informe	88
Fase de seguimiento de las observaciones y recomendaciones	98
Bibliografía	102
Anexo I Glosario de términos	108
Anexo II Cuestionario de evaluación del sistema de control interno	112
Anexo III Técnicas y prácticas de auditoría	132
Anexo IV Formularios de papeles de trabajo - Res. 45/2003-SGN	159

## Presentación

Como órgano de control interno, normativo, de supervisión y de coordinación del Poder Ejecutivo Nacional, corresponde a la Sindicatura General de la Nación la emisión de normas de control interno.

El “Manual de Control Interno Gubernamental” está concebido como una guía para ser aplicada tanto por los funcionarios de la Sindicatura General de la Nación como por los integrantes de las unidades de auditoría interna de las jurisdicciones y entidades dependientes del Poder Ejecutivo Nacional, con el fin de:

- Examinar y evaluar el sistema de control interno con el fin de determinar la eficiencia y eficacia de las operaciones, la confiabilidad de la información financiera y el cumplimiento de las leyes, reglamentos y políticas.
- Convertir a la auditoría interna en una herramienta para coadyuvar al logro de los objetivos institucionales, mediante la evaluación de los mecanismos de identificación, medición y prevención de riesgos, incorporados a los distintos procesos de un ente.

El presente “Manual de Control Interno Gubernamental” constituye un instrumento para facilitar la tarea de control y convertirla en una función de apoyo a toda la organización, que facilite la toma de decisiones y la mejora de la gestión, con el fin de reducir los riesgos que puedan afectar el logro de los objetivos institucionales.

*Buenos Aires, Noviembre 2010*



Daniel Gustavo Reposo  
Síndico General de la Nación

## Introducción general

## 1 Introducción

### 1.1 Objetivo del manual

El objeto del presente Manual es describir las actividades, proporcionar procedimientos, cuestionarios y guías de trabajo para la ejecución de las auditorías internas a llevar a cabo en las jurisdicciones, organismos y entidades incluidas en la Ley N° 24.156 con el objeto de evaluar su sistema de control interno.

Se aclara que dicha evaluación se efectuará en función del enfoque de las Normas Generales de Control Interno elaboradas por la Sindicatura General de la Nación (basadas en el informe COSO <sup>1</sup>) por entenderse que técnicamente resulta la más adecuada en función del universo a controlar.

Toda auditoría se realizará en función de las siguientes fases, las que serán de cumplimiento obligatorio;

- Planificación de las tareas,
- Ejecución de la auditoría,
- Misión del informe,
- Confección y elaboración del informe y
- Seguimiento de las recomendaciones.

Además de fortalecer la sistematización del trabajo del auditor, el Manual intenta: a) ser un mecanismo de capacitación para el personal que se incorpora, b) ser un elemento de consulta, y c) fomentar la calidad de las auditorías que se practiquen, cuyo logro depende principalmente de los siguientes factores;

- Definición, comprensión y manejo de los principios, normas técnicas y prácticas de las auditorías.
- Eficiente asignación y administración de los recursos para la práctica de las auditorías.
- Adecuada planificación y programación de las actividades.
- Capacitación continua y permanente del personal auditor.
- Eficaz supervisión en la ejecución.
- Soporte de los hallazgos, afirmaciones y conclusiones con evidencias suficientes, pertinentes y convincentes.
- Presentación de informes objetivos, confiables y oportunos, sobre los resultados de la auditoría.
- Adecuado seguimiento de las recomendaciones (la formulación de las recomendaciones debe ser precisa y pertinente).

Para su confección fueron consideradas;

- Normas de Auditoría Interna Gubernamental de SIGEN.
- Normas, principios, técnicas y prácticas generalmente aceptadas en auditoría.
- Doctrina, fundamentos y principios metodológicos generalmente aceptados en auditorías de gestión.
- Conclusiones y recomendaciones de organizaciones que agrupan a organismos de auditoría (EFS, INTOSAI y OLACEFS).
- Normativa de organismos de auditoría de Canadá, Estados Unidos, Venezuela, Colombia y Perú.

<sup>1</sup> Ante los diversos conceptos de control interno, se desarrollaron algunas estructuras de control que alcanzaron difusión internacional. Una de estas estructuras es el Informe COSO. Diversas organizaciones profesionales (American Institute of Certified Public Accountants, American Accounting Association, The Institute of Internal Auditors, Institute of Management Accountants, Financial Executives Institute), conformaron el Comité de Organizaciones Patrocinadoras (Committee of Sponsoring Organizations), de cuyo nombre proviene la sigla de este enfoque.

## 1.2 Descripción del contenido

El contenido metodológico del Manual se ha desarrollado según la siguiente descripción de contenido;

- Visión de la auditoría interna, donde se define el concepto de auditoría interna, los aspectos conceptuales en que se fundamenta este instrumento metodológico, así como las técnicas, prácticas y el enfoque sistémico de las organizaciones.
- Planeamiento de la auditoría, donde se describen los aspectos a tener en cuenta para la programación de la auditoría, los mecanismos para la captura y obtención de datos y la conformación de los equipos de trabajo.
- Procedimientos para la auditoría interna en las fases de ejecución, confección del informe y seguimiento de las recomendaciones, donde se describen las actividades y tareas a realizar de manera sistemática y metódica y los resultados que se pretende en cada fase llegar.
- Bibliografía, donde se exponen las principales fuentes consultadas.
- Anexo de Glosario, donde se describen los términos utilizados en el desarrollo metodológico del presente Manual.
- Anexo, Cuestionario para evaluar el sistema de control interno.
- Anexo, Técnicas y Prácticas de Auditoría
- Anexo, Formularios de Papeles de trabajo Res, 45/03 SGN

## 1.3 Modo de utilización

Su utilización será de uso obligatorio para todas las auditorías. El cumplimiento de cada una de las actividades y tareas definidas en cada fase de la auditoría deberá ser controlada por quien ejerza la supervisión de las actividades.

Se recomienda la utilización de los papeles de trabajo y la confección de los legajos definidos en los procedimientos para “confección de legajos y papeles de trabajo”, con el objeto de facilitar el acceso a la información y propender a la unificación de criterios de trabajo.

Resulta conveniente que la autoridad superior de la organización auditada tenga conocimiento del cuerpo del presente Manual con el objeto de informar sobre la metodología de auditoría aplicada.

## 2 Visión General

### 2.1 Definición

La auditoría interna gubernamental es un servicio a toda la organización y consiste en un examen posterior de las actividades financieras y administrativas de las entidades a que hace referencia la Ley 24.156, realizada por los auditores integrantes de las unidades de auditoría interna.

Asimismo constituye un “mecanismo de seguridad” con el que cuenta la autoridad superior para estar informada, con razonable certeza, sobre la confiabilidad del diseño y funcionamiento de su sistema de control interno.

La auditoría interna, al depender de la autoridad superior, puede practicar los análisis, inspecciones, verificaciones y pruebas que considere necesarios en los distintos sectores del organismo con independencia de éstos, ya que sus funciones y actividades deben mantenerse desligadas de las operaciones sujetas a su examen.

Por ello vigila, en representación de la autoridad superior, el adecuado funcionamiento del sistema informando oportunamente a ésta sobre su situación.

La auditoría interna consiste en la evaluación periódica:

- a. del grado de eficacia, eficiencia y efectividad del sistema de control interno implantado en los procesos del ente:
- b. del resultado de la gestión de la organización auditada, en cuanto al grado de eficacia, eficiencia, transparencia y economía que hayan exhibido,
  - en el cumplimiento de los objetivos y metas presupuestadas,
  - en la utilización de los recursos públicos y en la ejecución de sus tareas y actividades, y
  - en el cumplimiento de las normas legales y de los lineamientos de la política del ente auditado.
- c. de la eficacia y eficiencia de los procesos críticos tanto sustantivos como de apoyo que el ente auditado tiene en operación, observando las deficiencias e irregularidades, estableciendo sus causas, estimando sus efectos y recomendando las medidas correctivas necesarias.

Cabe recordar que incumbe a las autoridades superiores, dentro de sus responsabilidades de dirección, el establecimiento y mantenimiento de un adecuado sistema de control interno, que procure<sup>2</sup>:

- 1. que sean alcanzadas las políticas, objetivos y metas establecidos por el organismo;
- 2. la producción y emisión de información financiera, administrativa y operativa para uso interno y externo, y que la misma sea confiable, oportuna e íntegra;
- 3. el establecimiento de adecuados instrumentos para la protección de los activos;
- 4. la vigilancia del cumplimiento de políticas, planes, procedimientos, leyes, normas, contratos y demás disposiciones que puedan tener un impacto significativo en las operaciones e informes;
- 5. la utilización de los recursos conforme a principios de eficacia, economía y eficiencia, procurando evitar su empleo en forma innecesaria o antieconómica;
- 6. la vigilancia de los sistemas, programas y operaciones, a efectos de determinar si los productos y resultados están en consonancia con las metas y objetivos establecidos, y si los procesos y actividades se llevan a cabo en la forma prevista; y
- 7. la minimización de la ocurrencia de errores y otras prácticas deshonestas, como los hechos irregulares o ilícitos.

Para la actividad privada se concibe la Auditoría Interna como una actividad independiente y objetiva de aseguramiento y consulta concebida para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización. Ayuda a una organización a cumplir sus objetivos aportando un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gestión de riesgos, control y gobierno.

<sup>2</sup> Normas de Auditoría Interna Gubernamental. SIGEN

## 2.2 Propósito

Las Normas de Auditoría Interna Gubernamental (Res SGN 152/02) definen las metas a alcanzar por la auditoría interna. Asimismo la auditoría interna debe contribuir al logro de los siguientes propósitos;

### 2.2.1. INCENTIVAR LA MEDICIÓN Y COMPARACIÓN DE OBJETIVOS, METAS Y RESULTADOS

Es la acción de medir y comparar los logros alcanzados por la organización con relación a las metas y objetivos previstos, y la capacidad de tomar decisiones correctivas que tiendan a aumentar los niveles de eficiencia, eficacia y calidad.

### 2.2.2. DIFUNDIR LA PLANIFICACIÓN INSTITUCIONAL

Promover la necesidad de planificar sus actividades en función de las misiones conferidas y de formular sus presupuestos con el objeto de mejorar el grado de eficiencia en su ejecución.

### 2.2.3. PROMOVER EL CONTROL INTERNO EFICAZ

Recomendar el diseño e implantación de sistemas de control interno que promuevan el logro de los objetivos y metas institucionales, la detección oportuna de desvíos, la agilidad en la toma de decisiones correctivas, la observancia del marco normativo vigente y el desaliento a la comisión de actos ilícitos o fraudulentos.

### 2.2.4. ASEGURAR EL CUMPLIMIENTO DE LA NORMATIVA VIGENTE

Verificar que las acciones de la organización cumplan con el marco normativo aplicable a sus actividades.

### 2.2.5. FOMENTAR LA DETERMINACIÓN DE COSTOS EN LA OPERACIÓN

Recomendar y sugerir el diseño e implantación de sistemas que permitan la determinación de los costos económicos, sociales y ambientales derivados de la ejecución de las políticas de la organización.

### 2.2.6. DIFUNDIR LA UTILIZACIÓN DE SISTEMAS DE MEDICIÓN DE DESEMPEÑO Y TOMA DE DECISIONES (TABLEROS DE MANDO)

Fomentar la implantación de sistemas integrales de información que permitan la medición del desempeño y sirvan de apoyo para la toma de decisiones.

### 2.2.7. PROMOVER LA CULTURA DE LA “RENDICIÓN DE CUENTAS” (ACCOUNTABILITY)

La utilización de sistemas integrales de información, incentivará la cultura de la responsabilidad en la gestión pública y permitirá cumplir con la obligación de informar sobre el destino de los recursos públicos.

### 2.2.8. INCORPORAR A LA COMUNIDAD ORGANIZADA EN EL PROCESO DE AUDITORÍA.

Promover la participación de la comunidad en la evaluación de la gestión de las organizaciones públicas, a través de sistemas de captura de quejas y reclamos, relevamiento de encuestas, etc.



## 2.3 Orientación y Objetivos

La orientación de toda auditoría debe tender a cubrir los siguientes aspectos:

### 2.3.1. REGULARIDAD DE LA GESTIÓN DEL AUDITADO

En la auditoría se evaluará que la operación del auditado se realice de conformidad con las leyes y reglamentos vigentes, siendo este uno de los objetivos de la fiscalización.

### 2.3.2. PLANIFICACIÓN ESTRATÉGICA DEL AUDITADO

En toda auditoría se relevará la formulación e implantación de un “plan estratégico” por parte del auditado. Dicho plan debe contener como mínimo un análisis F.O.D.A., la definición de las áreas y procesos clave de la organización auditada, la definición de un mecanismo de capacitación permanente del personal, el diseño de un sistema de control de la calidad de los servicios prestados y la definición de un sistema de información gerencial que permita detectar desvíos y promueva la rápida toma de decisiones correctivas.

### 2.3.3. CLARA DEFINICIÓN DE METAS Y OBJETIVOS DEL AUDITADO

Los objetivos y las metas definidas por la organización auditada deben guardar simetría con el marco jurídico que rige su acción, y provenir de un “plan estratégico” predefinido. Asimismo las metas y objetivos deben representar cualitativa y cuantitativamente las políticas formuladas para el área auditada.

Tanto los objetivos del ente auditado como sus metas deben ser claramente comunicados a su personal, definiéndose además el o los responsables de su logro.

### 2.3.4. ESTRUCTURA DE PRODUCCIÓN DE BIENES Y SERVICIOS PROVISTOS

Además de definir sus objetivos y metas, es obligación de la organización auditada, formular su estructura de producción, la cual debe asimilarse a la apertura programática de su presupuesto. De tal forma que un Programa provea bienes o servicios finales y una actividad, bienes y servicios intermedios.

### 2.3.5. SISTEMA DE CONTROL INTERNO DEL AUDITADO

El sistema de control interno, como instrumento, debe facilitar la medición de los resultados obtenidos en el desempeño del auditado y el grado de cumplimiento de sus metas y objetivos. Debe estar constituido por políticas y normas formalmente adoptadas, métodos y procedimientos efectivamente implantados y recursos humanos, físicos y financieros cuyo funcionamiento coordinado debe orientarse a salvaguardar el patrimonio, a lograr las metas y a mejorar el desempeño.

El sistema de control interno es el conjunto de los planes, métodos, procedimientos y otras medidas, incluyendo la actitud de la dirección, que posee una Institución para ofrecer garantía razonable de que se cumpla con los siguientes objetivos;

- Promover las operaciones metódicas, económicas, eficientes y eficaces y los productos y servicios de calidad, acorde con la misión que la institución debe cumplir.
- Preservar los recursos frente a cualquier pérdida por despilfarro, abuso, mala gestión, error, fraude e irregularidades.
- Elaborar y mantener datos financieros y de gestión fiables y presentarlos correctamente en informes oportunos.

## 2.4 Alcance de la Auditoría Interna

El alcance de la auditoría es integral y, por lo tanto, comprende:

- La evaluación del funcionamiento del Sistema de Control Interno y de las operaciones, incluyendo aspectos tales como la debida protección de los activos y demás recursos, y de la existencia de los controles establecidos para detectar y disuadir la ocurrencia de cualquier tipo de acción irregular.
- La verificación de la correcta aplicación de la normativa vigente (leyes, decretos, reglamentos, manuales, políticas, etc.).
- El examen sobre la confiabilidad e integridad de la información emitida.
- La evaluación de la eficacia de la organización, en sus distintos segmentos y operadores.
- La evaluación de la economía y eficiencia en los diferentes procesos operativos.

El campo de intervención y análisis se extiende a cualquier nivel, función, sector, unidad, programa, actividad, proyecto, producto, proceso, registro, transacción, contrato, etc., sin obviar la consideración de su funcionamiento coordinado en el conjunto del sistema.

El auditor debe evaluar el grado de implantación de las recomendaciones realizadas al auditado en informes de auditoría interna previos y describir:

- las causas que motivaron la falta de implantación, y
- el efecto producido por las recomendaciones implantadas

## 3 Principios a observar en auditoría interna

Las Normas de Auditoría Interna Gubernamental (Res. 152/02 SGN) establecen las condiciones que se debe reunir para el ejercicio de la Auditoría y que a continuación se enuncian.

1. Independencia y objetividad
2. Cumplimiento de normas éticas y de conducta
3. Conocimiento, pericia y experiencia
4. Capacitación continua
5. Debido cuidado profesional
6. Secreto Profesional

### 3.1 Independencia y objetividad

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

La objetividad del auditor debe consistir en una actuación fundada en la realidad de los hechos y demás circunstancias vinculadas a los mismos

(actos, situaciones, evidencias), que le permitan mantener sobre bases sólidas sus juicios y opiniones, sin deformaciones por subordinación a condiciones particulares.

Resulta indispensable que el auditor mantenga y demuestre una actitud objetiva e independiente respecto de los auditados, y que a su vez así sea considerado por los terceros. Tal independencia de criterio es una actitud mental caracterizada por la existencia de un elevado sentido ético, manifestado por una conducta respetuosa hacia la expresión de la verdad y consciente de la responsabilidad hacia la comunidad que entraña la tarea del control gubernamental.

El auditor deberá considerar si existen injerencias o impedimentos, internos o externos, que afecten su actitud y convicción para proceder a la ejecución de su labor en forma objetiva e imparcial, sin dar lugar a cuestionamientos de su juicio independiente en el cumplimiento de sus funciones.

La honestidad intelectual que implica la objetividad sólo se puede reforzar sobre la base de condiciones que permitan reconocer en el auditor interno dicha actitud mental. En todo momento deberá evitar colocarse en situaciones donde se sienta incapaz de emitir juicios profesionales objetivos.

Se citan como impedimentos internos o personales, que pueden determinar prejuicios o conflictos de intereses reales o potenciales, los siguientes:

- a.** Parentesco cercano, por consanguinidad o afinidad, con las personas cuya información o actividad debe evaluar.
- b.** Amistad íntima o enemistad pública o notoria con aquéllos cuya actividad examina o evalúa.
- c.** Intereses económico-financieros relevantes con el ente en el cual actúa.
- d.** Relaciones oficiales profesionales o personales directas o indirectas con los auditados.
- e.** Prejuicios, favoritismos u hostilidades sobre decisiones u actos, impulsados por razones políticas o ideológicas.
- f.** Intervención en tareas de auditoría en un área o sector donde el auditor se hubiere desempeñado recientemente como decisor u operador.
- g.** Asignación de tareas de línea, operativas o de control previo. El auditor no debe asumir responsabilidades operativas o de cogestión.

Se deberá comunicar a las autoridades competentes cuando se verifiquen situaciones que afectan su objetividad.

Debe señalarse que la objetividad del auditor no se ve afectada al recomendar determinados métodos de control, o en las actividades de revisión del diseño de procedimientos a ser implantados. Lo que sí la afecta es su participación en el diseño, implantación y operación de aquéllos.

El responsable jerárquico de las actividades de auditoría debe estar atento y además debe ser informado por su personal cuando pueda verse afectada su objetividad o imparcialidad, y proceder anticipadamente, a fin de evitar cualquier posible conflicto de intereses u otros obstáculos.

Cuando ello afecte al responsable máximo de la auditoría, éste lo pondrá en conocimiento de las autoridades competentes.

Se considerará que existen obstáculos graves a la tarea de la Unidad de

Auditoría Interna cuando las autoridades de la jurisdicción o entidad coarten o intenten coartar la independencia de criterio o las actividades del Auditor Interno.

### 3.2 Cumplimiento de normas éticas y de conducta

El auditor debe poseer principios éticos para el cumplimiento de su función. Ello implica que en su desempeño debe mostrar las necesarias cualidades de honestidad y vocación por el servicio público, y atender el debido cumplimiento de las normas legales y profesionales aplicables.

### 3.3 Conocimiento, pericia y experiencia

Las capacidades técnicas y las cualidades personales del auditor deberán ser tales que aseguren la apropiada conducción y ejecución de los trabajos de auditoría.

El auditor debe poseer los conocimientos, pericia y experiencia esenciales para desempeñar sus tareas conforme a la naturaleza, importancia y complejidad del cometido asignado.

Las cualidades exigidas suponen que, al momento de su incorporación, se deben establecer criterios de apreciación sobre los antecedentes académicos y experiencia de los postulantes, complementados con la posterior orientación en el trabajo y la vigilancia de las inquietudes hacia el continuo perfeccionamiento.

El conocimiento y la pericia profesional, individual y de conjunto, deberá extenderse no sólo a las tareas de auditoría, sino que abarcará actividades tales como: gerencia, economía, organización, finanzas públicas, presupuesto, contabilidad, derecho, sistemas computarizados de información, y otras materias que tengan relación con el producto que genera el organismo al que sirve.

Asimismo, el auditor debe contar con aptitudes que le permitan mantener una buena relación y comunicación con los restantes miembros de la organización y aquéllos que son ajenos a ella. Esta habilidad de comunicación alcanza a la oral y escrita, de forma que puedan transmitirse con claridad los propósitos, requerimientos, conclusiones y recomendaciones surgidas de la auditoría.

### 3.4 Capacitación continua

El auditor debe preocuparse por mantener su competencia técnica en permanente actualidad.

Esta actualización se refiere preferentemente a los avances en normas, procedimientos y técnicas de auditoría, en general, y de la auditoría interna, en particular.

Es necesario proveer su asistencia a conferencias, seminarios, cursos y programas de capacitación, dentro de un proceso de educación continua.

### 3.5 Debido cuidado profesional

El auditor efectuará sus auditorías con el debido cuidado profesional. Esto supone que actuará aplicando la cautela, reflexión y debida atención a las normas.

El referido cuidado incluye el propósito de hacer conocer la auténtica exposición de su pensamiento y la convicción personal de que ella traduce la verdad, tal como el auditor la percibe, sin inducir a otros a interpretaciones distorsionadas.

Su labor se realizará prestando en su ejecución toda la atención y concentración necesaria para su acabada conclusión, sin desmedro de la diligencia y celeridad necesaria para dicho fin.

El auditor debe estar atento a las deficiencias en el control, a las insufi-

ciencias en los registros y en la contabilidad, a las operaciones erróneas e irregulares, y a los resultados o situaciones que pueden ser indicativos de aplicaciones inadecuadas o ilícitos, operaciones no autorizadas, despilfarrro, ineficiencia o falta de probidad en el ejercicio de las actividades.

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

- a. El cumplimiento de las normas vigentes.
- b. La importancia relativa y la significatividad de los asuntos que aborda.
- c. El alcance y los procedimientos de la auditoría, que definirá en función a sus objetivos y riesgos organizacionales apreciados.
- d. El uso y aplicación de las especialidades técnicas apropiadas a la complejidad de cada auditoría
- e. Los riesgos de auditoría, que puedan derivar en una opinión incorrecta por no haber detectado errores o irregularidades significativas.
- f. El análisis de la suficiencia, competencia y relevancia de las evidencias recogidas en el examen.
- g. La pertinencia y aplicabilidad de sus recomendaciones y conclusiones, evitando formulaciones de carácter general.
- h. El costo de la auditoría con relación a sus probables beneficios.

La responsabilidad por la prevención y detección de ilícitos y errores descansa en la autoridad superior de un organismo, a través de un adecuado diseño, implantación y operación de su Sistema de Control Interno.

Un control interno razonablemente eficaz reduce la probabilidad de ilícitos y errores; no obstante, siempre existirá el riesgo de que tales controles no operen según lo diseñado o bien puedan no ser efectivos con relación a eventuales ilícitos cometidos por un nivel superior o que se origine por colusión entre los empleados.

Debido a las características propias de la realización de una auditoría, existe el riesgo de que algún ilícito pueda no descubrirse y, en menor medida, algún error no sea detectado. El descubrimiento subsecuente de éstos no significa en sí mismo fallas del auditor, si es que en su tarea ha aplicado principios y procedimientos profesionales aceptables y ajustados a las circunstancias en las que se desarrolló la auditoría.

### 3.6 Secreto profesional

El auditor deberá obrar con absoluta reserva, manteniendo y garantizando la confidencialidad acerca de la información obtenida durante sus tareas, con la amplitud y restricciones establecidas en la normativa vigente.

Esta norma determina que no debe divulgarse o ponerse en conocimiento de otras personas, que no sean las competentes, la información lograda por el auditor como consecuencia de su desempeño profesional en una entidad gubernamental. Ello incluye comentarios orales o por escrito de aquello que debe mantenerse en reserva, hasta el momento de su debida exposición.

Además se deberá mantener cuidado en la custodia y en el acceso a la documentación propia del auditor y del ente.

#### 4 Técnicas y procedimientos generalmente aplicadas en auditoría

Las técnicas de auditoría son procedimientos especiales utilizados por el auditor para obtener las evidencias necesarias y suficientes, con el objeto de formarse un juicio profesional y objetivo sobre la materia examinada.

**a. Relevamiento:** Representa el conjunto de actividades encaradas para documentar en que forma se lleva a cabo un procedimiento.

**b. Revisión:** Consiste en el análisis de las características que debe cumplir una actividad, informe, documento, etc. Sirve para seleccionar operaciones que serán verificadas en el curso de la auditoría.

**c. Confrontación:** Consiste en el cotejo de información contenida en registros contra el soporte documental de las transacciones registradas.

**d. Rastreo:** Es utilizado para seguir el proceso de una operación de manera progresiva o regresiva, reconstruyendo el flujo de actividades y controles, a través de la documentación respectiva.

**e. Observación:** Consiste en la verificación ocular de operaciones y procedimientos durante la ejecución de las actividades de la entidad. Se la considera complemento del relevamiento.

**f. Comparación:** Consiste en establecer las diferencias entre las operaciones realizadas y los criterios, normas, procedimientos y prácticas que se utilizan habitualmente.

**g. Indagación:** Consiste en la obtención de manifestaciones mediante entrevistas a funcionarios y empleados o personas relacionadas con las operaciones.

**h. Encuesta:** Se formaliza mediante la utilización de cuestionarios escritos sobre actividades u operaciones objeto de análisis.

**i. Cálculo:** Se trata de la verificación aritmética de comprobantes, documentos, etc., para evaluar su corrección y exactitud.

**j. Comprobación:** Determina la verosimilitud de los actos y la legalidad de las operaciones, autorizaciones, etc. mediante el examen de la documentación respectiva.

**k. Certificación:** Se refiere a la obtención de un documento en el que se asevera la veracidad de un acto o hecho legalizado a través de la firma de un funcionario autorizado.

**l. Inspección:** Es el examen físico y ocular de ciertos activos tangibles como ser bienes de consumo o de uso, insumos, obras, valores, etc., para comprobar su real existencia y autenticidad.

**m. Análisis:** Es la separación de una operación, procedimiento o actividad en sus elementos componentes, para establecer su conformidad con criterios de orden normativo y técnico.

**n. Circularización:** Procura obtener información directa y por escrito de un sujeto externo a la entidad (persona u organización), que se encuentra en situación de conocer la naturaleza y condiciones de la operación consultada, y de informar válidamente sobre ella.

**o. Conciliación:** Es el examen de la información emanada de diferentes fuentes, con relación a la misma materia, a efectos de verificar su concordancia y determinar de esa manera la validez y veracidad de los registros e informes que se está examinando.

**p. Tabulación:** Consiste en agrupar, sobre la base de determinados criterios, datos obtenidos en distintas áreas o segmentos, para posibilitar la derivación de conclusiones.

**q. Determinación de Razonabilidad:** Se lleva a cabo a través de la utilización de indicadores o tendencias sobre la evolución de determinados comportamientos.

Adicionalmente, se pueden aplicar otros métodos que complementan a los procedimientos y técnicas citados y que constituirán elementos auxiliares para la selección y utilización de los mismos

## 5 Prácticas de auditoría generalmente aceptadas

En general las prácticas de auditoría son procedimientos basados en destrezas desarrolladas por los auditores, cuyo uso continuado, sin alcanzar el rigor sistemático de las técnicas, han probado su eficacia y utilidad en la ejecución de auditorías de gestión.

Las prácticas más habituales son las siguientes

**Pruebas selectivas:** simplificación de las labores de verificación, evaluación o medición, mediante la selección de muestras que a juicio del auditor, sean representativas de todas las operaciones realizadas por la institución, unidad administrativa, programa o actividad examinada.

**Detección de indicios:** señal derivada de determinados hechos constatables que le advierte al auditor la existencia de un área crítica o problema. Esta práctica lo orienta a hacer énfasis en el examen de determinados rubros.

**Intuición:** reacción rápida, mas factible en auditores con experiencia, ante la presencia de indicios que inducen a pensar en la posibilidad de existencia de fallas, deficiencias e irregularidades. También se aplica a la acción de desconfiar de alguna información, a la cual no se le otorga el crédito suficiente. El auditor no debe demostrar una actitud negativa, pero siempre debe exigir una prueba adecuada de lo examinado.

**Síntesis:** práctica que consiste en la preparación resumida de datos e información contenida en documentos legales, técnicos, financieros y administrativos.

El criterio del auditor determinará la combinación de técnicas y prácticas más adecuadas para obtener la evidencia necesaria y suficiente para fundamentar sus opiniones y conclusiones, de tal forma que se garantice la objetividad, imparcialidad y profesionalidad de sus actividades.

## 6 Concepción sistémica de la gestión u organización.

Para lograr una apreciación general del sistema de producción de bienes y servicios de la organización auditada, es necesario tener presente el resultado generado por los bienes o servicios provistos en la población objetivo, relacionándolos con los aspectos de planificación asumidos en el organismo, como misión, visión, objetivos, metas y estrategias.

En este orden el conocimiento global, preciso y detallado de la organización, programa, proyecto, actividad u operación auditada, lo puede lograr el auditor mediante la aplicación del "esquema de análisis sistémico", el que facilita una visión comprensiva de la organización conjugando los elementos del análisis de insumo-producto con los de planificación orientada a los objetivos y metas, resultando así mas útil a los propósitos de la auditoría de gestión.



## Esquema de análisis sistémico



Figura 1

Los elementos que integran ese esquema de análisis, se definen de la siguiente manera;

- a.** Insumos: conjunto de recursos, materiales, humanos y de información que requiere la organización para efectuar su proceso productivo. A fin de garantizar el adecuado funcionamiento de los procesos los insumos deben ser mensurables tanto cualitativa como cuantitativamente.
- b.** Productos: bienes o servicios que resultan de utilizar los insumos y agregarle valor mediante los procesos. Los productos deberán cumplir con las metas trazadas (en términos cuantitativos y cualitativos), estar en relación con los objetivos planeados y satisfacer a los sectores de la población a donde van dirigidos.
- c.** Objetivos: fines o propósitos generales que la organización pretende alcanzar.
- d.** Metas: fines o propósitos específicos a alcanzar por la organización.
- e.** Resultado: nivel de repercusión a mediano y largo plazo originado por los productos en el entorno económico, social y ambiental.

## 7 La concepción sistémica en el control interno de la gestión

### 7.1 La gestión objeto de auditoría

A los efectos de la aplicación de este instrumento metodológico se entenderá como gestión a las actividades, tareas y acciones consolidadas en programas, proyectos u operaciones, a cargo de una organización o agrupación sectorial de éstas, dirigida a la producción de bienes o servicios para cumplir una misión o satisfacer propósitos, metas u objetivos previamente determinados.

Con el objeto de que resulte efectiva la gestión debe tener liderazgo en cada uno de los niveles de la gerencia, sea a nivel estratégico (establece políticas y planifica), táctico (implementa planes y establece prioridades) u operativo (ejecuta las tareas),



Un liderazgo eficaz hará que se cumplan las metas planeadas y que los bienes o servicios producidos o prestados con criterios de calidad, lleguen oportunamente a los usuarios o beneficiarios, administrando los recursos disponibles con economía y eficiencia.

En general, la gestión implica el ejercicio de las siguientes funciones;

- Planificación
- Organización
- Dirección
- Ejecución
- Control
- Toma de decisiones correctivas o reajustes de la programación

## 7.2 Elementos conceptuales del control interno

Desde una visión amplia el control es la medición y las acciones de ajuste del desempeño de la organización, con el objeto de garantizar el cumplimiento de los fines de las disposiciones normativas y los contenidos en planes, objetivos y metas diseñados para alcanzarlos.

En la doctrina del control gubernamental se admite que el control interno - conforme el enfoque del informe COSO -, comprende el plan de organización y el conjunto de métodos y medidas adoptadas dentro de una entidad para salvaguardar sus recursos, asegurar la exactitud y veracidad de su información financiera y administrativa, promover la eficiencia y la calidad de las operaciones, estimular la observancia de las políticas formuladas y del marco normativo vigente y lograr el cumplimiento de las metas y objetivos programados.

En una organización cada funcionario es responsable del cumplimiento en su ámbito de desempeño y ante su superior inmediato, de los deberes de observar las normas, actuar conforme los principios acordados y cumplir los planes institucionales.

La gerencia es responsable de la supervisión constante en cada nivel de la organización, con el objeto de verificar que ésta funcione de acuerdo con lo planeado y definido e implantar ajustes, cuando las condiciones y circunstancias así lo requieran. En la autoridad superior descansa la responsabilidad por el eficaz funcionamiento del sistema de control interno de la organización.

El control interno, como instrumento, debe facilitar a los administradores la medición de los resultados obtenidos en el desempeño, el grado de cumplimiento de las metas y objetivos y la efectiva custodia del patrimonio. El control interno de cada organización debe ordenarse con arreglo a principios generalmente aceptados y estar constituido por políticas y normas formalmente adoptadas, métodos y procedimientos efectivamente implantados y mecanismos eficientes de coordinación entre los recursos humanos, físicos y financieros involucrados.

Para alcanzar los objetivos descriptos, los sistemas de control interno deben estar estructurados según las siguientes premisas:

- a. La máxima autoridad jerárquica de cada organismo debe establecer, mantener y perfeccionar el sistema de control interno, y en general vigilar su efectivo funcionamiento.
- b. El sistema de control interno forma parte de los sistemas finan-

cieros, presupuestarios, contables, administrativos y operativos del organismo o entidad y no puede ser segregado como un área independiente, individual o especializada <sup>3</sup>.

La Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) estableció directrices para las normas de control interno y definió a éste como el “conjunto de los planes, métodos, procedimientos y otras medidas, incluyendo la actitud de la Dirección, que posee una Institución para ofrecer una garantía razonable de que se cumplan los siguientes objetivos;

- Promover operaciones metódicas, económicas, eficientes y eficaces, capaces de suministrar o prestar bienes y servicios de calidad acorde con la misión que el organismo debe cumplir.
- Preservar los recursos frente a cualquier pérdida por despilfarro, abuso, mala gestión, errores, fraude e irregularidades.
- Respetar las leyes, reglamentos, regulaciones y en general todo el marco normativo relacionado con las actividades del organismo.
- Elaborar y mantener datos financieros y de gestión confiables, oportunos y con la exposición adecuada para la toma de decisiones.

Por su parte el enfoque COSO, agrega un control y seguimiento de los puntos críticos de la planificación estratégica del organismo y de la ejecución de su plan de acción.

El control interno como sistema, es un proceso efectuado por la dirección y el resto del personal de un ente, diseñado con el objeto de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de objetivos dentro de las siguientes categorías:

- Eficacia y eficiencia de las operaciones.
- Confiabilidad de la información financiera.
- Cumplimiento de las leyes y normas aplicables.

Esta definición refleja los siguientes conceptos fundamentales:

- El control interno es un proceso. Es un medio utilizado para la consecución de un fin, no un fin en sí mismo.
- El control interno lo ejecutan los agentes de un ente. No se trata solamente de manuales de políticas y formularios sino de personas en cada nivel de la organización.
- El control interno sólo puede aportar un grado de seguridad razonable, no la seguridad total, a la dirección de la entidad.
- El control interno está pensado para facilitar el logro de objetivos en una o más categorías que haya definido alcanzar la organización auditada.

El concepto de control interno no sólo se refiere a temas financieros, contables y a la custodia de los activos, sino que incluye controles destinados a mejorar la eficiencia operativa y asegurar el cumplimiento de las políticas de la organización. El control interno es una expresión utilizada con el objeto de describir todas las medidas adoptadas por la dirección superior para dirigir y controlar las operaciones sustantivas y de apoyo en los organismos a su cargo.

La esencia del control interno está en las acciones tomadas para dirigir o

<sup>3</sup> Definición adoptada en el XXIV Congreso de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), Washington, junio de 1992.

### 7.3 Componentes de la estructura del control interno

llevar a cabo las operaciones. Dichas medidas incluyen corregir las deficiencias y mejorar las operaciones, para que estén de conformidad con las normas y con los objetivos planteados.

La evaluación del sistema de control interno reflejará la capacidad productiva de una organización para el cumplimiento de las metas y objetivos planificados y programados dentro del marco legal que lo regula.

Con el objeto de auditar la eficacia, eficiencia y efectividad del sistema de control interno en operación, se utilizarán las técnicas y prácticas recomendadas, como entrevistas, cuestionarios, guías de análisis y evaluación, entre otras.

Como herramienta para evaluar el sistema de control interno, las Normas Generales de Control Interno proveen una estructura según la cual el control interno consta de cinco componentes relacionados entre sí:

- Ambiente de control
- Evaluación de riesgos
- Actividades de control
- Información y comunicación
- Supervisión

Para la descripción de cada uno de estos componentes, ver Normas Generales de Control Interno de la Sindicatura General de la Nación Res. 107/98 SGN .

## 8 Identificación de las transacciones y procesos más significativos

En el proceso de comprensión de la estructura de control interno, el auditor evalúa los controles para los procesos más significativos.

El auditor debe documentar los procesos más importantes y diseñar procedimientos de auditoría eficientes para los objetivos del examen, de tal manera que los procedimientos más importantes puedan agruparse dentro de los diferentes procesos a fin de facilitar su revisión.

Como resultado de las entrevistas y otros procedimientos realizados por el auditor con el personal del ente auditado, el auditor debe determinar las cuentas y las clases de transacciones que proporcionan la mayor información de los estados financieros.

## 9 Indicadores y variables en la evaluación de la gestión

El uso de indicadores en la auditoría, permite medir;

- la eficiencia y economía en el manejo de los recursos;
- las cantidades, cualidades y características de los bienes producidos o de los servicios prestados (eficacia);
- el grado de satisfacción de las necesidades de los usuarios o beneficiarios, es decir, el universo objetivo (efectividad).

Todos estos aspectos deben ser evaluados y mensurados, considerando su relación con la misión, los objetivos y las metas planteadas por la organización.

Para evaluar la gestión mediante el uso de indicadores, resulta imprescindible un adecuado manejo de los siguientes conceptos;

Variable: representación cuantitativa o cualitativa de una característica, la cual presentará distintos valores según el momento de observación. Las variables deben ser expresadas en la unidad de medida apropiada a la respectiva característica. Ejemplos:

- estudiantes graduados en un año.
- órdenes de pago conformadas en el semestre.
- auditorías de gestión realizadas durante el ejercicio

## 10 Aplicación de parámetros para evaluar la gestión pública

Indicador: referencia numérica generada a partir de una o varias variables, que muestra aspectos del desempeño de la unidad auditada durante un período de tiempo dado. Esta referencia, al ser comparada con un valor estándar, interno (ejercicios anteriores) o externo (benchmarking) a la organización podrá indicar posibles desvíos que debieran generar acciones correctivas por parte de la administración. Ejemplos:

- total de pacientes atendidos por el servicio de traumatología en el Hospital X
- total de ordenes de pago por compra de papel, conformadas en el segundo semestre
- total de auditorías realizadas en el ejercicio xxx con objeciones y recomendaciones sobre el sistema de control interno.

Al evaluar un indicador es importante determinar si se dispone de información confiable y oportuna que permita su comparación con referencias históricas o de otras organizaciones similares.

La identificación de variables e indicadores en cada uno de los elementos que integra la visión sistémica de la organización facilita la medición y evaluación del desempeño de la gestión, tal como se expone en el siguiente esquema.

Para la evaluación se requiere conocimiento e interpretación de los siguientes parámetros;

Economía: uso oportuno de los recursos en cantidad y calidad y al menor precio posible. Ejemplos:

- costo/cama de un hospital público en relación con el costo/cama en un hospital privado.
- total de insumos utilizados en relación al total de insumos adquiridos.

Eficiencia: relación entre los bienes o servicios producidos y los recursos (humanos, físicos, económicos, financieros y tecnológicos) utilizados.

- total de horas hombre disponibles en relación con el total de horas hombre utilizadas.
- total de insumos utilizados en relación al total de insumos adquiridos.

Eficacia: relación entre los servicios o bienes efectivamente prestados o producidos y los objetivos y metas programados. Ejemplo:

- Total de jóvenes capacitados en relación a la cantidad de jóvenes que se había programado capacitar.

Calidad: cantidad, grado y oportunidad en que el producto o servicio prestado satisface la necesidad del beneficiario. Ejemplos:

- cantidad de veces que se repavimenta un tramo de calle o carretera.
- cantidad de estudiantes aprobados en relación a la cantidad de estudiantes que cursaron una materia.
- total de pacientes atendidos en consultorios externos en relación a la cantidad de turnos entregados.

Resultado: repercusión a mediano o largo plazo, en el entorno social, económico o ambiental, de los productos o servicios prestados. Ejemplo;

- disminución de la tasa de repitencia en la materia X por efecto de la modificación Z

El indicador debe expresar claramente lo que se quiere medir u observar, incluyendo el alcance y las limitaciones. Para la construcción del indica-

dor, el auditor deberá colocar en el numerador las variables con datos relativos a insumos, procesos o productos, y en el denominador se colocarán las variables cronológicas, físicas o económicas de comparación. El análisis combinado de diferentes conjuntos de datos (operativos y financieros) junto con la puesta en marcha de acciones correctivas, constituyen actividades de control. Si esta información se utiliza sólo como soporte para la toma de decisiones operacional, el análisis de los indicadores de rendimiento actúa, exclusivamente como un control relativo a las operaciones. Si por el contrario, también se lo utiliza para el seguimiento de resultados procedentes del sistema de administración financiera, el análisis de indicadores de rendimiento contribuye al control de dicha información.

## II Aspectos a considerar en la programación de la auditoría.

Anualmente, la Sindicatura General de la Nación elabora los “Lineamientos para el planeamiento de SIGEN y de las UAI” y el “Mapa de riesgos del Sector Público Nacional”. Asimismo, estos documentos se ven complementados con las “Pautas Gerenciales para la formulación del plan anual de las Sindicaturas y UAI”, formuladas por las Gerencias de Supervisión respectivas. Luego de dicho proceso de planificación, se incorporan recomendaciones formuladas por los Síndicos, las autoridades de cada organización y la experiencia e inquietudes propias de quien elabora el plan de auditoría.

Por lo tanto, en la programación de toda auditoría se deben considerar los siguientes aspectos:

- “Lineamientos para el planeamiento de SIGEN y las UAI”
- “Pautas Gerenciales para la formulación del plan anual de las Sindicaturas y UAI”
- Recomendaciones formuladas por los Síndicos, las autoridades de cada organización y la experiencia e inquietudes propias de quien elabora el plan de auditoría.
- Plan estratégico de la Auditoría.
- Importancia relativa del sector a auditar.
- Impacto del desempeño del auditado sobre la comunidad.
- Asignaciones presupuestarias del auditado.
- Factibilidad práctica de ejecución, determinando recursos y tiempo de las tareas.
- El riesgo inherente generado por las características y naturaleza propias del ente a auditar.
- El riesgo de control respecto de las deficiencias del sistema de control interno del auditado.
- El riesgo de detección derivados de las actividades y tareas de la ejecución de la auditoría.
- Información relativa al desempeño del ente auditado.
- Denuncias, información periodística o investigaciones realizadas sobre el auditado.
- Resultados de auditorías anteriores.
- Intuición del auditor.

## 12 Aspectos a considerar en la ejecución de la auditoría.

En la aplicación de la metodología para la ejecución de una auditoría, el auditor debe llevar a cabo las siguientes tareas;

- identificar las causas que pudieran estar originando un bajo rendimiento del organismo auditado;
- recopilar evidencias suficientes que sustenten debidamente las observaciones;
- determinar las recomendaciones que podrían superar las observaciones formuladas;
- verificar que la recomendación sea aplicable e implantable (pasible de implementación) por el auditado;
- comprobar la eficacia de los sistemas de información del auditado,
- verificar el cumplimiento de las funciones del auditado con relación a las normas legales que le sean aplicables;
- verificar el eficaz cumplimiento de las actividades, conforme a lo planificado y programado;
- verificar la capacidad de gestión y la suficiencia del sistema de control interno del organismo auditado;
- determinar deficiencias y realizar recomendaciones razonables y oportunas;
- identificar la población objetivo de los bienes o servicios provistos o prestados por el auditado;

El equipo auditor podrá utilizar las técnicas y prácticas recomendadas en el presente Manual, o complementariamente utilizar métodos, realizar estudios e investigaciones que no hubieran sido incorporadas al mismo.

## Fases de la auditoría

## 1 Introducción

En este capítulo se definen los objetivos en la auditoría, el alcance de los controles y exámenes, las actividades y tareas a realizar, el perfil técnico del equipo de trabajo que tendrá a cargo la labor, el nivel de supervisión de la auditoría con el fin de lograr una buena calidad técnico profesional en los informes y el seguimiento de las observaciones formuladas y la implantación de las recomendaciones por parte del auditado.

La auditoría interna evalúa fundamentalmente la aptitud del sistema de control implantado por el auditado para cumplir los objetivos y metas propuestas, con eficacia, eficiencia, economía y efectividad, observando el marco normativo y legal vigente y competente. Dichos objetivos y metas deben resultar consistentes con las políticas formuladas por la autoridad superior y atender a las necesidades de la comunidad a la que asiste.

De acuerdo con el perfil formulado, el ámbito de control de la auditoría interna supera el solo análisis de la suficiencia del “control interno” del organismo auditado para salvaguardar los activos y cumplir con el marco legal. Implica además, una evaluación:

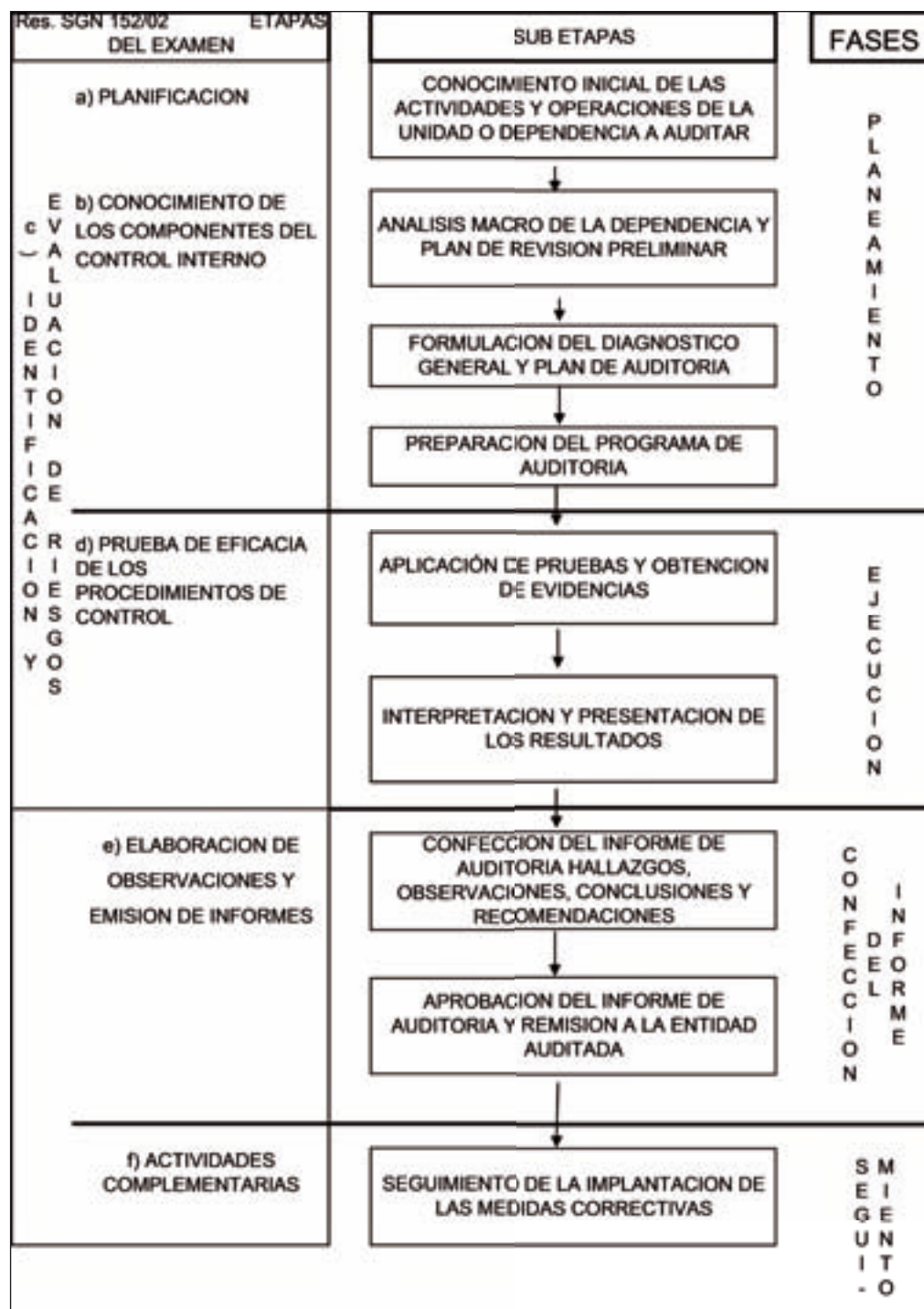
- de la capacidad de liderazgo de la dirigencia,
- del sistema de incentivo y participación del personal involucrado en la provisión y prestación de los servicios,
- de la satisfacción manifestada por los usuarios y beneficiarios, y
- del impacto que su gestión ejerce en el entorno de la sociedad.

Cabe destacar que, así como en materia de auditoría financiera es posible la abstención de opinión sobre la razonabilidad de un estado contable, en materia de auditoría de gestión esta posibilidad no existe. Siempre puede emitirse una opinión sobre la gestión y el desempeño de una organización. De la misma forma y con diverso nivel de complejidad, siempre o casi siempre es posible realizar comparaciones entre los ratios de la dependencia auditada con los estándares o la performance de otra entidad de similares características.



## 2 Proceso de la Auditoría

El proceso de una auditoría se compone de las siguientes fases y etapas.



Fase de planeamiento

## 1 Introducción

El proceso de planeamiento es una actividad dinámica cuya definición, etapas y pasos de ejecución están enunciados en las Normas de Auditoría Interna Gubernamental emitidas por la SIGEN.

Existen tres niveles de planificación: estratégica o plan global, planificación anual, e individual para cada auditoría.

Las principales tareas para la elaboración del plan estratégico de auditoría comprenden: la obtención y análisis de la información del organismo sujeto a control, la presentación desagregada de sus componentes, la determinación y evaluación de los riesgos, la selección de los proyectos de auditoría, la previsión de los recursos para su realización y la presentación ordenada de la estimación de su ejecución en el tiempo.

El plan estratégico podrá extenderse por más de un ejercicio presupuestario o fiscal para el universo de los procesos o actividades, no debiendo exceder, en lo posible, los cinco años.

Mediante los planes anuales se determinan los objetivos (proyectos) a cumplir en cada uno de los ejercicios. El plan anual constituye una etapa para el cumplimiento de las metas consignadas en el plan estratégico o global.

Los planes deben elaborarse contemplando la existencia de cierta oportunidad y flexibilidad en su determinación. Anualmente, será necesario revisar el plan estratégico de auditoría y proceder a su actualización.

Los planeamientos deben ser documentados por escrito. El plan estratégico y el plan anual deberán presentarse a consideración y aprobación de las autoridades competentes.

El planeamiento permite identificar qué debe hacerse durante la fase de ejecución y confección del informe de una auditoría, quién debe ejecutar las tareas y cuando deben realizarse.

La planificación es un proceso dinámico que, si bien se lleva a cabo al inicio de la labor de auditoría, puede modificarse o continuarse sobre la marcha de las tareas. La misma comienza con la obtención de la información necesaria para definir la estrategia a emplear durante la ejecución y culmina con la definición detallada de las tareas a realizar en dicha etapa.

Para proceder a la planificación resulta imprescindible definir el alcance de la auditoría. El alcance está referido a los procedimientos que son considerados necesarios para alcanzar el objetivo programado. Considera también el período a auditar y los procesos, sectores, tareas y demás actividades/acciones que se analizarán.

Cuando se trata de una auditoría inicial el alcance debe ser más amplio, por lo tanto el planeamiento debe prever esa condición. En el caso de una auditoría recurrente, los papeles de trabajo y archivos de la auditoría anterior facilitan el planeamiento de la auditoría a realizar.

El planeamiento, si bien constituye el comienzo de la auditoría y representa la primera fase de ésta, se encuentra presente como metodología de trabajo en cada una de las fases siguientes sistematizando y organizando su desarrollo. Lo ejecuta el supervisor designado para el operativo, el que deberá llevar a cabo las acciones descriptas en las etapas que se detallan mas abajo.

El planeamiento reviste especial importancia para el cumplimiento de los objetivos de la auditoría y permite lograr un adecuado equilibrio entre estos, el alcance del trabajo, el tiempo disponible para ejecutarlo y los recursos humanos y materiales que se afectarán.

## 2 Etapas de la Fase de Planeamiento

El planeamiento de una auditoría interna comprende tres etapas, a saber;

- Planeamiento anual
- Planeamiento general de la auditoría
- Planeamiento específico de la auditoría

Los pasos que se desarrollan en este título no corresponden a un orden estrictamente secuencial, ya que los mismos deben abordarse teniendo en cuenta la iteración, recurrencia e interrelación propias de un proceso dinámico de características sistémicas. Por lo tanto, en algunos casos resultará conveniente abordar concomitantemente dos o más pasos, e incluso, una vez cumplido uno de ellos, puede ser necesario volver al mismo durante la ejecución de un paso posterior.

### 2.1 Planeamiento Anual

Anualmente, la Sindicatura General de la Nación elabora, un “Mapa de riesgos del Sector Público Nacional”. establece también los “Lineamientos para el planeamiento de las UAI y la SIGEN”, complementados con las “Pautas Gerenciales para la formulación del plan anual de las UAI y Sindicaturas” emitidas por las Gerencias de Supervisión. Finalmente a dicho proceso de planificación, se incorporan las recomendaciones formuladas por los Síndicos y las autoridades de cada organización, el análisis de riesgo propio, el plan estratégico, la experiencia e inquietudes propias de quien elabora el plan de auditoría.

Las Normas Generales de Control Interno emitidas por la SIGEN, establecen que se deben identificar los riesgos relevantes que enfrenta un organismo en la persecución de sus objetivos ya sean de origen interno como externo.

La identificación del riesgo es un proceso iterativo y generalmente integrado a la estrategia y planificación.

La planificación debe comprender la realización de un “mapeo” del riesgo, que incluya la especificación de los dominios o puntos claves del organismo, la identificación de los objetivos generales y particulares, y las amenazas y riesgos que se pueden tener que afrontar.

El análisis de riesgo del Plan anual debe permitir definir los factores o criterios de riesgo, determinar el peso de esos factores o criterios, estimar la gradación de cada factor de riesgo, determinar la lista de trabajos de auditoría (proyectos), evaluar los factores de riesgo y su gradación para cada trabajo de auditoría, establecer las prioridades de los trabajos en virtud de los riesgos evaluados.

El proceso de planeamiento debe permitir al auditor identificar las áreas críticas y los problemas potenciales del examen, evaluar el nivel de riesgo y programar la obtención de la evidencia necesaria para emitir opinión sobre la suficiencia, la eficacia y la efectividad del sistema de control interno del auditado. El auditor realiza el planeamiento para determinar de manera efectiva y eficiente la forma de obtener los datos necesarios e informar acerca del objeto de la auditoría. La naturaleza y alcance del planeamiento puede variar según el tamaño del ente, el volumen de sus operaciones, la experiencia del auditor y el conocimiento de las operaciones.

El Planeamiento anual de la uai/jurisdicción/comisión fiscalizadora define el objeto y los objetivos básicos de los proyectos y subproyectos de

auditoría. Adicionalmente establece una estimación preliminar de tiempos y recursos a asignar a cada caso.

En el momento de encarar el proceso de auditoría, el responsable – supervisor - debe precisar los objetivos sobre la base de los lineamientos del Planeamiento anual.

Definidos el objeto y los objetivos de la auditoría, se deberá establecer el método de análisis para abordar la evaluación, la profundidad de la misma, los procedimientos a aplicar, los recursos necesarios (humanos y tecnológicos), el plazo de ejecución y los demás aspectos del planeamiento a través de las otras etapas que lo comprenden.

## 2.2 Planeamiento General de la Auditoría

Durante esta etapa y partiendo del objeto definido en el Planeamiento Anual de la uai/jurisdicción/comisión fiscalizadora, se definirá el enfoque de la auditoría, procediéndose a relevar aspectos del sistema de control interno, de los riesgos de auditoría y de la importancia relativa (significatividad) del sector o dependencia a auditar; a fin de elaborar el planeamiento general. Para ello se desarrollarán los siguientes pasos:

### 2.2.1. RELEVAMIENTO DE INFORMACIÓN.

#### 2.2.1.1. CONOCIMIENTO DEL SECTOR O DEPENDENCIA A AUDITAR

Este paso del planeamiento general se realiza con el objeto de efectuar un diagnóstico primario sobre la entidad o el segmento objeto de auditoría, sus actividades, operaciones y aspectos generales del contexto en el que desempeña su actividad. Este conocimiento comprende la selección, clasificación y análisis de datos obtenidos de diversas fuentes de información.

#### 2.2.1.2. FUENTES DE INFORMACIÓN

Las fuentes de información para llevar a cabo el planeamiento general pueden ser, entre otras, las siguientes:

- Archivo permanente de la uai/jurisdicción/comisión fiscalizadora.
- El propio organismo a auditar.
- Conocimiento directo mediante la realización de observaciones, entrevistas, etc.
- Medios electrónicos (redes internas y externas).
- Información pública (medios de comunicación, usuarios, etc.).
- Conocimiento directo mediante la realización de encuestas, etc.
- otros

El archivo permanente, deberá contar con la información institucional y de gestión básica del universo de las organizaciones sujetas al ámbito de su competencia (Res SGN 45/03).

#### 2.2.1.3. INFORMACIÓN BÁSICA A RELEVAR

Los aspectos básicos de la información a obtener son entre otros los que seguidamente se listan:

- a) Planeamiento
  - Plan operativo institucional
  - Informes de evaluación anual
  - Memoria anual
  - Otros documentos relativos al planeamiento institucional

**b) Organización**

- Organigrama
- Asignación de responsabilidad
- Delegación de autoridad o grado de autonomía
- Manual de funciones
- Reglamento Interno o Manual de organización
- Código de ética y conducta
- Plan general de carrera

**c) Productos y servicios**

- Naturaleza y características
- Intermedios o finales
- Proveedores
- Destinatarios/ usuarios
- Insumos y fuentes
- Canales de distribución

**d) Sistemas Gerenciales de Información**

- Asignación presupuestaria
- Ejecución presupuestaria
- Estados Financieros y complementarios
- Informes sobre seguimiento de la gestión (destinatarios internos y externos)
- Informes anteriores de auditoría y de seguimiento de recomendaciones
- Funcionarios responsables de la formulación, aprobación y distribución de los informes

**e) Operaciones**

- Operaciones o actividades críticas
- Manuales de procedimiento

**f) Financiamiento**

- Fuentes de Financiamiento
- Presupuesto (proyecto, crédito aprobado, ejecutado y disponible, modificaciones)
- Otras normas que afecten la libre disponibilidad del presupuesto aprobado

**g) Información adicional**

- Grado de aceptación por parte de los usuarios (a través de diarios, denuncias, investigaciones parlamentarias, encuestas, otros)
- Procedimientos adoptados para medir e informar el desempeño.

**h) Antecedentes de informes de la Auditoría Interna de la entidad o de organismos de control emitidos con anterioridad.**

El trabajo realizado por los auditores internos y los informes de auditoría emitidos por otros entes de control, pueden proveer información de utilidad para orientar la identificación de problemas potenciales y apoyar efectivamente las tareas de planeamiento. Es necesario tener en cuenta los factores que determinan el grado de confiabilidad de tal documentación.

Deberá obtenerse información, como mínimo, sobre los siguientes aspectos:

- Observaciones y recomendaciones incluidas en los informes de auditoría anteriores.

- Áreas y procesos críticos examinados.
- Oportunidad en la implantación de las medidas correctivas.
- Recomendaciones importantes pendientes de implantación.
- Identificación de áreas o actividades importantes no auditadas o que no han recibido suficiente atención en el pasado.

#### **2.2.1.4. RELEVAMIENTO DEL SISTEMA DE INFORMACIÓN Y CONTROL INTERNO**

##### **2.2.1.4.1. Componentes de la estructura del control interno**

En agosto de 1998 la Sindicatura General de la Nación aprobó mediante su Resolución N° 107, las “Normas Generales de Control Interno”. Las mismas constituyen un esquema básico para la transparencia de la gestión pública, en el marco de la legalidad, la ética y la rendición de cuentas republicana.

Las “Normas Generales de Control Interno” constituyen una herramienta para evaluar el sistema de control interno y tienen una estructura según la cual el control interno consta de cinco componentes relacionados entre sí:

- Ambiente de control
- Evaluación de los riesgos
- Actividades de control
- Información y comunicación
- Supervisión.

##### **2.2.1.4.2. Limitaciones del control interno**

El control interno puede ser efectivo para protegerse contra errores y fraudes y asegurar la confiabilidad de la información contable. Sin embargo, es importante reconocer la existencia de limitaciones inherentes de control interno:

- En la ejecución de los controles pueden cometerse errores como resultados de equívocos en instrucciones, errores de juicio, descuido, distracción o fatiga.
- Las actividades de control dependientes de la separación de funciones pueden ser burladas por colusión entre empleados.
- Los controles están diseñados, generalmente, para ser aplicados en transacciones habituales. Podrían no detectarse errores o irregularidades en el caso de transacciones no rutinarias.
- La extensión de los controles adoptados por un ente también está limitada por la relación “costo beneficio”.

##### **2.2.1.4.3. Consideración del control interno por parte de los auditores**

El conocimiento del control interno del ente a auditar proporciona al auditor una base para planificar la auditoría y evaluar el riesgo de control.

Es necesario comprender el sistema de control interno, considerando los procesos de administración financiera y de recursos humanos así como también los procesos sustantivos existentes en la unidad o dependencia a auditar, a efectos de programar las pruebas sustantivas a llevar a cabo en la fase de ejecución.

También permite al auditor evaluar el riesgo de control y de esta manera planificar la cantidad de pruebas de controles y pruebas sustantivas a aplicar.

### Algunos métodos de evaluación del control interno

Para documentar el conocimiento del sistema de información, contabilidad y control, existen diversas técnicas. Mencionamos a continuación las más utilizadas:

- descripciones narrativas
- cuestionario
- cursogramas o flujogramas
- otros

#### a) Descripciones narrativas

El método descriptivo consiste, en describir las diferentes actividades de los departamentos, funcionarios y empleados del ente, y los registros y documentación que intervienen en el sistema. Se indican las secuencias de cada operación, las personas que participan, los informes que resultan de cada procesamiento, volcando todo en una descripción simple sin la utilización de gráficos.

#### b) Cuestionarios

Son instrumento para la investigación, previamente formulados, que incluyen preguntas acerca de la forma en que se manejan las transacciones u operaciones, la manera en que fluyen las operaciones y los mecanismos de control de las mismas. Del análisis de las respuestas surgirá si los sistemas implantados resultan suficientes y adecuados, lo cual condicionará las actividades a realizar en la etapa de ejecución. Como anexo al presente manual se incluyen algunos cuestionarios de evaluación del sistema de control interno.

La correcta utilización de los cuestionarios sobre control interno consiste en una combinación de entrevistas y observaciones. Es esencial que el auditor entienda perfectamente los propósitos de las preguntas del cuestionario.

Pueden ser confeccionados de manera que:

Las preguntas acepten, como única respuesta las alternativas “sí, no o no aplicable”. La existencia de respuestas “no”, a priori indicaría la posibilidad de eventuales fallas o ineficacias en los sistemas de control. Estas respuestas generan normalmente recomendaciones al ente sobre aspectos a mejorar o perfeccionar en los sistemas. Las respuestas “sí”, indicarían aquellos controles en los que se podría llegar a depositar confianza de auditoría.

O bien, de manera que las respuestas a las preguntas sean el desarrollo de determinados aspectos específicos de control. Esta modalidad intenta obtener una descripción de la manera en que los controles estándar vigentes en todos los sistemas, se realizan en cada ente en particular.

Las ventajas y desventajas de cada método dependen del sistema a relevar y del enfoque de auditoría que se quiera realizar.

#### c) Flujogramas

Es aquel método en el que la información relevada se expone por medio de cuadros o gráficos. Si el auditor diseña un flujograma del sistema, será preciso que visualice el flujo de la información y los documentos que se procesan. El flujograma debe elaborarse usando símbolos estándar, a fin de que, quienes los conozcan puedan extraer información útil relativa al sistema. Si el auditor utiliza un flujograma elaborado por el ente debe ser



capaz de, interpretar sus símbolos y sacar conclusiones útiles respecto del sistema representado.

Debe evaluarse, según el caso la eficacia de cada método a utilizar.

#### **2.2.1.5. EVALUACIÓN DE RIESGOS DE AUDITORÍA**

El riesgo concebido como la probabilidad de que un evento o acción afecte adversamente el cumplimiento de los objetivos de la entidad y el tratamiento del mismo, constituyen el punto determinante para la decisión sobre qué procesos y áreas serán objeto de evaluación en profundidad. Dicha evaluación sólo podrá llevarse a cabo si el auditor ha comprendido apropiadamente los objetivos de la organización a auditar. Recién entonces, podrá juzgar lo apropiado de los riesgos que pueden impedir a la organización alcanzar los resultados esperados eficientemente.

En función de la información obtenida por el auditor, debe evaluarse el riesgo de auditoría a efectos de establecer los procedimientos a aplicar para asegurar que el mismo se reduce a un nivel aceptablemente bajo.

En general, la evaluación de riesgos se realiza en dos niveles, a saber:

- a)** Evaluación referida a la auditoría en su conjunto. En este nivel se identifica el riesgo global de que existan errores o irregularidades no detectados por los procedimientos de auditoría y que en definitiva lleven a emitir un informe de auditoría incorrecto.
- b)** Evaluación de riesgo de auditoría específico para cada componente en particular.

##### **2.2.1.5.1. RIESGO DE AUDITORÍA**

El riesgo de auditoría comprende las eventualidades vinculadas con las estructuras y actividades del organismo y las personas que actúan en el y, por las cuales el auditor no pueda detectar error o falsedad en la información que examina o irregularidades en el proceder de los operadores.

El riesgo de auditoría tiene tres componentes:

- Riesgo inherente.
- Riesgo de control.
- Riesgo de detección.

Las dos primeras categorías de riesgo se encuentran fuera de control por parte del auditor y son propias de los sistemas y actividades del ente: en cambio, el riesgo de detección está directamente relacionado con las tareas del auditor.

La tarea del auditor será entonces evaluar adecuadamente el funcionamiento de ambos de forma tal de establecer su confiabilidad o las debilidades que representa y, según sea la importancia de las características controladas determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría a aplicar.

#### **a. Riesgo Inherente**

También puede denominarse “riesgo de existencia”. Representa la posibilidad de que tanto transacciones como saldos puedan incluir afirmaciones equivocadas. Independientemente de los sistema de control que el ente pueda tener en vigencia.

Este riesgo es propio de la operatoria de la unidad o dependencia auditada.

Factores que determinan el riesgo inherente:

Entre los factores que determinan la posibilidad de existencia de un riesgo inherente, se consideran los siguientes:

- Naturaleza de las actividades del Auditado y de las operaciones que realiza (actividad del ente).
- Antecedentes de recomendaciones significativas de auditorías anteriores
- Naturaleza de transacciones. Las mismas tienen una relación directa con el riesgo de errores e irregularidades. Por ejemplo son usualmente de mayor riesgo las que involucran juicios subjetivos.
- Tipo de afirmación

#### **b. Riesgo de control**

Es la posibilidad de que distorsiones que puedan resultar significativas, puedan producir errores de registración y/o exposición como consecuencia de no haber sido prevenidas o detectadas y corregidas oportunamente por los sistemas de procesamiento de datos y control interno.

También se puede explicar que existiendo una afirmación errónea la organización, no haya detectado la necesidad de la corrección del sistema de información, o no se lo observe o bien que habiéndolo detectado no se haya producido un cambio en el sistema o sea realizar la acción correctiva.

Los factores que determinan el riesgo de control están presentes en los sistemas de procesamiento de datos y de control del auditado. La evaluación del riesgo de control está íntimamente relacionada con el análisis de estos sistemas.

La existencia de puntos débiles de control implicaría, a priori, la existencia de factores que incrementan el riesgo de control y, viceversa, los puntos fuertes del sistema de control interno vigente en el ente son factores que reducen el nivel de este riesgo.

#### **c. Riesgo de detección**

El riesgo de “detección” es el riesgo de que los procedimientos sustantivos aplicados por un auditor no detecten un error en el sistema de control interno o en un saldo de una cuenta o transacción, que podría resultar de importancia relativa, individualmente o cuando se agrega con representaciones erróneas en otros saldos o clases.

A diferencia de los riesgos mencionados anteriormente, el riesgo de detección es totalmente controlable por el auditor y se relaciona directamente con los procedimientos de auditoría a aplicar. La evaluación del riesgo de control, junto con la del riesgo inherente, afecta la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos a aplicar, para reducir el riesgo de detección a un nivel aceptablemente bajo.

El auditor debe considerar los niveles evaluados del riesgo inherente y del riesgo de control para planificar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos a aplicar, con el objeto de reducir el riesgo de auditoría a un nivel razonable. Al respecto el auditor debe considerar:

- la naturaleza de los procedimientos sustantivos: por ejemplo usar pruebas dirigidas hacia partícipes externos al ente auditado o bien usar pruebas de detalle para un objetivo particular de auditoría además de procedimientos analíticos.

- el alcance los procedimientos sustantivos: por ejemplo usar un tamaño mayor de la muestra.

#### 2.2.1.5.2. NIVELES DE RIESGO DE AUDITORÍA

El nivel de riesgo de auditoría para cada saldo de cuenta, clases de transacciones o afirmación a confirmar, puede medirse en cuatro grados posibles:

- Riesgo mínimo
- Riesgo bajo
- Riesgo medio
- Riesgo alto

La evaluación es un proceso subjetivo y depende exclusivamente del criterio, capacidad y experiencia del auditor. Además, constituye la base para la determinación del enfoque de auditoría a aplicar. Por lo tanto, debe ser un proceso cuidadoso, realizado por quienes posean la mayor capacidad y experiencia en el equipo de auditoría.

A pesar que la evaluación del riesgo tiene un alto grado de subjetividad, existen formas de disminuir la misma. En ese sentido, se tratan de medir tres elementos que, combinados, son las herramientas a utilizar en el proceso de evaluación del nivel de riesgo:

- la significatividad del componente (saldos, transacciones o afirmación a validar);
- la existencia de factores de riesgo (inherente, control, detección) y su importancia relativa;
- la probabilidad de ocurrencia de errores o irregularidades, basándose el auditor, en el conocimiento y la experiencia anterior del ente.

Las combinaciones posibles de estos tres elementos brindan un marco para evaluar el riesgo de auditoría, como puede observarse en el cuadro siguiente:

Nivel de riesgo	Significación	Factores de riesgo	Probabilidad de ocurrencia de errores
<b>Mínimo</b>	No significativo	No existen	Remota
<b>Bajo</b>	Significativo	Existen algunos pero de menor importancia	Improbable
<b>Medio</b>	Muy significativo	Existen algunos	Posible
<b>Alto</b>	Muy significativo	Existen varios y son importantes	Probable

Un nivel de riesgo mínimo estaría conformado cuando en un componente poco significativo no existan factores de riesgo y donde la probabilidad de ocurrencia de errores o irregularidades sea remota.

Cuando en un componente significativo existan factores de riesgo no demasiado importantes y la probabilidad de existencia de errores o irregularidades sea baja – improbable –, se lo evaluará como riesgo bajo.

Un componente claramente significativo, donde existen varios factores de riesgo y es posible que se presenten errores o irregularidades, será de riesgo medio.

Por último, un componente tendrá un nivel de riesgo alto cuando sea claramente significativo, con varios factores de riesgo, algunos de ellos muy importantes y con alta probabilidad que existan errores o irregularidades.

El proceso de evaluación tratará de ubicar a cada componente en alguna de estas categorías.

#### **2.2.1.5.3. RELACIÓN ENTRE RIESGO DE AUDITORÍA Y ENFOQUE DE AUDITORÍA**

Del resultado obtenido de la evaluación de los niveles de riesgo dependerá la mayor profundidad de los procedimientos de auditoría a aplicar para obtener un informe satisfactorio.

Cuanto más alto sea el nivel evaluado del riesgo inherente y de control, mayor es la evidencia que el auditor debe obtener en la aplicación de sus procedimientos sustantivos. Cuando tales riesgos son evaluados en un nivel alto, el auditor necesita considerar si sus procedimientos sustantivos pueden o no proporcionarle evidencia suficiente para reducir el riesgo de detección, y por ende, el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo.

##### **2.2.1.5.3.1 EFECTO DEL RIESGO INHERENTE**

El riesgo inherente tiene una relación directa con la evidencia de auditoría necesaria para validar una afirmación. Ante un mayor nivel de riesgo inherente deberá incrementarse el alcance de cada prueba de auditoría en particular como la cantidad de pruebas necesarias.

##### **2.2.1.5.3.2. EFECTO DEL RIESGO DE CONTROL**

Este riesgo está relacionado con los controles vigentes en el auditado. Si los mismos son adecuados y suficientes, el riesgo de que existan errores no detectados por los sistemas es mínimo. Sin embargo, si los controles son débiles no estarán en condiciones de detectar los errores e irregularidades que pueda presentar la información.

Si el riesgo de control es mínimo, significa que los controles vigentes en la unidad o dependencia son suficientes. En este caso, si el auditor verifica que los mismos funcionan adecuadamente en la práctica, éstos brindarán un grado elevado de satisfacción, pudiendo depositar confianza en dichos controles.

#### **2.2.2. DETERMINACIÓN DE LOS NIVELES DE IMPORTANCIA RELATIVA (SIGNIFICATIVIDAD) A APLICAR A LA INFORMACIÓN O A LA GESTIÓN SUJETAS A REVISIÓN**

En términos generales, una cuestión puede considerarse esencial o de importancia relativa si su conocimiento puede tener consecuencias para el destinatario o usuario del informe de auditoría. Si bien a menudo se estima en términos de valoración cuantitativa, la naturaleza o las características inherentes a un asunto pueden convertir a la cuestión en esencial, (por ejemplo, cuando una norma o reglamentación especial exigen la opinión del auditor al respecto). También puede adquirir importancia relativa por el contexto en que aparezca, por ejemplo por la pérdida de significatividad respecto de años anteriores.

La evaluación respecto de la importancia relativa de un asunto, operación

o grupo de operaciones desempeña un papel importante en la decisión del auditor respecto de la selección de los procesos/materias y áreas de la fiscalización, la naturaleza, alcance/extensión y período de análisis y la selección de los procedimientos de auditoría a aplicar.

### **2.2.3. DIAGNÓSTICO GENERAL**

Sobre la base de la evaluación y análisis anterior se procede a determinar las áreas y procesos críticos a examinar durante la etapa de ejecución, los criterios de auditoría que se aplicarán y los parámetros y/o indicadores que se utilizarán para medir el desempeño del Auditado.

#### **2.2.3.1. DETERMINAR LAS ÁREAS Y PROCESOS CRÍTICOS**

Con la evaluación del sistema de control interno, el grado de suficiencia de los controles implantados por la unidad o dependencia para los puntos definidos como críticos, de acuerdo con la evaluación de los riesgos y la importancia relativa, el auditor seleccionará las áreas o procesos que serán objeto de auditoría en profundidad.

Otros factores adicionales a tener en cuenta para seleccionar los procesos, áreas y procedimientos son los siguientes:

- instrucciones recibidas por la máxima autoridad o por la SIGEN sobre áreas o proyectos determinados;
- áreas de preocupación particular identificadas en auditorías anteriores.

#### **2.2.3.2. FIJAR LOS CRITERIOS DE AUDITORÍA**

Los criterios son parámetros o estándares razonables para evaluar, en la fase de ejecución;

- el enfoque del sistema de control interno,
- el desempeño,
- el grado de cumplimiento de los objetivos establecidos,
- el cumplimiento de la normativa aplicable,
- el funcionamiento de los sistemas de información, comunicación y controles gerenciales implantados y en operación.

Comprenden las normas de rendimiento y control –sistemas de producción y control interno- a través de los cuales pueden ser evaluados los sistemas, así como el nivel de eficacia, eficiencia y economía de la gestión de la organización auditada.

Generalmente, los criterios deben ser lo suficientemente amplios para permitir modos alternativos de satisfacerlos, pero lo suficientemente específicos para determinar su adhesión a ellos. . Estos parámetros deben establecerse para cada uno de los procesos auditados o líneas de auditoría. Deben ser relevantes, confiables, neutrales, entendibles y completos. Los criterios de auditoría tienen diversas fuentes, entre ellas, cabe citar:

- disposiciones y normas,
- normas o estándares técnico-profesionales,
- opinión de expertos,
- buenas prácticas gerenciales y de administración,
- información de desempeño de programas, proyectos u organismos similares al auditado (en complejidad, tipo de riesgo y bienes o servicios a proveer y/o prestar),
- sentido común.

Sin embargo, la primera fuente de los criterios de auditoría debe ser los controles, normas, indicadores y metas establecidos por el propio auditado. En aquellos casos en que la organización ha adoptado sus propios parámetros para evaluar su gestión, estos deberán formar parte de la evaluación practicada por el auditor y, de resultar ellos aceptables, se constituirán en criterios de la auditoría. En caso de que la entidad no haya definido sus propios parámetros de medición el auditor debe observarlo.

## 2.3 Planeamiento Específico

En esta etapa se seleccionarán los procedimientos, se estimarán los recursos humanos necesarios y el tiempo requerido definitivos para la ejecución de la auditoría.

### 2.3.1. PROCEDIMIENTOS

Se describirán aquellos procedimientos de control y sustantivos de auditoría, que será necesario aplicar en cada una de las áreas, sectores o procesos que se haya decidido auditar en el planeamiento global.

### 2.3.2. RECURSOS

El equipo de auditoría de gestión estará integrado por recursos humanos con capacitación profesional multidisciplinaria para que sus especialidades y oportunidades de acción se correlacionen con las necesidades y objetivos de la entidad en la cuál se está llevando a cabo la investigación.

### 2.3.3. TIEMPOS

Deberá realizarse una estimación de las horas previstas para la realización de la auditoría con discriminación de actividad, tarea y recursos humanos.

### 2.3.4. PROGRAMAS

El supervisor elaborará el programa de auditoría para su aprobación. En este documento se resumirán las decisiones más importantes relativas a la estrategia adoptada para el desarrollo de la ejecución de la auditoría. Tiene como propósito además organizar, conducir y controlar los esfuerzos de la auditoría para lograr el mejor uso de los recursos.

La estructura para el programa de auditoría es la siguiente:

#### a) Origen de la auditoría

Describe el motivo que origina la realización de la auditoría, precisando si obedece al Planeamiento Anual a pedidos efectuados por autoridad superior, a la formulación de denuncias, etc.

#### b) Síntesis del diagnóstico general

Incluye diversos aspectos relevados durante la planificación, tales como fines de la entidad, su estructura organizacional, naturaleza de sus operaciones, marco legal, funcionarios, presupuesto, sistemas y controles gerenciales y cualquier otra información importante que se considere de interés.

#### c) Objetivos generales y específicos de la auditoría

Los objetivos generales se refieren a lo que se espera lograr como resultado de la auditoría en términos globales. Se describen utilizando verbos

de modo imperativo, por ejemplo “determinar, establecer, etc.”, evitándose la descripción detallada de acciones a realizar, las que son propias de los procedimientos de auditoría.

Los objetivos específicos describen lo que desea lograrse en términos concretos, como resultado de la auditoría de gestión.

**d) Alcance y metodología**

Describe la extensión del trabajo a realizar para cumplir con los objetivos de la auditoría y el período objeto de examen. Debe describirse la cobertura del trabajo –locales, zonas, etc.- y el enfoque de auditoría a aplicar para obtener evidencia para la elaboración del informe, es decir, para poder determinar si la entidad o programa ha cumplido con los principios de eficacia, eficiencia y economía.

**e) Recursos de personal**

Incluye la nómina del personal designado para integrar el equipo de auditoría, su cargo y profesión y la definición de los especialistas necesarios para llevar a cabo la tarea.

**f) Áreas y procesos críticos a ser auditados**

Incluye la descripción de los asuntos más importantes identificados durante la etapa de planificación y los hallazgos potenciales.

**g) Información de soporte.**

- Estructura del informe a emitir.
- Presupuesto de tiempo.
- Cronograma de actividades.
- Costo estimado del operativo.

Los cambios que se produzcan en los objetivos o en el alcance en el curso de la auditoría de gestión deben ser aprobados por el nivel pertinente de la Auditoría General y ser apropiadamente documentados.

Los Programas forman parte de los papeles de trabajo de la auditoría.

La responsabilidad de su custodia y conservación corresponde al Supervisor y al resto del equipo de auditoría.

## 3 Guía de procedimientos de la fase de planificación

### 3.1 Objetivos

- Obtener conocimiento general de la gestión del ente a auditar.
- Conocer la realidad de contexto del sector, área, proyecto o programa por auditar.
- Detectar los procesos críticos de la organización.
- Elaborar el programa de trabajo de la fase de ejecución.
- Estimar tiempos y recursos necesarios

### 3.2 Actividades

- a.** Búsqueda y análisis sistémico de la información que la unidad de auditoría interna /comisión fiscalizadora/ jurisdicción tenga del ente o que esté públicamente disponible.
- b.** Visualización del contexto general del sector, área, proyecto o programa donde se desenvuelve el organismo a auditar, ello se puede realizar a través de , entrevistas con las autoridades del ente, solicitar de opinión



de especialistas o expertos, visitas a otros entes conexos para obtener información complementaria.

**c.** Obtención de disposiciones legales y normativas relativas al ente, estatutos, memorias anuales, estados financieros, formulación y ejecución presupuestaria, manual de misiones y funciones, organigramas, planes estratégicos y operativos, listado de detalle -por categoría y dependencia de revista- de los recursos humanos, informes de auditoría interna, informes de auditorías externa anteriores, etc.

Además, y de corresponder:

**a.** Elaboración de un listado con los bienes o servicios finales provistos o prestados por el ente.

**b.** Elaboración de la estructura de producción (bienes intermedios y finales, clientes y proveedores internos) de los bienes o servicios críticos y/o más representativos de las funciones del organismo auditado.

**c.** Tomar conocimiento acerca de los indicadores de gestión manejados por el auditado, así como otros pertenecientes a organizaciones –nacionales o extranjeras– previamente seleccionadas por la similitud con el auditado. Si el organismo a auditar no contara con indicadores, el equipo de auditoría deberá observar esta deficiencia.

**d.** Análisis del presupuesto del ente, que permita tener una visión general en cuanto a los recursos que tiene disponibles para cumplir con sus funciones y determinar si el total de los programas, proyectos, actividades y tareas que ejecuta están claramente definida en su apertura programática.

**e.** Evaluación de los planes estratégicos y planes de acción del organismo, con el objeto de verificar si están orientados al cumplimiento de su misión sustantiva, prestar servicios o producir bienes de manera suficiente y oportuna contando con los recursos necesarios para cumplir con los objetivos propuestos. Para este fin se deberá;

- Comparar los planes estratégicos con las finalidades del ente según el marco normativo, y que estos guarden relación con las políticas formuladas.
- Verificar que los planes y programas operativos se correspondan con la misión del auditado y si los mismos se ajustan a los objetivos organizacionales.
- Verificar que los planes sean coherentes, lógicos y de cumplimiento factible.
- Revisar el fundamento de los programas operativos (estudios, proyectos, etc.) y su correspondencia con el presupuesto, tanto financiero como físico, paramétrico.
- Verificar que los programas de ingresos financieros se correspondan con los programas operativos.

**f.** Diseñar el programa de trabajo específico para la fase de “ejecución”.

### 3.3 Resultados

- Visión sistémica del ente auditado, respecto del cumplimiento de sus políticas, planes y programas.
- Pistas de auditoría susceptibles de evaluación durante la fase de “ejecución”.
- Diagnóstico de la organización.
- Programa de trabajo específico para la fase de “ejecución”.
- Actualización de los archivos permanentes de la unidad de auditoría interna/ comisión fiscalizadora / jurisdicción.
- Resultado del relevamiento de la fase de “planificación”.



Fase de ejecución

## 1 Introducción

El objetivo de esta fase está orientado a la obtención de evidencias y a la formulación de observaciones con sus respectivas recomendaciones, soluciones y alternativas sobre las áreas y los procesos auditados, aprobados en el plan de auditoría y bajo la metodología del programa de la auditoría.

Esto se logra mediante la ejecución de pruebas bajo la aplicación de diversas técnicas y herramientas.

Todas las herramientas utilizadas deben permitir la obtención de evidencias suficientes, competentes y pertinentes que demuestren la relevancia de los criterios identificados en la fase anterior.

En este sentido, toda acción de la auditoría debe ser controlada a través de programas de trabajo.

Tales programas definen por anticipado las tareas que deben efectuarse durante el curso de la auditoría y se sustentan en los objetivos incluidos en el plan de auditoría y en la información disponible sobre las actividades y operaciones de la unidad o dependencia auditada.

No obstante, algunas veces, como consecuencia de cambios producidos en el desarrollo de la auditoría, y atendiendo a que se trata de un proceso lógico y flexible, los procedimientos definidos pueden resultar insuficientes o innecesarios para alcanzar los objetivos establecidos, siendo necesario incorporar aspectos adicionales que modifiquen el alcance o naturaleza de la planificación original.

Durante el proceso de ejecución, el auditor debe brindar a los funcionarios del auditado, la oportunidad de efectuar comentarios y aclaraciones en forma escrita sobre las observaciones identificadas antes de presentar el informe de auditoría. Estos comentarios y observaciones deben incluirse en el informe en forma apropiada y objetiva.

Respecto de las observaciones que surjan como resultado de la comparación entre la condición y el criterio, el auditor debe identificar las causas que las generan y los efectos inmediatos o mediatos, así como su estimación cuantitativa (económica y financiera, según corresponda) incluyendo los impactos reales y potenciales.

Esta información contribuye de forma efectiva a orientar a los funcionarios responsables sobre las medidas correctivas a implantar para evitar su reiteración, mejorar la gestión y lograr sus objetivos.

## 2 Objetivos

Consiste en la obtención de evidencias suficientes, pertinentes y competentes, bajo los procedimientos y prácticas definidos en el programa de auditoría aprobado.

En la evaluación, el equipo de auditoría deberá tener particularmente en cuenta que:

- El criterio según el cual se evalúa la gestión del auditado y su sistema de control interno debe partir de la hipótesis del óptimo desempeño esperado de las organizaciones, y de los atributos funcionales que debe tener ese desempeño. Esto es, de los términos de cumplimiento normativo, eficacia, eficiencia, economía e impacto conforme los cuales debe desenvolverse la gestión (el denominado “deber ser”).
- La naturaleza, características, y situación particular de la organización auditada (estructura organizativa, grado de sistematización, complejidad funcional y cultura) pueden influenciar en su grado de desempeño.

Es importante destacar que, en la estructuración de los instrumentos de relevamiento de información (cuestionarios, entrevistas, entre otros), deben estar implícitos elementos de comprobación y verificación efectivos cuyo desarrollo facilite la selectividad en la aplicación de las pruebas de auditoría que se consideren necesarias.

Los auditores se plantearán los interrogantes que consideren necesarios para establecer y verificar, el grado de adecuación de la gestión evaluada y la suficiencia del sistema de control interno en operación, con la formulación hipotética acerca del deber ser del desempeño organizativo a que nos hemos referido precedentemente.

### 3 Actividades

Para evaluar la efectividad del sistema de control interno y examinar los resultados de la gestión – especialmente en áreas y procesos críticos, se debe recopilar evidencia suficiente, convincente y pertinente debidamente documentada, que permita:

- Emitir una opinión sobre la eficacia, eficiencia y efectividad del sistema de control interno en operación.
- Medir el desempeño del área o proceso objeto de análisis.
- Detectar los desvíos de acuerdo con los parámetros y criterios establecidos en la fase anterior.
- Determinar los efectos e impactos que éstas producen en los resultados de la gestión evaluada.
- Identificar posibles relaciones causa-efecto.

La evidencia será suficiente si la misma sustenta las observaciones del auditor y si los resultados de las pruebas aplicadas proporcionan una seguridad razonable para proyectar esos resultados, con un mínimo de riesgo, al conjunto de actividades u operaciones.

En auditoría de gestión, el estudio de las áreas o procesos críticos permite centrarse en las causas directas de los desvíos en el cumplimiento de las metas y objetivos de la organización, así como en las fallas y deficiencias en el manejo eficiente y económico de los recursos y en la calidad e impacto de los servicios provistos.

El auditor, en sus papeles de trabajo, debe registrar los resultados del análisis de la gestión de las áreas y procesos críticos auditados y de la evaluación del sistema de control interno.

El supervisor de la auditoría, por su parte, debe formular orientaciones en relación con los parámetros y criterios que deben prevalecer para medir el desempeño de la unidad auditada y la evaluación de su sistema de control interno.

#### 3.1 Procedimientos, Técnicas y Prácticas

Las técnicas de auditoría son procedimientos especiales utilizados por el auditor para obtener las evidencias necesarias y suficientes, a fin de formarse un juicio profesional y objetivo sobre la materia examinada. Obtener la información exacta y rápida es quizás la parte más importante de una auditoría. Conseguir evidencias suficientes y apropiadas es crucial en la fase de ejecución y determinante de la credibilidad de los informes de auditoría.

Es responsabilidad del auditor clarificar los objetivos, el criterio y la auditableidad de las áreas críticas al preparar la fase de planeamiento.

Una estrategia de la fase de ejecución bien definida será mucho más eficaz y pertinente que una que no haya planificado la recolección de los datos y su técnica de análisis.

### 3.1.1. EVIDENCIA

El auditor deberá obtener evidencia que sea competente y suficiente mediante la aplicación de pruebas de control y procedimientos sustantivos que le permitan fundamentar su opinión sobre el objeto de auditoría.

La evidencia de auditoría es el elemento de juicio que obtiene el auditor como resultado de las pruebas que ejecuta para validar la información que surge del sistema de información del auditado. Dichas afirmaciones pueden categorizarse de la siguiente manera:

- a.** Existencia: las transacciones presentadas en la información existen.
- b.** Ocurrencia: una transacción o evento tuvo lugar en una fecha determinada.
- c.** Integridad: no existen, transacciones o eventos sin registrar.
- d.** Propiedad: un bien u obligación pertenece al auditado.
- e.** Valuación: una transacción es registrada a un valor apropiado.

#### 3.1.1.1. ATRIBUTOS DE LA EVIDENCIA

##### **a.** Competente:

La evidencia será competente en la medida en que sea consistente con el hecho, es decir, confiable y válida.

Para ser competente, la evidencia debe ser relevante y válida.

A fin de que la evidencia resulte relevante, debe relacionarse con el objetivo de la auditoría que se está practicando y debe ayudar al auditor a obtener una conclusión respecto a dichos objetivos.

La validez de la evidencia depende de las circunstancias en las cuales se obtiene, de las fuentes de información y de la confianza que puede depositar el auditor en ella.

Constituyen criterios útiles que coadyuvan a determinar si una evidencia es competente:

- la evidencia de auditoría obtenida de fuentes externas o independientes al ente es más confiable que la obtenida de la propia entidad;
- la evidencia generada internamente es más confiable cuando los sistemas de control interno son efectivos, que cuando el sistema de control es deficiente, insatisfactorio o inexistente.
- la evidencia de auditoría obtenida directamente por el auditor a través de la observación ocular, cálculo o inspección, es más confiable que la recogida en forma indirecta;
- la evidencia de auditoría escrita y documentada es más confiable que la obtenida oralmente.
- La evidencia testimonial, que se obtiene en circunstancias que permiten a los informantes expresarse libremente, merece más crédito que aquella recibida en otras circunstancias.

El auditor deberá considerar cuidadosamente si existen razones para dudar de la validez o integridad de la evidencia y, de ser así, obtendrá evidencia adicional o revelará esa situación en el informe de auditoría.

##### **b.** Suficiente:

La evidencia será suficiente si la misma sustenta las observaciones del auditor y si los resultados de las pruebas aplicadas proporcionan una seguridad razonable para proyectar esos resultados, con un mínimo de riesgo, al conjunto de actividades u operaciones.

Para determinar la suficiencia de la evidencia se utilizarán métodos estadísticos, el criterio profesional o ambos en forma combinada. Asimismo, se refiere a la cantidad de evidencia que debe reunir el auditor.

La evidencia es suficiente cuando el riesgo de auditoría queda restringido a un nivel apropiadamente bajo.

La norma general básica de evidencia en respaldo de las observaciones de auditoría manifiesta que debe ser suficiente y competente. Los requisitos de buenos papeles de trabajo requieren que sean claros y comprensibles, sin explicaciones verbales innecesarias.

#### **c. Relevante**

La relevancia de la evidencia se refiere a la relación existente entre la evidencia obtenida y el uso que se le puede dar.

La información utilizada para demostrar o refutar un hecho será relevante si guarda una relación lógica y directa con ese hecho, y es importante para poder demostrarlo.

#### **3.1.1.2. FUENTES DE OBTENCIÓN DE EVIDENCIA**

La evidencia puede ser obtenida de diversas fuentes: de los sistemas de información del auditado, de la documentación respaldatoria de las transacciones, del personal de la unidad o dependencia, de deudores, proveedores y otros terceros relacionados con el organismo.

Según el tipo de información que proporciona, la evidencia puede ser de control o sustantiva:

**a.** Evidencia de control: proporciona seguridad, mediante la confirmación de que los controles en los cuales puede confiar el auditor existen y han operado efectivamente durante el período examinado. Sirve a la evaluación del sistema de control interno del auditado.

**b.** Evidencia sustantiva: proporcionan satisfacción respecto de las afirmaciones del sistema de información (administración financiera, administración de personal, compras, Etc.). Sirve tanto a la evaluación del sistema de control interno como al análisis de la gestión del auditado.

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

La validez de la evidencia depende de las circunstancias en las cuales ésta se obtiene (fuentes de información) y está relacionada con la confianza que puede depositar el auditor en ella.

Se detalla en la siguiente tabla el grado de confiabilidad de la evidencia según su fuente de información:

FUENTES DE OBTENCIÓN DE EVIDENCIA	
MAYOR CONFIABILIDAD	MENOR CONFIABILIDAD
Proporcionada por terceros independientes de la propia organización (ejemplos: confirmación de saldos, control con resúmenes de saldos enviados por terceros).	Obtenida dentro del ente (revisión de registros y elementos proporcionados por la organización).
Producida por un sistema de información con controles efectivos.	Producida por un sistema de información con controles débiles.
Obtenida directamente por el auditor (ejemplos: observación documentos, inspección física, reconstrucción de transacciones, etc.).	Obtenida por conocimiento indirecto (basada en el trabajo de otras personas tales como papeles de trabajo preparados por el ente, trabajo de auditoría interna, etc.).
Obtenida de documentos de respaldo.	Obtenida por información oral (indagaciones).
Obtenida de niveles jerárquicos.	Obtenidas de niveles de menor jerarquía.

### 3.1.1.3. TIPOS DE EVIDENCIA SEGÚN SUS CARACTERÍSTICAS

Los principales tipos de evidencia son los siguientes:

**a. Evidencia física:** Las obtenidas mediante inspección o visualización directa de activos tangibles, personas, actos o procesos. Deben documentarse mediante memorandos, fotografías, gráficos, mapas o muestras reales.

Esta evidencia respecto de los bienes, no proporciona información sobre su propiedad, valuación y tampoco permite determinar su calidad y condición..

En resumen el examen físico o la observación proporcionan evidencia sobre la existencia de ciertos activos tangibles, personas, actos o procesos, pero generalmente necesita ser complementado por otro tipo de evidencia.

**b. Evidencia documental:** Las mismas provienen de información contenida en registros, actuaciones, cartas, contratos, facturas, expedientes, resoluciones, informes, etc.

Es la información obtenida de la revisión de documentos

La confiabilidad del documento depende de la forma como fue creado y su propia naturaleza. Los auditores deben considerar si el documento puede ser fácilmente falsificado o creado en su totalidad por un empleado deshonesto.

Según el origen de la evidencia documental puede considerarse la siguiente clasificación, en cuanto a su mayor o menor grado de confiabilidad:

- creada fuera del ente y transmitida directamente a los auditores: Ej. respuestas a circularizaciones o extractos bancarios solicitados al efecto.
- creada fuera del ente y en posesión de éste. Ej. facturas de proveedores, documentos por cobrar, etc.
- creada por el ente y en poder de este. Ej. facturas de ventas, notas de crédito, órdenes de compra.
- documentos electrónicos: Ej. documentación que no se encuentra disponible en forma impresa sino medios electrónicos. Por ejemplo, un mensaje electrónico puede reemplazar a la tradicional orden de

compra. Para determinar el grado de confianza que puede asignarse a estos documentos electrónicos, los auditores deberán informarse acerca de los controles en el sistema computarizado que la proporciona.

**c. Evidencia testimonial:**

Es la resultante de la información obtenida de las personas que tienen conocimientos dentro y fuera de la entidad. Comprenden a las declaraciones recibidas en respuesta a las preguntas formuladas, tales como encuestas, entrevistas, circularizaciones, cartas de gerencia, etc.

**d. Evidencia analítica:**

Son las resultantes de cálculos, comparaciones, estimaciones, estudio de índices y tendencias, así como la investigación de variaciones y de transacciones habituales o no.

En general es la evidencia mas utilizada en auditoría de gestión.

**e. Evidencia Informáticas:**

Se incluye a las contenidas en soportes electrónicos, informáticos y telemáticos, así como los elementos lógicos, programas y aplicaciones utilizados por el auditado.

RELACIONES DE LA EVIDENCIA CON LOS OBJETIVOS DE AUDITORIA						
Tipos de evidencia	Objetivos de Auditoria					
	Exactitud	Existencia	Integridad	Propiedad	Valuación	Eficacia Eficiencia
Evidencia física		X				
Evidencia documental	X	X	X	X	X	X
Evidencia testimonial		X	X	X	X	X
Evidencia analítica	X	X			X	X

### 3.1.1.4. PRINCIPALES PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA APLICABLES A LA OBTENCION DE EVIDENCIA DE AUDITORIA

EVIDENCIA / PROCEDIMIENTO DE AUDITORIA	EJEMPLO
<b>EVIDENCIA DOCUMENTAL:</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li><b>Inspección de la documentación del sistema:</b> leer o revisar un documento o registro.</li> </ul>	Leer los manuales de procedimientos.
<ul style="list-style-type: none"> <li><b>Pruebas de reconstrucción:</b> establecer la totalidad del procesamiento de una transacción siguiendo el trayecto de una transacción hasta el final, a través de los registros de contabilidad.</li> </ul>	Comparar transacciones de compra registradas con evidencia de soporte documental. (facturas, cheques pagados, remitos, recibo, Etc.).
<ul style="list-style-type: none"> <li><b>Inspección de los documentos respaldatorios y otros registros contables o extracontables:</b> establecer la existencia de transacciones registradas con documentos de soporte.</li> </ul>	Verificar las facturas de compra de un proveedor.



EVIDENCIA / PROCEDIMIENTO DE AUDITORÍA	EJEMPLO
<b>EVIDENCIA TESTIMONIAL:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Indagaciones al personal de la empresa:</b> preguntas dirigidas al personal apropiado del ente auditado.</li> <li>• <b>Confirmaciones externas:</b> obtener y evaluar una respuesta de un deudor, acreedor u otra parte, en respuesta a una solicitud de información sobre una cuenta particular la que afecta los estados financieros</li> </ul>	<p>Preguntar al nivel Gerencial del auditado sobre la <u>separación</u> o <u>división</u> de funciones para las transacciones en efectivo.</p> <p>Confirmación de las cuentas por cobrar.</p>
<b>EVIDENCIA ANALÍTICA:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Procedimientos analíticos:</b> evaluaciones de información financiera hechas por un estudio de relaciones esperadas entre información financiera y no financiera.</li> </ul>	<p>Comparación de las razones financieras durante el período bajo auditoría con <u>aquellas</u> de periodos anteriores.</p>
<b>EVIDENCIA FÍSICA:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Observación física:</b> ver la evidencia física de un activo.</li> </ul>	<p>Examen físico de bienes de uso.</p> <p>Arqueo de fondos.</p>
<b>CÁLCULOS:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Comprobaciones matemáticas:</b> Se repite la actividad que hizo el cliente para verificar el cálculo.</li> </ul>	<p>Recalcular el gasto de depreciación.</p> <p>Recalcular una retención de impuestos.</p>

## 3.2 Procedimientos de Auditoría

### 3.2.1. GENERALIDADES

Los procedimientos de auditoría constituyen métodos analíticos de investigación y prueba que los auditores deben utilizar en su examen, con el objeto de obtener evidencias que le permitan fundamentar sus opiniones, conclusiones y recomendaciones.

El auditor obtiene evidencia aplicando procedimientos de auditoría.

La elección de los procedimientos y técnicas de auditoría más adecuados será decidida por el máximo responsable de la ejecución de la tarea, teniendo en cuenta, fundamentalmente, el objetivo y alcance de la misma y los riesgos involucrados.

Para decidir la utilización de los procedimientos a aplicar, se deben evaluar factores tales como:

- La importancia del área, sector, materia, etc. objeto de examen.
- El grado de fiabilidad de la información disponible.
- El conocimiento general del funcionamiento de los sistemas y de los controles existentes

### 3.2.2 TIPOS DE PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA:

Los procedimientos de auditoría pueden dividirse según la evidencia que se obtiene, en procedimientos de cumplimiento y sustantivos.

En la práctica puede resultar difícil realizar esta distinción ya que muchos cumplen un doble propósito.



Procedimientos de cumplimiento: Proporcionan evidencia de que los controles claves existen y son aplicados en forma efectiva.

Procedimientos sustantivos: Proporcionan evidencia directa sobre la validez de las transacciones y los datos que proporciona el sistema de información - registros contables, estados financieros y presupuestarios.

**a. Relevamiento:** Representa el conjunto de actividades encaradas para documentar en que forma se lleva a cabo un procedimiento.

**b. Revisión:** Consiste en el análisis de las características que debe cumplir una actividad, informe, documento, etc. Sirve para seleccionar operaciones que serán verificadas en el curso de la auditoría.

**c. Confrontación:** Consiste en el cotejo de información contenida en registros contra el soporte documental de las transacciones registradas.

**d. Rastreo:** Es utilizado para seguir el proceso de una operación de manera progresiva o regresiva, reconstruyendo el flujo de actividades y controles, a través de la documentación respectiva.

**e. Observación:** Consiste en la verificación ocular de operaciones y procedimientos durante la ejecución de las actividades de la entidad. Se la considera complemento del relevamiento.

**f. Comparación:** Consiste en establecer las diferencias entre las operaciones realizadas y los criterios, normas, procedimientos y prácticas que se utilizan habitualmente.

**g. Indagación:** Consiste en la obtención de manifestaciones mediante entrevistas a funcionarios y empleados o personas relacionadas con las operaciones.

**h. Encuesta:** Se formaliza mediante la utilización de cuestionarios escritos sobre actividades u operaciones objeto de análisis.

**i. Cálculo:** Se trata de la verificación aritmética de comprobantes, documentos, etc., para evaluar su corrección y exactitud.

**j. Comprobación:** Determina la verosimilitud de los actos y la legalidad de las operaciones, autorizaciones, etc. mediante el examen de la documentación respectiva.

**k. Certificación:** Se refiere a la obtención de un documento en el que se asevera la veracidad de un acto o hecho legalizado a través de la firma de un funcionario autorizado.

**l. Inspección:** Es el examen físico y ocular de ciertos activos tangibles como ser bienes de consumo o de uso, insumos, obras, valores, etc., para comprobar su real existencia y autenticidad.

**m. Análisis:** Es la separación de una operación, procedimiento o actividad en sus elementos componentes, para establecer su conformidad con criterios de orden normativo y técnico.

**n. Circularización:** Procura obtener información directa y por escrito de un sujeto externo a la entidad (persona u organización), que se encuentra en situación de conocer la naturaleza y condiciones de la operación consultada, y de informar válidamente sobre ella.

**o. Conciliación:** Es el examen de la información emanada de diferentes fuentes, con relación a la misma materia, a efectos de verificar su concordancia y determinar de esa manera la validez y veracidad de los registros e informes que se está examinando.

**p. Tabulación:** Consiste en agrupar, sobre la base de determinados criterios, datos obtenidos en distintas áreas o segmentos, para posibilitar la derivación de conclusiones.

**q.** Determinación de Razonabilidad: Se lleva a cabo a través de la utilización de indicadores o tendencias sobre la evolución de determinados comportamientos.

Adicionalmente, se pueden aplicar otros métodos que complementan a los procedimientos y técnicas citados y que constituirán elementos auxiliares para la selección y utilización de los mismos

### 3.3 Técnicas Básicas

#### 3.3.1. PARA EVALUAR EL SISTEMA DE CONTROL INTERNO –TÉCNICAS DE TRANSACCIONES

Las técnicas básicas más utilizadas al realizar pruebas de transacciones y saldos son las siguientes:

**1.** Inspección de la documentación del sistema: La revisión de la documentación de los sistemas del ente incluye el examen de manuales de operación, cursogramas y descripciones de tareas. Generalmente estos elementos describen los sistemas establecidos por la gerencia pero no proporcionan evidencia de que los controles sean realmente aplicados en forma uniforme.

**2.** Prueba de reconstrucción: Implica la observación y seguimiento de unas pocas transacciones, confirmando con los empleados del ente las funciones de procesamiento realizadas y los controles aplicados. Este procedimiento ayuda a comprender el flujo de datos dentro de los sistemas, los métodos que se utilizan para procesar dichos datos y los controles vigentes. Adicionalmente permite identificar los cambios que se hayan producido, o por el contrario, validar la permanencia del sistema sin modificaciones.

Las pruebas de reconstrucción proporcionan moderada satisfacción de auditoría con respecto a la existencia de los controles y las funciones de procesamiento vigentes.

**3.** Observación de determinados controles: Proporciona evidencia de que los controles existen, están en vigencia y operan de la forma esperada. Se requiere, a su vez, contar con la seguridad de que los controles han operado en forma continua durante el período.

**4.** Técnicas de datos de prueba: Implica el ingreso de transacciones de prueba "ficticia" en los sistemas computarizados del ente y la comparación de los resultados con los resultados predeterminados. Son desarrolladas para obtener evidencia acerca de la operación efectiva de los controles y las funciones de procesamiento.

**5.** Indagaciones a funcionarios y personal del ente: Consiste en obtener información significativa, en forma verbal o por escrito. Se pueden realizar indagaciones para adquirir o actualizar conocimientos o recibir explicaciones de los funcionarios sobre temas contables y de auditoría. Por lo general este procedimiento requiere algún tipo de corroboración mediante la aplicación de otra técnica.

**6. Procedimientos analíticos:** Implican el estudio y la evaluación de la información financiera utilizando comparaciones con otros datos relevantes. Se utilizan comúnmente para examinar y comparar información financiera y no financiera relevante del período bajo análisis, incluyendo presupuestos y datos reales. También se realizan comparaciones similares que analizan la relación de la información seleccionada con ejercicios anteriores.

**7. Verificación de los documentos respaldatorios y otros registros del ente (contables o extracontables):** Consiste en obtener y examinar la concordancia entre los registros que utiliza el sector (contables o extracontables) y la documentación respaldatoria. Generalmente se hacen sobre las partidas que componen un determinado saldo en la información financiera. La evidencia de auditoría que se obtiene es altamente confiable.

**8. Inspección:** Es el examen físico y ocular de ciertos activos tangibles como ser bienes de consumo o de uso, insumos, obras, valores, actividades del ente, etc., para comprobar su real existencia y autenticidad.

**9. Confirmaciones externas:** Consiste en obtener una manifestación de un hecho o una opinión de parte de un tercero independiente al ente pero involucrado con las operaciones o acciones del mismo. La obtención de este tipo de confirmación es una forma muy satisfactoria y eficiente de obtener evidencia ya que es de esperar que el informante sea imparcial.

**10. Comprobación matemática:** Puede incluir operaciones como suma (comprobar el total de una columna vertical de cifras), suma horizontal (comprobar el total de una fila horizontal de cifras) y prolongar o extender (recalcular mediante multiplicación).

### **3.3.2 PARA EVALUAR EL SISTEMA DE CONTROL INTERNO -PRUEBAS DE CONTROLES**

Se denominan pruebas de controles a los procedimientos que realizan los auditores para obtener seguridad de control, mediante la confirmación de que los controles en que se confía, han operado efectiva y continuamente durante el período de la auditoría.

Cuando las pruebas de controles proporcionan evidencia de que el control interno está operando efectivamente permite a los auditores fijar el riesgo de control en un nivel mínimo y reducir la cantidad de pruebas sustantivas.

El auditor utiliza el conocimiento obtenido sobre el control interno del ente (Informe de Planeamiento y Programa de Auditoría) para diseñar las pruebas de controles. Estas pruebas incluyen generalmente:

**a. Indagación al personal del organismo auditado:**

Consiste en mantener entrevistas con el personal que lleva a cabo actividades de control. Se realizan generalmente mediante la formulación de cuestionarios para recabar información sobre qué hacen los empleados y cómo lo hacen.

Este tipo de evidencia debe ser, corroborada mediante la aplicación de otro procedimiento que proporcione mayor confiabilidad.

**b. Inspección de documentos e informes:**

Consiste en verificar los documentos respaldatorios de las operaciones y los registros. Esta prueba permite verificar la existencia de controles como firma de documentos, autorización, cancelación de comprobantes pagados, correcta confección de los mismos, etc.

**c. Observación de la aplicación de los controles:**

Esta prueba implica observar la realización, por parte del auditado, de una actividad de control, tal como la toma de un inventario físico o de un arqueado de valores.

**d. Repetir los controles.**

Implica que el auditor efectúe la actividad de control que llevó a cabo el auditado a efectos de verificar si se realizó correctamente.

El tipo de prueba a aplicar dependerá de la naturaleza del control a ser probado, según el tipo de evidencia que provea cada uno.

Cuando las pruebas de control, proporcionan evidencia de que el sistema de control interno está operando efectivamente, ello permite a los auditores determinar que el sistema es efectivo y disminuir la cantidad de pruebas sustantivas para verificar la integridad, exactitud y confiabilidad del sistema de información del auditado. Por el contrario, si el riesgo de control fuera superior al planificado podrá decidir aumentar dichas pruebas.

**3.3.3. PRUEBAS DE CONTROL DE CUMPLIMIENTO DE DISPOSICIONES LEGALES Y REGLAMENTARIAS**

En la ejecución de la auditoría gubernamental debe evaluarse el cumplimiento de las leyes, decretos, reglamentos y resoluciones aplicables.

Las disposiciones legales o reglamentarias de carácter presupuestal y la evaluación de la efectividad de controles de cumplimiento afectan la naturaleza y alcance de la prueba de cumplimiento.

Se denomina acto ilegal a una infracción al marco normativo aplicable al auditado.

La determinación sobre si un acto es ilegal, es un aspecto que puede encontrarse fuera de la competencia técnica de un profesional contable. El entendimiento, experiencia y entrenamiento del auditor sobre la organización auditada, puede proporcionar una base para reconocer la existencia de actos que pueden ser ilegales. La calificación de ilegal de un acto específico, será efectuada por los auditores abogados

**3.3.3 1. Procedimientos de revisión**

Como se anticipa en la fase de planeamiento, el auditor debe identificar el marco normativo que le es aplicable a la unidad o dependencia auditada (en áreas de compras y contrataciones, personal, cajas chicas y fondos rotatorios, administración financiera, actos administrativos, etc) y evaluar los controles implantados para su cumplimiento.

A fin de identificar los casos de incumplimiento, el auditor aplicará, entre otros, los siguientes procedimientos:

- Consultar al responsable del área o sector a auditar, si la entidad está cumpliendo con el marco normativo identificado.

**3.3.3 2. Efecto de la evidencia obtenida – Informe de incumplimiento**

**a.** El auditor obtiene evidencia de un posible incumplimiento.

Cuando el auditor obtiene evidencia de un posible caso de incumplimiento, deberá comprender la naturaleza del acto y las circunstancias en las que ha ocurrido y contar además con información suficiente para evaluar el posible efecto sobre el patrimonio de la organización.

**b.** El auditor considera que el incumplimiento es intencional

Si a juicio del auditor el incumplimiento fuera intencional y de importancia relativa, el auditor debería sin demora comunicar el resultado. El auditor deberá informar tales hechos a la autoridad superior de la dependencia auditada y solicitar el deslinde de responsabilidades en su informe.

**3.3.4. PARA EVALUAR LA GESTIÓN DEL AUDITADO.**

En el Cuadro 1 se presenta las técnicas de evidencia más comunes en auditoría de gestión, su definición y cuando se las utiliza.

El Cuadro 2, exhibe las técnicas de análisis de la información. (para mayor detalle ver Anexo de técnicas y prácticas).

CUADRO N° 1		
TÉCNICAS DE OBTENCIÓN DE EVIDENCIAS		
Técnicas	Concepto	Momento de utilización
<b>Inspección Ocular</b>	Es la contemplación atenta a la simple vista, que realiza el auditor durante la ejecución de una actividad o proceso.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Para una mejor comprensión de la entidad auditada, principalmente, en casos donde existe interacción con el público destinatario de los servicios.</li> <li>• En la fase de ejecución, para verificar la existencia de recursos físicos, resultados tangibles o ineficiencias manifestadas en la gestión.</li> </ul>



CUADRO N° 1		
TÉCNICAS DE OBTENCIÓN DE EVIDENCIAS		
Técnicas	Concepto	Momento de utilización
<b>Búsquedas de información en bases de datos</b>	Es el examen de dos tipos de documentos. El primer tipo consiste en informes de investigación general, e información correspondiente al tema respectivo del programa de auditoría. El segundo tipo es de estudios específicos, en el área, incluyendo auditorías o evaluaciones anteriores.	<ul style="list-style-type: none"> <li>En la fase de ejecución, para un mejor desarrollo de la auditoría y actualización del conocimiento del auditor en un tema en particular.</li> </ul>
<b>Revisión de programas /bases de datos y archivos de las entidades</b>	Es la revisión del tipo de datos o información que recopilan los auditores y la misma sirve para: <ul style="list-style-type: none"> <li>Incrementar el conocimiento del auditor sobre la entidad.</li> <li>Reducir el costo de la auditoría.</li> <li>Reducir la cantidad de tiempo para completar la auditoría.</li> <li>Incrementar la credibilidad de observaciones de la auditoría; y</li> <li>Generar ideas para la mejora de la entidad en su informe.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Para ayudar a comprender la gestión del auditado, en los casos de acceso a los datos existentes.</li> <li>Para formular la muestra de un ejemplo de observaciones en el universo muestral.</li> <li>Para preparar el caso de un problema potencialmente importante.</li> <li>Completar o confirmar datos de las entrevistas y otras fuentes.</li> </ul>
<b>Benchmarking</b>	Benchmarking es el proceso continuo de comparar y medir la eficiencia y eficacia con organizaciones que poseen características similares.  El objetivo es identificar y comprender las mejores prácticas de cada proceso y una mejor práctica es, simplemente, la mejor manera de ejecutarlo.	<ul style="list-style-type: none"> <li>Para estimular una revisión objetiva de procesos críticos, prácticas y sistemas.</li> <li>Para desarrollar un criterio e identificar diferentes maneras de operar.</li> <li>Para estimular la mejora continua en la entidad auditada.</li> <li>Para obtener datos objetivos y evidencias de auditoría creíbles.</li> <li>Para mostrar más pertinencia en las recomendaciones de la auditoría.</li> </ul>

CUADRO N° 1		
TÉCNICAS DE OBTENCIÓN DE EVIDENCIAS		
Técnicas	Concepto	Momento de utilización
<b>Encuestas</b>	Son utilizadas para recoger información detallada y específica de un grupo de personas. Es útil cuando se necesita recabar las opiniones de un gran número de individuos sobre un problema específico. En la mayoría de los casos, el cuestionario es respondido por un grupo de personas que fueron seleccionadas para representar a una gran población de individuos.	Entre otros <ul style="list-style-type: none"> <li>Para recopilar un número importante de información de un gran número de individuos.</li> <li>Para identificar la frecuencia general de un evento dado.</li> <li>Para evaluar la satisfacción del público destinatario de los servicios.</li> </ul>
<b>Entrevistas</b>	Una entrevista es una sesión de preguntas con el fin de obtener respuestas sobre una cuestión específica. La entrevista, tiene objetivos específicos, y se debe preparar con anticipación el cuestionario.	<ul style="list-style-type: none"> <li>En la fase de planeamiento, para obtener información cuantitativa que ayude a comprender a la entidad auditada y a identificar problemas potenciales.</li> <li>En la fase de ejecución para obtener evidencia única o específica que relacione los objetivos de la auditoría, confirme los hechos y ayude a desarrollar las recomendaciones.</li> </ul>
<b>Grupos de Referencia</b>	Es una técnica grupal cualitativa que puede servir para una variada gama de propósitos en una auditoría, cuyo propósito consiste generalmente investigar actitudes, creencias, percepciones y problemas o buscar las causas y las soluciones a estos.	<ul style="list-style-type: none"> <li>En la fase de planeamiento, para definir y desarrollar problemas en forma más completa o pruebas, cuestionarios u otras herramientas de comunicación para el examen.</li> <li>En la fase de ejecución, para recolectar información cuantitativa y obtener una mejor comprensión de las causas y potenciales soluciones a problemas identificados.</li> </ul>

CUADRO N° 1		
TÉCNICAS DE OBTENCIÓN DE EVIDENCIAS		
Técnicas	Concepto	Momento de utilización
<b>Opinión especialista</b>	Los expertos son personas que tienen habilidades o conocimientos en campos específicos. Podrían tener el conocimiento especial de una entidad o su negocio, sobre un tema en particular, o una técnica de investigación especial.	<ul style="list-style-type: none"> <li>En los casos de necesidad de opinión técnica y profesional por un tema determinado.</li> <li>Cuando únicamente una disciplina profesional es calificada para juzgar un criterio encontrado.</li> </ul>
<b>Revisión y utilización de resultados de otras auditorías o efectuadas por otros órganos de control</b>	Su utilización evita la repetición de una tarea. Conocer la existencia de estudios y hallazgos anteriores no es sencillo, y a menudo una vez localizados, su metodología o alcance puede hacerlos impropios como evidencia.	<ul style="list-style-type: none"> <li>En el planeamiento de la auditoría, para identificar o chequear observaciones significativas.</li> <li>En la fase de ejecución, para sustentar el problema.</li> </ul>

CUADRO N° 1		
TÉCNICAS DE OBTENCIÓN DE EVIDENCIAS		
Técnicas	Concepto	Momento de utilización
<b>Opinión especialista</b>	Los expertos son personas que tienen habilidades o conocimientos en campos específicos. Podrían tener el conocimiento especial de una entidad o su negocio, sobre un tema en particular, o una técnica de investigación especial.	<ul style="list-style-type: none"> <li>En los casos de necesidad de opinión técnica y profesional por un tema determinado.</li> <li>Cuando únicamente una disciplina profesional es calificada para juzgar un criterio encontrado.</li> </ul>
<b>Revisión y utilización de resultados de otras auditorías o efectuadas por otros órganos de control</b>	Su utilización evita la repetición de una tarea. Conocer la existencia de estudios y hallazgos anteriores no es sencillo, y a menudo una vez localizados, su metodología o alcance puede hacerlos impropios como evidencia.	<ul style="list-style-type: none"> <li>En el planeamiento de la auditoría, para identificar o chequear observaciones significativas.</li> <li>En la fase de ejecución, para sustentar el problema.</li> </ul>

CUADRO N° 2		
TÉCNICAS DE ANÁLISIS DE INFORMACIÓN		
Técnicas	Concepto	Momento de utilización
<b>Análisis de Sensibilidad</b>	El análisis de sensibilidad de datos cualitativos es una aproximación sistemática de recopilación y organización de información en un formato estandarizado. Permite arribar a un análisis general y a conclusiones y observaciones generales.	<ul style="list-style-type: none"> <li>Ayuda a identificar los objetivos del programa; para ello el auditor puede reunir información de los antecedentes históricos y legales del programa.</li> <li>Para describir las actividades del programa: el análisis de sensibilidad puede ser utilizado para proporcionar una descripción objetiva de las actividades del programa analizando la documentación departamental.</li> <li>Para determinar resultados positivos o negativos del programa: el análisis de sensibilidad puede ser utilizado para sintetizar informes de evaluación, informes de auditoría, valoraciones independientes de actuación del programa. De acuerdo a conclusiones realizadas por varios estudios, puede proporcionar una poderosa valoración de los impactos y efectos de un programa dado.</li> </ul>
<b>Diagrama de Procesos</b>	Un <b>flujoograma</b> es un diagrama gráfico de la definición, análisis o solución de un problema en el cual se utilizan símbolos para representar operaciones, flujos de datos, etc.	<ul style="list-style-type: none"> <li>Para obtener una comprensión de como trabaja una organización o un sistema, particularmente cuando el objeto de la auditoría involucra muchos departamentos, unidades, o pasos complicados.</li> </ul>

## 4 Enfoques en evaluación de gestión

### 4.1 Evaluación con enfoque de eficacia

La eficacia es el principal aspecto a evaluar, ya que valora el grado en que el organismo está cumpliendo con sus fines y metas establecidos. Este enfoque evalúa los resultados o beneficios logrados y determina si la unidad o dependencia y los programas que la componen logran las metas previstas e identifican los problemas que requieren corrección para mejorar su eficacia.

Algunos aspectos a considerar durante el examen:

- Que sus autoridades contolen y evalúen razonablemente la calidad de los servicios que se prestan o bienes que proporcionan, así como el grado de satisfacción de los usuarios
- Que se emitan, informes relativos a la eficacia que son canalizados apropiadamente a los centros decisorios
- Que el organismo haya cumplido con las normas aplicables
- Que no se hayan advertido procedimientos o prácticas irregulares
- Que si los objetivos del programa están establecidos en forma clara y precisa y materia de auto-evaluación por parte del auditado.
- La razonabilidad de los procedimientos para la auto-evaluación de la eficacia en cuanto a su realización y costo.
- La retroalimentación de la planificación anual del programa y de la unidad o dependencia auditada.

La evaluación de la eficacia de los programas o actividades, tiene relación directa con la evaluación de la eficiencia y economía y el impacto del programa. Esto es un aspecto a considerar durante la fase de planeamiento de la auditoría, considerando que una unidad o dependencia puede alcanzar sus objetivos y metas en un período determinado, a pesar de incurrir en despilfarros o falta de economía en la aplicación de los recursos. o la misma entidad podría obtener niveles adecuados de eficiencia y economía en sus operaciones, sin que por ello logre sus objetivos y metas planeados.

El auditor deberá considerar si la organización adoptó los siguientes criterios de auto-evaluación periódica de su gestión:

- Establecer los mecanismos de planeamiento, dirección e informe para la auto-evaluación de resultados
- Diseñar procedimientos para asegurar la auto-evaluación sistemática y el reporte adecuado sobre la eficacia de cada programa que integra la dependencia auditada.
- Asegurar que la auto-evaluación e informe sobre la eficacia de cada programa se lleve a cabo con eficacia, eficiencia y economía e impacto.
- Los objetivos de la unidad o dependencia auditada como de cada Programa que la compone, deben ser especificados de la forma más precisa posible.
- Los procedimientos de auto-evaluación de la eficacia e informe deben justificar su costo.
- Los procedimientos de auto-evaluación deben ser diseñados de manera que sean posibles de ejecutar.
- La información proporcionada por la auto-evaluación de eficacia debe ser lo suficientemente confiable para que pueda ser de utilidad para la toma de decisiones.
- Los reportes de auto-evaluación de eficacia y su análisis deben ser de emisión periódica en su emisión, completos en su contenido y con



documentación de respaldo apropiada.

- La comunicación a cada responsable de programas sobre el resultado de la auto-evaluación de los resultados debe ser rápida y consistente.

La aplicación de los criterios antes mencionados puede determinar la identificación de hallazgos que deben ser comunicados como observaciones en el informe de auditoría.

#### **4.1.1. OBJETIVOS DE LA AUDITORÍA DE GESTIÓN CON ENFOQUE DE EFICACIA**

Los objetivos que persigue la auditoría con enfoque de eficacia son:

- Determinar el grado en que se están logrando los resultados (financieros y físicos) previstos en el presupuesto aprobado por la normativa aplicable.
- Establecer el grado de eficacia de la gestión durante el período analizado.
- Verificar si el programa logró la efectividad planificada.

#### **4.1.2. CRITERIOS DE EVALUACIÓN**

Cuando los criterios de efectividad estén soportados en un sistema de información sobre el desempeño, el auditor debe examinar la forma en que fue planeada su utilización, la validez y confiabilidad de tal criterio, la exactitud de los datos que proporciona y la propiedad de las normas establecidas para evaluar el desempeño.

#### **4.1.3. GESTIÓN DEL SISTEMA DE EVALUACIÓN DE LA EFICACIA**

Durante la auditoría deben examinarse los procedimientos para organizar y administrar las actividades de evaluación e información sobre la eficacia de cada programa o actividad que compone la dependencia auditada. Dicha evaluación incluye el análisis de los controles internos del sistema, tanto en las etapas de planeamiento, formulación, recopilación, análisis y presentación de la información, sobre la ejecución del programa o actividad.

La información proporcionada por las evaluaciones de desempeño constituyen una fuente que debe ser considerada por la autoridad superior de cada dependencia o unidad, al tomar decisiones o diseñar políticas específicas. El rol del auditor en este campo es determinar si los informes de evaluación del desempeño han sido comunicados a los funcionarios responsables y, si éstos los han considerado al momento de tomar decisiones.

#### **ASPECTOS QUE COMPRENDE UNA EVALUACIÓN DE EFICACIA**

Una auditoría de gestión con enfoque en la eficacia de los programas que componen la organización del auditado, puede incluir aspectos tales como:

- Objetivos y metas de un programa o aquellos recién creados o en ejecución, para establecer si éstos son apropiados, convenientes o pertinentes.
- Beneficios que debe lograr un programa o actividad.
- Factores que están impidiendo obtener resultados satisfactorios.
- Cumplimiento de las leyes y reglamentos aplicables al programa
- Sistema de control gerencial implementado por el programa para

evaluar la eficacia, elaborar informes y monitorear su ejecución.

- Alternativas adoptadas por la administración para la ejecución de actividades a un menor costo.

Los trabajos relacionados con la auditoría con enfoque de eficacia se orientan en función de dos perspectivas: los resultados del programa y los controles y procedimientos de auto evaluación de resultados que tiene implantado cada programa o actividad.

Cuando el enfoque es determinado sobre los resultados del programa, la evaluación de la eficacia debe iniciarse identificando su importancia, esto debe permitir examinar la calidad de las evaluaciones realizadas por la administración y arribar a juicios preliminares sobre su eficacia. Sin embargo, las causas de los problemas de evaluación, generalmente, estarán asociadas a los controles gerenciales y procedimientos con que se realiza la evaluación de resultados.

Cuando el enfoque son los controles de los procedimientos de auto evaluación, el auditor debe focalizar su atención en la organización del programa y los criterios para conducir y evaluar sus actividades, así como la forma en que son administradas las actividades en base a los criterios de eficacia, eficiencia, economía.

## 4.2 Evaluación de la eficiencia y la economía

La auditoría de gestión con enfoque en la eficiencia y economía tiene el propósito de determinar si la entidad auditada utiliza sus recursos financieros, humanos y materiales de manera eficiente y económica. Por esta razón, el auditor debe detectar las causas de cualquier práctica ineficiente o antieconómica incluyendo deficiencias en los sistemas de información gerencial, procedimientos administrativos o estructura organizacional.

Aún cuando existen diversas definiciones, para fines del presente Manual, se utilizan los siguientes significados para: a) eficiencia; y, b) economía

El objetivo de la tarea estará dirigido a evaluar si el organismo tubo a disposición los recursos necesarios conforme a lo programado, en cantidad y calidad apropiad, cuando fueron necesarios, y al menor costo posible

Las principales acciones estarán dirigidas a concluir acerca del grado en que están logrando o se ha logrado los resultados o beneficios previstos por las autoridades, y si el organismo optimiza los recursos (personal, instalaciones, tecnología, etc.) para producir bienes o prestar servicios, en la cantidad, calidad y oportunidad apropiados.

### 4.2.1. EFICIENCIA

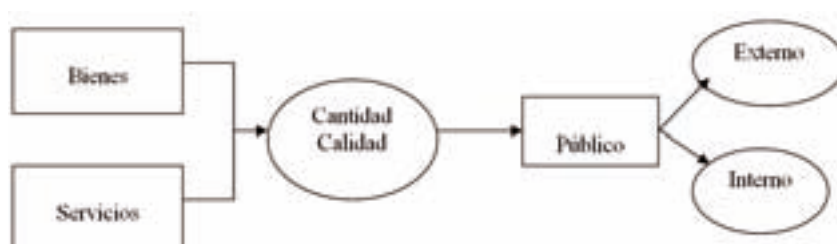
Tiene por objeto examinar la optimización por parte del organismo del uso de los recursos para la consecución de sus resultados.

Las principales acciones estarán dirigidas a concluir acerca del grado en que se están logrando o se han logrado los resultados o beneficios previstos por las autoridades, y si el organismo optimiza los recursos (personal, instalaciones, tecnología, etc.) para producir bienes o prestar servicios, en la cantidad, calidad y oportunidad apropiados.

La eficiencia está referida a la relación existente entre los bienes o servicios producidos o entregados y los recursos utilizados para ese fin, en comparación con un estándar de desempeño establecido. En la auditoría de gestión, dar consideración apropiada a la eficiencia significa maximizar las salidas (outputs) generadas por cualquier tipo de ingreso (inputs) o, producir un nivel dado de salidas a menor costo.

Este aspecto puede ser fácilmente apreciado en programas que involucren la producción o generación de algún bien o servicio en forma repetitiva. Por ejemplo, el número de vacunas aplicadas por un centro de salud pública o, el número de documentos ingresados a un sistema de trámite documentario.

En el gráfico siguiente se ilustra la relación existente entre entradas y salidas.



La comprensión del significado de la eficiencia, es necesaria para entender el sentido de los términos: entradas/salidas, productividad, cantidad y calidad y nivel del servicio.

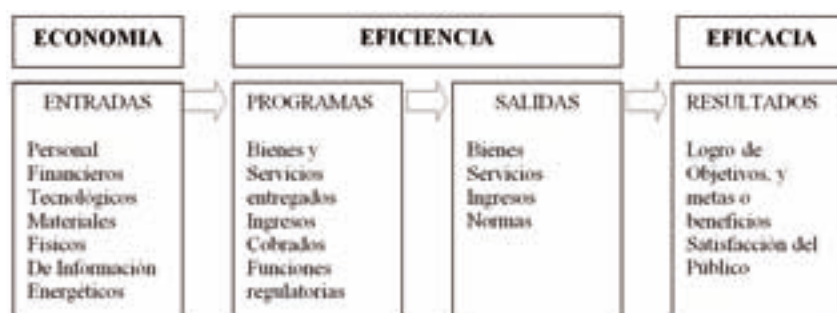
Las entradas están representadas, principalmente, los recursos, sean éstos financieros, materiales, físicos o de información, humanos, tecnológicos, los cuales son utilizados para producir salidas. Las salidas pueden comprender bienes o servicios producidos para atender la demanda del público, y son definidos en términos de cantidad y calidad que se relacionan con el nivel de servicio brindado.

La productividad se refiere al monto aceptable de bienes o servicios producidos (salidas) y los recursos utilizados (entradas) para producirlos, generalmente, la productividad puede expresarse en forma de relación, costo o tiempo por unidad de salida producida. Las normas relativas al nivel de servicio a alcanzar pueden estar definidas por las políticas, regulaciones u otras disposiciones y, en algunos casos, tales normas pueden incidir en la calidad, así como en el costo del servicio.

La eficiencia por su naturaleza es un concepto relativo. Es posible medirla si comparamos la productividad obtenida con un estándar o norma establecida. La cantidad o calidad de las salidas y el nivel de servicio brindado pueden también ser comparadas con los estándares de desempeño con el propósito de determinar si se realizaron algunos cambios en la eficiencia. Se admite que la eficiencia se incrementa cuando se produce con calidad un número mayor de salidas con menores recursos de entrada o cuando con el mismo monto de salidas se producen con menos recursos.

La eficiencia es un componente importante dentro de la auditoría de gestión; por ello el auditor debe incluirla en las evaluaciones relacionadas con la efectividad y economía. Debido a que la eficiencia tiene relación con las entradas y salidas de recursos y, la economía cautela la obtención

de recursos en cantidad y calidad apropiada y al menor costo, puede afirmarse que entre ambos conceptos existe un factor de vinculación. Existe igualmente una íntima vinculación entre la eficiencia y eficacia, por cuanto la primera constituye un factor para determinar el menor costo posible o la mejor manera para lograr los objetivos y metas establecidos. Las interrelaciones entre la eficiencia y economía se presentan en el gráfico siguiente:



Se deberá analizar entre otros aspectos si

- Se evitó la duplicación de esfuerzos, la falta de coordinación, los sobredimensionamientos o la subutilización de recursos.
- Existen programas o actividades que se interfieren o duplican.
- La entidad considero alternativas para el logro de las metas previstas a un menor costo
- Se utilizaron procedimientos administrativos eficientes
- Existieron practicas inapropiadas o que pueden considerarse despilfarros
- Existen unidades, funciones o tareas que resultan inapropiadas u obsoletas
- Los equipos, instalaciones e inmuebles tienen un uso ineficiente
- Existen excesos o defectos del personal utilizado, y la apropiada idoneidad del mismo
- No existen acumulaciones excesivas o innecesarias de materiales, equipos u otros activos inmovilizados.
- No existen impedimentos o trabas originados en la falta de coordinación con otros sectores del propio organismo o de entes ajenos al mismo
- Se emiten informes válidos y confiables relativos a la eficiencia que son apropiadamente canalizados a los respectivos centros decisorios
- El organismo da cumplimiento a las normas aplicables
- No se advierten procedimientos o prácticas inapropiadas

#### 4.2.2.ECONOMÍA

La economía está relacionada con los términos y condiciones conformeo los cuales se adquieren los insumos, obteniendo la cantidad requerida, al nivel razonable de calidad, en la oportunidad y lugar apropiado y, al menor costo posible.

De no considerarse estos factores, podría resultar en bienes o servicios a costos mayores, de menor calidad u obtenidos a destiempo.

Se debe analizar si

- Se aplicaron políticas y practicas idóneas para efectuar las adquisiciones de sus insumos
- Se protegieron y conservaron adecuadamente sus recursos

- Se emitieron informes válidos y confiables relativos a la economía de los mismos y que los informes fueron apropiadamente canalizados a los centros decisorios.
- No se advirtieron procedimientos o prácticas irregulares

#### 4.2.3. OBJETIVOS DE LA AUDITORÍA DE GESTIÓN CON ENFOQUE DE EFICIENCIA Y ECONOMÍA

Una auditoría que comprenda la eficiencia y economía de los programas o actividades tiene como objetivos:

- Determinar si la unidad o dependencia auditada y los programas o actividades que lo componen, adquieren, protegen y utilizan los recursos de manera eficiente y económica.
- Establecer las causas de ineficiencias o prácticas anti-económicas
- Determinar si la entidad ha cumplido con las leyes y reglamentos aplicables en materia de eficiencia y economía.
- Establecer la razonabilidad de los controles internos para mantener la eficiencia y calidad del servicio a un nivel satisfactorio.
- Determinar la confiabilidad de los procedimientos establecidos para medir y reportar su rendimiento.
- Identificar los esfuerzos para mejorar la eficiencia en la Dependencia auditada y los resultados alcanzados.

#### 4.2.4. MÉTODOS DE MEDICIÓN DE LA EFICIENCIA

La eficiencia de una operación puede expresarse como un porcentaje del estándar de desempeño con relación a la información actual. Un índice que representa la relación salida/entrada (productividad), puede ser expresado de diferentes formas para determinar el nivel de eficiencia. Como ejemplo se cita el siguiente caso:

Si asumimos que una actividad encargada de dar clases sobre una determinada asignatura tiene un estándar de desempeño de 16 alumnos por período lectivo, y el dato de rendimiento actual es de 20 alumnos por período:

$$\frac{\text{Índice actual}}{\text{Estándar}} = \frac{20 \text{ alumnos por período}}{16 \text{ alumnos por período}} \times 100 = \text{Eficiencia } 125 \% \text{ Índice}$$

#### 4.2.5. MEDICIÓN DE INSUMOS Y PRODUCTOS

Los insumos pueden ser medidos en términos de trabajo realizado, material o recursos financieros utilizados. Los recursos relativos a recursos humanos pueden medirse en términos de tiempo o dinero (remuneración / horas-hombre). Los recursos materiales o financieros generalmente, se miden en dinero. Para que los productos puedan ser medidos, se requiere separarlos unos de otros y tener características uniformes; los productos de un proceso repetitivo como la emisión de ordenes de compra satisfacen este criterio.

#### 4.2.6. CALIDAD Y NIVEL DEL SERVICIO

La eficiencia de una operación se encuentra influenciada por la cantidad y calidad de los bienes y servicios producidos y la calidad y el nivel de los servicios que se ofrecen. Cualquier cambio en la cantidad y calidad puede ser difícil de interpretar. El mejoramiento de un índice de eficiencia, puede resultar a expensas de la calidad o el nivel de servicios.

#### 4.2.7. ESTÁNDARES DE EFICIENCIA

Los estándares de desempeño se utilizan con distintos propósitos en los sistemas de información y control para:

- Demostrar los resultados alcanzados, comparando la información de ejecución con los estándares.
- Efectuar análisis costo/beneficio, proporcionando información para comparar métodos y procedimientos actuales y propuestos.
- Producir el intercambio de decisiones entre eficiencia y el nivel de servicio.

Diferentes clases de estándares pueden ser utilizados para comparar niveles razonables de eficiencia:

- Estándares de ingeniería: son desarrollados a través de técnicas de medición. Proveen una base confiable para medir y estimar niveles de eficiencia.
- Estándares históricos: representan la eficiencia obtenida en el pasado. Pueden ser utilizados como base para estimar niveles de eficiencia corrientes.
- Comparaciones organizacionales (benchmarking): comparaciones conforme estándares basados en logros de otras organizaciones que realizan tareas similares y son consideradas líderes en su campo o bien comparaciones con los estándares generales aceptadas en la industria o negocios.
- Utilización de la capacidad: La eficiencia del staf, y facilidades, está influenciada por el alcance de los recursos que son utilizados productivamente con relación al tiempo disponible de uso. La utilización se expresa como el porcentaje de la capacidad disponible que actualmente se utiliza.

Ejemplos de actividades que los auditores pueden considerar como evidencia para tener en cuenta una debida administración de eficiencia:

- Mantener revisiones periódicas para eliminar operaciones redundantes y intermediarios o salidas internas que no contribuyen a los egresos finales de la organización (por ej superposición de funciones administrativas, informes sin utilidad, etc).
- Utilizar herramientas de proyectos y presupuestos, para medir lo real versus lo planificado, en tiempo y recursos
- Comparar el total y los componentes de los costos de las operaciones con costos en organizaciones similares.
- Reducir los niveles de control, incrementar la rapidez en la toma de decisiones y crear más servicios compartidos.
- Racionalizar productos y servicios para mejorar las necesidades de clientes internos y externos, y discontinuar salidas que no son necesarias
- Reducir costos operacionales.
- Mejorar la calidad y niveles de servicio de satisfacción de la demanda sin incrementar los costos.
- Desarrollar sistemas de mejora y métodos de trabajo, incluyendo el uso apropiado de tecnología.
- Mejorar la productividad del staf mediante la mejora de equipamiento, entrenamiento y desarrollo, mejora de condiciones laborales,

incentivos, y reconocimiento de buena performance.

- Identificar nuevas oportunidades para aplicar las mejores prácticas basadas en comparaciones apropiadas con otras unidades y dependencias de similar característica y objeto.

#### **4.2.8. ASPECTOS QUE COMPRENDE LA EVALUACIÓN DE EFICIENCIA Y ECONOMÍA**

Cuando el enfoque de la auditoría de gestión se orienta a la eficiencia y economía puede examinarse si la entidad programa o actividad auditada:

- Ha implementado políticas razonables para efectuar la adquisición de bienes o la contratación de servicios;
- Protege y conserva apropiadamente sus recursos;
- Evita la duplicidad de esfuerzos de su personal y el trabajo sin utilidad práctica;
- Utiliza procedimientos operativos eficientes.
- Dispone de controles gerenciales adecuados para medir su desempeño en términos de eficiencia y economía e informarlo;
- Cumple las leyes y reglamentos que regulan la adquisición, uso y protección de los recursos.

#### **4.2.9. CRITERIOS ADICIONALES EN AUDITORÍA**

Existen los siguientes criterios adicionales aplicables a la auditoría de gestión.

- Las medidas del desempeño deben ser apropiadas y exactas;
- El desempeño debe ser en comparación con el estándar establecido; los informes deben adaptarse a las necesidades de la gerencia;
- La información del desempeño se debe utilizar para lograr mejoras en la productividad; y,
- Las medidas e informes sobre productividad deben mantenerse actualizadas.

Las medidas del desempeño deben ser apropiadas y exactas: Con este propósito los productos deben estar adecuadamente definidos y correctamente medidos. Las definiciones y medidas deben modificarse para reflejar los cambios que se presenten en los resultados. Las características del producto, tales como calidad y nivel de servicios, deben especificarse con claridad y estar convenientemente relacionadas. Cuando sea posible, los resultados de la producción o rendimiento deben incluir indicadores de éstas características.

Los informes deben adaptarse a las necesidades de la gerencia: Los informes que contengan información sobre indicadores de rendimiento o resultados deben presentarse oportunamente a la administración, identificando los aspectos significativos.

La información sobre el desempeño se debe utilizar para lograr mejoras en la productividad: La información sobre el desempeño debe indicar si se lograron los objetivos y cuáles son los aspectos que requieren modificaciones. Se debe identificar y evaluar el aumento de la eficiencia en forma sistemática, con el apoyo de técnicas para la organización y medición del trabajo. La información sobre el desempeño debe utilizarse para estimular a la administración y a los empleados para que incrementen su productividad.



Las medidas e informes sobre la productividad deben mantenerse actualizados. Los procedimientos para la captura de información y análisis de las rutinas del trabajo deben modificarse para corregir los defectos que se hubieran previamente identificado.

## 5 Pruebas sustantivas

Las pruebas sustantivas proporcionan evidencia directa sobre la validez de las transacciones y de los saldos de las cuentas de los estados financieros, cuando se está comprobando la efectividad del sistema de control interno del auditado o bien la verificación de la exactitud de la información, en caso de que se este evaluando su gestión.

Existen dos tipos generales de pruebas sustantivas:

- procedimientos analíticos sustantivos; y,
- pruebas de detalles

Queda a criterio del auditor, la elección de las pruebas a utilizar a fin de lograr una seguridad sustantiva suficiente.

### 5.1 Procedimientos analíticos sustantivos

Estos procedimientos consisten en comparar los saldos de las cuentas registradas con las expectativas del auditor. El auditor desarrolla una expectativa en que el monto registrado servirá para el análisis y conocimiento de las relaciones entre las cuentas y otros datos.

Una premisa básica sobre los procedimientos analíticos es que las relaciones generales entre los datos de los estados financieros tengan una continuidad razonable, salvo que las condiciones del contexto cambien, lo que implica un cambio en la relación.

El examen de las cuentas en detalle y la aplicación de otros procedimientos de auditoría consiste en buscar detalles inusuales en los saldos de las cuentas. Este procedimiento constituye una herramienta apropiada para investigar la causa de una fluctuación significativa, si bien no es considerada una prueba analítica sustantiva en sí misma.

En general, el riesgo de emitir una conclusión incorrecta sobre el saldo de una cuenta es mayor para los procedimientos analíticos sustantivos que para las pruebas de detalle.

### 5.2 Pruebas de detalle

Las pruebas de detalle son procedimientos que se aplican a puntos específicos seleccionados para el examen e incluyen:

- Confirmación
- Inspección física
- Verificación de documentos sustentatorios
- Cálculo
- Revisión (combinación de técnicas de comparación, cálculo e inspección)

Las pruebas de detalle, generalmente, son utilizadas en combinación para proveer la suficiente confianza acerca de una aseveración. El alcance mínimo de la prueba en detalle a ser ejecutada, se basa en la evaluación del riesgo combinado, así como también en la consideración de la calidad – seguridad – de los procedimientos analíticos y sustantivos a aplicar.



Los factores a considerar para la aplicación de las pruebas de detalle incluyen:

**a. Naturaleza e importancia de la aseveración objeto de la prueba**

Las aseveraciones significativas generalmente requieren de una evidencia de calidad superior en la auditoría que está solo disponible en las pruebas de detalle.

**b. Naturaleza del riesgo combinado ( inherente y de control)**

Las pruebas sustantivas deberán ser diseñadas para auditar el tipo específico y nivel de riesgo de cada aseveración.

**c. Disponibilidad de diferentes tipos de evidencia**

Emplear la evidencia que pueda ser fácilmente obtenida podría ser más eficiente. Por ejemplo la disponibilidad de información sobre presupuestos autorizados iniciales y ejecución del presupuesto, podría ayudar para ejecutar las pruebas de detalle.

**d. Calidad de la evidencia**

Cuanto más alta sea la calidad de la evidencia, más alto será el nivel de seguridad y confianza que el auditor pueda obtener.

Al determinar los tipos de pruebas sustantivas a emplearse, la meta del auditor debe ser elegir la combinación de los procedimientos efectivos que son considerados los más eficientes, combinando la dimensión de la muestra y su control, y las pruebas de suficiencia del sistema de control interno y de cumplimiento legal y normativo. El auditor debe ejercer su criterio al evaluar la efectividad de todos los procedimientos de auditoría.

La profundidad de las pruebas sustantivas de detalle pueden diseñarse según los siguientes tres niveles de riesgo combinado establecidos para una aseveración:

NIVEL DE RIESGO/ COMBINACIONES	NIVEL DE SEGURIDAD DE LAS PRUEBAS DE DETALLE
Bajo	Los procedimientos de control en la entidad han estado operando en forma efectiva durante el periodo material de examen, así como existe confianza en el ambiente de control interno y sistema de contabilidad.
Moderado	Los procedimientos de control en la entidad han estado ejecutándose en forma apropiada durante el periodo, habiéndose detectado algunas fallas en su funcionamiento, al igual que en su ambiente de control interno y/o sistema de contabilidad o ambos.
Alto	Los procedimientos de control no han estado funcionando en forma efectiva y continua durante todo el periodo bajo examen, o simplemente no existen; asimismo, no existe confianza en el ambiente de control y sistema de contabilidad.

La aplicación práctica de los niveles de seguridad establecidos en la matriz del riesgo combinado, así como su graduación, debe contemplar el criterio profesional del supervisor del operativo de auditoría.

### 5.3 Población a examinar. Metodos de selección

En el diseño de las pruebas sustantivas de detalle, deberán tenerse en cuenta los objetivos de auditoría, con relación a la información (financiera o real) proporcionada por el auditado

Las pruebas de detalle se pueden aplicar a:

**a. Todas las partidas que comprendan la población de información suministrada**

Una prueba sustantiva de detalle sobre todas las partidas que conforman la población es generalmente más apropiada para aquellas representadas por un pequeño número de partidas.

**b. Una muestra representativa de las partidas de la población.**

La prueba sustantiva de detalle sobre una muestra de partidas que conforman la población es, por lo general, más apropiada para las cuentas representadas por un gran número de partidas, en especial si aquellas son relativamente homogéneas o pueden ser estratificadas dentro de grupos relativamente homogéneos. El auditor selecciona las partidas de una muestra de manera que ésta y sus resultados tengan la expectativa de ser representativas de la población. Cada elemento de la población debe tener una oportunidad para ser seleccionado y, los resultados de los procedimientos realizados deben poder ser proyectados a la población total.

**c. Una selección de partidas no representativas que tienen una o más características relevantes, tales como aquellas que son significativas en monto.**

Las pruebas sustantivas de detalle de una selección no representativa de partidas que tienen una o más características importantes, pueden resultar apropiadas para poblaciones representadas por un gran número de partidas, de las cuales sólo algunas poseen características relevantes. Mientras que el monto y el volumen es con frecuencia la principal característica, otras formas podrían incluir un monto inusual o una relación con un período o evento en particular (tales como transacciones efectuadas antes o después del fin del año). Los resultados del muestreo no representativo aplicados a las partidas seleccionadas no puede ser proyectado a las partidas no examinadas. Por ello, el auditor debe aplicar el procedimiento analítico apropiado u otro procedimiento sustantivo a las partidas restantes, salvo que sean inmateriales en su totalidad.

### 5.4 Selección de partidas clave

Las partidas clave son aquellas que, basadas en el juicio profesional del auditor, experiencia y conocimiento sobre la entidad, aparentan ser extraordinarias, inesperadas o propensas a errores. Estas partidas pueden ser consideradas sobre la base de diversos factores:

- existencia de brechas en una secuencia numerada con anterioridad;
- partidas que exceden o se encuentran por debajo de un valor determinado;
- partidas que exceden una antigüedad determinada o muestran una característica particular;

## 6 El muestreo en auditoría

### 6.1 Aplicaciones en el análisis de las transacciones

Los procedimientos de auditoría que aplica el auditor para obtener evidencia sobre la cual sustentar su informe difícilmente puedan aplicarse sobre la totalidad de las transacciones. Por ello el auditor seleccionará algunas transacciones y cuentas a revisar. Este conjunto de elementos se denomina muestra.

#### 6.1.1. DEFINICIONES

##### a. El muestreo

El muestreo en auditoría es un proceso que consiste en seleccionar un grupo de elementos –denominado muestra– de un grupo mayor de elementos –llamado universo–, a efectos de aplicar procedimientos sobre la muestra para aplicar las conclusiones obtenidas a toda la población.

##### b. Universo

Es el conjunto total de datos del cual se selecciona una muestra sobre la que el auditor desea extraer conclusiones.

##### c. Unidad de muestreo

Representa a los elementos individuales que componen una población.

##### d. Estratificación

Consiste en dividir el universo en subuniversos, cada uno de los cuales comprende un grupo de unidades de muestreo que presentan similares características.

#### 6.1.2. EL RIESGO DE MUESTREO

Es el riesgo de que la muestra no sea representativa del universo o población de la cual se seleccionó y, consecuentemente, el auditor llegue a conclusiones incorrectas sobre los resultados de su examen.

El riesgo de muestreo puede presentarse de las siguientes dos maneras:

- rechazo incorrecto: es el riesgo de que el auditor concluya que los controles no son confiables o que el saldo de una cuenta no es razonable, cuando en realidad sí lo son. En este caso, la aplicación de otras pruebas de auditoría permitirá al auditor arribar a la conclusión correcta.
- aceptación incorrecta: es el riesgo de que el auditor llegue a la conclusión de que puede confiar en los controles o que el saldo de una cuenta es razonable, cuando en realidad no lo son.

El auditor deberá considerar el riesgo de muestreo en el diseño del plan de muestreo, considerando los siguientes factores:

- diseñar el plan de muestreo para obtener una muestra de tamaño suficiente
- utilizar un método de selección que produzca una muestra representativa de la población y que responda a los objetivos de la auditoría.

#### 6.1.3. EL RIESGO DE NO MUESTREO

Se refiere a la obtención de conclusiones erróneas no originadas directamente por el muestreo. Pueden originarse en errores en la aplicación de los procedimientos o en el no reconocimiento de los errores existentes en los documentos o transacciones examinados.

#### 6.1.4. DEFINICIÓN DEL UNIVERSO Y DE LA UNIDAD DE MUESTREO

Luego de determinar el objetivo de la prueba, el auditor debe definir el universo. Es muy importante que el auditor se satisfaga de que el universo determinado y el universo sobre el que seleccionó la muestra (marco) sea el mismo. Si no resultaran equivalentes, el marco podría no incluir todos los elementos sobre los que se quiere obtener una conclusión. Para asegurarse de esta equivalencia entre universo determinado y marco, la muestra debe realizarse sobre información debidamente conciliada con la contabilidad o que posea algún tipo de control numérico – integridad de la información -.

La selección de la unidad de muestreo debe ser adecuada para el objetivo de la prueba. Por ejemplo, si el auditor quiere probar que todos los ingresos hayan sido depositados no sería adecuado tomar una muestra de depósitos. Por el contrario la prueba deberá consistir en la revisión de los depósitos con otra fuente que proporcione evidencia sobre los ingresos, como planillas de caja, recibos, etc.

#### 6.1.5. MUESTREO ESTADÍSTICO Y NO ESTADÍSTICO

El muestreo es no estadístico cuando la muestra se obtiene aplicando el juicio profesional en lugar de hacerlo sobre la base de técnicas estadísticas.

El muestreo no estadístico no permite cuantificar el riesgo de muestreo. Como consecuencia de esto el auditor podría seleccionar muestras más grandes de las necesarias o por el contrario estar bajo un riesgo de muestreo alto sin advertirlo.

En el muestreo estadístico el auditor puede medir y controlar el riesgo, definiendo el tamaño de la muestra acorde al nivel de riesgo aceptado.

El muestreo estadístico proporciona al auditor la ventaja de poder diseñar muestras eficientes. No obstante su uso demanda mayor capacitación del personal de auditoría.

Para elegir un método de muestreo estadístico o no estadístico, el auditor deberá considerar los objetivos del examen y la naturaleza del universo determinado, así como las ventajas y desventajas de cada método.

El método estadístico le permite al auditor medir la incertidumbre derivada del muestreo. No obstante deberá considerar el costo de aplicar el muestreo estadístico. El tamaño de la muestra no debe ser un elemento para elegir el tipo de muestreo a aplicar.

#### 6.1.6. MÉTODOS PARA SELECCIONAR LAS MUESTRAS

Los métodos de selección de la muestra se clasifican en:

- a. Muestreo por probabilidades. Pueden utilizarse tanto en el muestreo estadístico como en el no estadístico.
- b. Métodos de muestreo basados en el criterio. Sólo se utilizan en el muestreo no estadístico

<i>Muestreo estadístico o no estadístico</i>	a) Muestreo por probabilidades	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Muestreo de números al azar</li> <li>• Muestreo sistemático de probabilidades</li> <li>• Muestreo por bloques</li> </ul>
<i>Muestreo no estadístico</i>	b) Muestreo basado en el criterio	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Muestreo por selección específica</li> <li>• Muestreo sistemático de criterio</li> </ul>

### 6.1.7. MUESTREO DE PROBABILIDADES

Se caracteriza porque los elementos que conforman el universo tienen la misma probabilidad de ser elegidos.

#### 6.1.7.1. Muestreo de números al azar

Es un proceso para seleccionar una muestra, en el cual todos los elementos de la población y todas las combinaciones de elementos tienen la misma oportunidad de ser incluidos en la muestra.

Para llevar a cabo el muestreo de números al azar el auditor debe realizar los siguientes pasos:

- a) determinar el tamaño de la muestra; generar suficientes números al azar de una secuencia de números que por lo menos sea igual al de las unidades que componen el universo.
- b) seleccionar los números al azar con unidades de muestreo específicas del universo.

Dado que con este método todos los elementos tienen la misma posibilidad de ser elegidos, el valor monetario de la muestra puede ser insuficiente para el auditor. En tal caso el universo puede estratificarse, para que la prueba sólo incluya las partidas de mayor monto.

#### 6.1.7.2. Muestreo sistemático de probabilidades

Consiste en la selección de una muestra en base a uno o más intervalos uniformes de muestreo. El intervalo se determina dividiendo el universo en el número de elementos que se desea tenga la muestra. Por ejemplo si el universo tiene 5.000 elementos y se desea seleccionar una muestra de 50 unidades, el intervalo uniforme será cada 100 elementos. El auditor selecciona el punto de partida inicial entre el elemento 1 y el 100 y cada 100 elementos selecciona las unidades que conformarán la muestra.

A diferencia del muestreo de números al azar, en el muestreo sistemático, si bien todas las unidades tienen la misma probabilidad de ser elegidas, no ocurre lo mismo con las combinaciones de unidades del universo. Este tipo de selección sólo debe utilizarse cuando se espera que los atributos de los elementos estén distribuidos al azar en universo.

#### 6.1.7.3. Muestreo en bloques

Es la selección al azar de grupos de unidades continuas. Por ejemplo, si la muestra que va a seleccionar el auditor es de 50 unidades, puede seleccionar 10 elementos y tomar los 4 siguientes de cada uno de ellos (5 en total).

#### 6.1.7.4. Muestreo basado en el criterio

En este tipo de muestreo la probabilidad de que cualquier partida quede incluida en la muestra no es conocida ni determinable.

#### 6.1.7.5. Muestreo por selección específica

Se basa fundamentalmente en el criterio del auditor para identificar una muestra que sea representativa del universo. El auditor podrá incluir en la muestra partidas con saldos grandes, medianos y pequeños, partidas de distinto tipo, etc.

Este tipo de muestreo requiere del conocimiento del auditor sobre el universo que desea probar.

#### 6.1.7.6. Muestreo sistemático de criterio

Este método es similar al muestreo sistemático de probabilidades, excepto que no es necesario, aunque si conveniente, elegir un punto de partida inicial. Otra forma es no utilizar un intervalo fijo. Por ejemplo, si el universo con el que se trabaja es el detalle de partidas que figuran en un listado de registros, el auditor podría elegir la partida X de cada tantas hojas del listado.

### 6.1.8. EL MUESTREO ESTADÍSTICO

#### 6.1.8.1. Muestreo de atributos

##### a. Determinación del tamaño de la muestra

Para determinar el tamaño de la muestra el auditor debe:

- determinar el riesgo razonable de selección incorrecta – desvío-.
- definir el porcentaje máximo aceptable de desvío en el universo
- determinar el porcentaje conservador de desvío esperado en el universo
- calcular el tamaño de la muestra

Para calcular el tamaño de la muestra pueden utilizarse programas de computación o cálculos manuales de técnicas basadas en tablas estadísticas.

##### b. Riesgo de aceptación incorrecta – tasa de desvío tolerable

Cuando se utiliza el muestreo para verificar si los controles clave funcionan según lo previsto, se requiere un grado relativamente alto de seguridad –es decir, un riesgo relativamente bajo aceptación incorrecta- de que las conclusiones obtenidas sobre la muestra son aplicables al universo.

La tasa de desvío tolerable es el porcentaje de error que está dispuesto a aceptar el auditor y que, si fuera superado, modificaría el grado de confianza depositado en los controles.

El error aceptable está relacionado con la importancia relativa determinada por el auditor en la etapa de planificación .

El auditor deberá aplicar su juicio profesional para determinar el riesgo de aceptación incorrecta. El nivel de riesgo aceptable determina el tamaño de la muestra.

Generalmente, para seleccionar la muestra para probar los controles, los auditores determinan un riesgo relativamente bajo, el que se establece entre el 5% y el 10%.

El estudio de procedimientos de auditoría del AICPA presenta la siguiente relación entre el nivel planeado y evaluado de riesgo de control y la tasa de desvío tolerable:

Nivel planeado y evaluado de riesgo de control	Tasa de desviación tolerable
• Bajo	2% - 7%
• Moderado	6% - 12%
• Ligeramente por debajo del alto	11% - 20%
• Alto	Omitir prueba

**c. Tasa de desvío esperada**

Es otro de los factores que afecta el tamaño de la muestra. Es la estimación de los posibles errores que puede tener el universo. La tasa de desvío esperada no puede superar la tasa máxima aceptable. Si esto ocurriera el auditor no aplicará prueba de controles

**6.1.8.2. Muestreo de variables**

Este método se utiliza generalmente para examinar los saldos de las cuentas. Los métodos más comunes son los siguientes:

- Muestreo proporcionado al tamaño
- Muestreo clásico de variables
- Proyección directa
- Estimación por proporción y por diferencia
- Muestreo no estadístico de variables

**a. Muestreo proporcionado al tamaño**

Esta técnica considera como unidad de muestreo a cada unidad monetaria (por ejemplo un peso, un dólar, etc.). La probabilidad de que cada unidad física sea incluida en la muestra es proporcional a su tamaño. Cuando mayor es el valor monetario es mayor la probabilidad de ser seleccionada en la muestra.

Está diseñada fundamentalmente para probar posibles sobre valuaciones de universos que contienen pocos errores. Si una partida está subvaluada tiene menos unidades de muestreo y por lo tanto menos probabilidad de ser incluida en la muestra.

**b. Muestreo clásico de variables**

Define a cada unidad física como una unidad de muestreo y estima el monto del universo calculando el porcentaje que representa el monto auditado de las partidas seleccionadas en la muestra, sobre el total de las partidas del universo.

Este método es más eficiente cuando todas las partidas del universo son relativamente uniformes o se pueden estratificar en grupos de partidas uniformes.



## 6.2 Aplicaciones en la Auditoría de Gestión

Para la selección y determinación del tamaño de la muestra podrán utilizarse métodos estadísticos descriptos con anterioridad, según los objetivos y alcance de la actuación y del universo total de las operaciones. El criterio a seguir dependerá asimismo de la evaluación del control interno realizado.

Excepcionalmente, en la selección de las muestras podrán utilizarse métodos distintos a los estadísticos, que pueden estar basados en algún criterio o información, el cual deberá expresar y justificar el auditor en sus papeles de trabajo, cuando se decida por esa opción

En todo caso, dado que el auditor ha identificado las áreas críticas, la selección debe considerar este aspecto, particularmente porque en algunas ocasiones el universo de operaciones puede estar referido en un alto porcentaje a algunas de esas áreas, planteándose eventualmente su análisis exhaustivo.

## 7 Utilización de indicadores en la auditoría de gestión

### 7.1 Introducción

Existen diferentes esquemas para diferenciar los tipos de indicadores y su utilización varía en función de los propósitos y naturaleza de los esquemas de evaluación que se utilicen. Se deberá contar con indicadores que midan la eficacia, eficiencia, calidad, economía y efectividad, según se intente evaluar el impacto de una acción, el grado de optimización de un resultado, la satisfacción del usuario o la capacidad del Auditado para movilizar sus recursos financieros respectivamente.

En la construcción de los parámetros se pueden utilizar datos primarios (medir y contar) o indicadores que relacionan dos datos (porcentajes, cocientes, razones). Una vez elegidos los indicadores, se definen los objetivos contra los que se van a comparar, la periodicidad en que se realizarán las mediciones y cuando los desvíos se convertirán en alertas, es decir, indicarán los niveles por encima o por debajo de los cuales el indicador es importante.

Con respecto a los requisitos que debe cumplir un indicador, se destacan;

**a. Pertinencia:** Los indicadores deben referirse a los procesos de producción esenciales de la Unidad o Dependencia auditada, de modo que reflejen integralmente el grado de cumplimiento de los objetivos institucionales, y que su número no exceda la capacidad de análisis de quienes lo van a usar.

La pertinencia tiene que ver con medir lo correcto.

**b. Independencia:** Deben responder a las actividades desarrolladas por la institución. Debe medir principalmente lo que la institución sea capaz de controlar.

**c. Integración:** Debe mostrar y mantener un equilibrio entre las dimensiones del desempeño: eficacia, eficiencia, calidad y economía.



**d. Homogeneidad:** Para la construcción y medición de un indicador siempre se debe usar el mismo parámetro o unidad de medida

**e. Costo razonable:** La información que sirve de base para la elaboración de los indicadores de gestión debe ser recolectada a costos razonables y con la garantía de la confiabilidad necesaria.

**f. De carácter participativo:** Una forma de asegurar la legitimidad y reforzar el compromiso con las metas e indicadores resultantes es la construcción participativa del indicador.

**g. Confiabilidad:** Se debe contar con datos suficientes y demostrables, lo cual implica generar indicadores que provienen de registros, estadísticas y sistemas de información disponibles.

**h. Demostrativos:** Significa que los indicadores deben dar evidencias de muestras concretas de los cambios que se desean medir.

## 7.2 Conductas a seguir cuando la organización auditada dispone de indicadores razonables

Una vez analizada la muestra y comparada con los criterios previamente definidos, se verificará si los indicadores de gestión que maneja la organización tienen conexión con la medición o evaluación de las áreas críticas definidas

Por lo tanto, es imprescindible analizar las variables que los componen, para establecer su pertinencia con la medición de eficiencia, eficacia, economía, calidad, impacto u otro factor considerado por la organización auditada

Los informes de gestión que produzca la organización auditada serán particularmente considerados en la evaluación, si reúnen los factores siguientes:

- Del análisis de los indicadores se detecta que los datos son confiables
- La medición se realiza periódica y oportunamente
- Las variables están referidas a los procesos sustantivos o medulares de la organización
- Permiten la comparación con estándares históricos propios, de organizaciones similares nacionales e internacionales, de aceptada aplicación.

## 7.3 Conducta a seguir cuando no existen indicadores en la organización auditada o los existentes no son confiables

Si el equipo auditor considera que los indicadores de la organización auditada no son fuente confiable de medición y control, debe fundamentar su conclusión y elaborar la observación correspondiente consignando las deficiencias de los mismos tales como:

- Utilizar variables de difícil medición
- No utilizar información confiable y pertinente
- No concentrar su atención en las áreas sustantivas, o no permitir medir en ellas los factores de economía, eficiencia, eficacia, calidad e impacto
- De comparar los indicadores desarrollados por el auditado, con otros organismos nacionales e internacionales, o entidades afines

con la misión u objeto de la unidad auditada surge que no reúnen los requisitos que debe tener el indicador. Aplicación de la técnica de Benchmarking.

Finalmente si la organización posee indicadores que no se consideran confiables, será necesario revisar con detenimiento las razones de esta circunstancia, a los efectos de:

- Explicar y justificar, en los resultados de la auditoría, las razones por las cuales no hubieren sido considerados los indicadores de gestión que el organismo ha establecido.
- Formular las recomendaciones a que haya lugar, especialmente de orden técnico, en las que podría basar la entidad los ajustes y reorientaciones que considere pertinentes

Si la organización no posee indicadores, el auditor, a los fines de su actividad, deberá observar la situación y recomendar su elaboración

## 8 Desarrollo de observaciones de auditoría

Se denomina observación de auditoría al resultado de la comparación que se realiza entre un criterio y la situación actual relevada durante el examen a un área, actividad u operación. La observación es toda información que a juicio del auditor le permite identificar hechos o circunstancias importantes que inciden en la gestión de la entidad, programa o proyecto bajo examen que merecen ser comunicados en el informe. Sus elementos son: condición, criterio, causa y efecto.

Los requisitos que debe reunir una observación de auditoría son:

- Debe ser significativa.
- Basada en hechos y evidencias precisas documentadas en papeles de trabajo.
- Debe ser objetiva.
- Debe ser convincente para una persona que no ha participado en la auditoría.

### 8.1 Factores que afectan el desarrollo de observaciones

Al definir que una detección se transformará en una observación de auditoría, debe tenerse en cuenta lo siguiente:

- Estar referidos a asuntos significativos y que incluyen información suficiente y competente relacionada con la evaluación efectuada a la gestión de la entidad examinada, así como respecto del uso de los recursos, en términos de efectividad, eficiencia y economía;
- Incluir la información necesaria respecto a los antecedentes, a fin de facilitar su comprensión y,
- Estar referidos a cualquier situación deficiente que se determine como relevante para la aplicación de procedimientos de auditoría.

## 8.2 Elementos de la observación de auditoría

Los elementos de la observación de auditoría son:

- Condición
- Criterio
- Efecto
- Causa

### 8.2.1. CONDICIÓN

Comprende la situación actual encontrada por el auditor al examinar un área, actividad u transacción. La condición, entendida como lo que es, refleja la manera en que el criterio está siendo logrado. Es importante que la condición haga referencia directa al criterio, en vista que su propósito es describir el comportamiento de la entidad auditada en el logro de las metas expresadas como criterios. La condición puede adoptar tres formas:

- Los criterios no vienen lográndose en forma satisfactoria;
- Los criterios no se logran;
- Los criterios se están logrando parcialmente.

Las pruebas de auditoría deben ser suficientes como para evidenciar si es probable que la “condición” vuelva a ocurrir. En tal caso, el auditor debe recomendar que el propio auditado adopte las acciones correctivas correspondientes para establecer la dimensión total de la deficiencia; después de lo cual la labor de auditoría consistirá en verificar en forma sucesiva si los esfuerzos desarrollados han corregido los errores y eliminado las deficiencias en forma apropiada.

Los casos individuales que se refieren a un tipo de deficiencia específica, en ocasiones pueden ser importantes en vista de su naturaleza, magnitud o riesgo potencial, como para requerir un tratamiento especial en el informe de auditoría. Una condición negativa detectada en un programa o actividad, que recién inicia sus operaciones, puede no estar muy difundida, sin embargo, podría tener implicancias mayores si no se corrige oportunamente.

### 8.2.2. CRITERIO

Es el deber ser. Comprende la norma o elemento con el cual el auditor mide la condición (ver capítulo de planeamiento de la auditoría). Es también la meta que la Unidad o Dependencia está tratando de alcanzar o representa la unidad de medida que permite la evaluación de la condición actual. Igualmente, se denomina criterio a la norma de carácter legal-operativo o de control que regula el accionar del Auditado. El programa de auditoría debe señalar los criterios que se van a utilizar. El auditor tiene la responsabilidad de seleccionar criterios que sean razonables, factibles y aplicables a las cuestiones sometidas a examen. Si alguno de los criterios fijados durante la fase de planeamiento ha sido reformulado, el auditor debe efectuar las coordinaciones del caso con la administración de la entidad, antes de utilizarlo en el examen.

En ciertos casos, el criterio puede no estar disponible y debe ser desarrollado por el auditor. Por ello, en ausencia de normas u otros criterios efectivos con que evaluar y comparar la condición, el auditor puede considerar aspectos como efectuar, análisis comparativo, uso de estadísticas

o normas técnicas apropiadas; u opinión de expertos independientes.

### 8.2.3. COMPARACIÓN DE LA CONDICIÓN CON EL CRITERIO

La mayoría de las observaciones de auditoría son originadas como resultado de la comparación de la Condición y el Criterio. Cuando el auditor identifica una diferencia entre los dos, ha dado el primer paso para el desarrollo de una observación. Una observación específica denota la existencia de un problema y, resulta ser necesario para convencer al funcionario de la entidad auditada sobre la necesidad de adoptar una acción correctiva. El hecho de que no exista alguna diferencia entre “lo que es” y “lo que debe ser”, muestra la presencia de un hallazgo positivo, en especial, cuando se evalúa e informa en torno a la eficacia de un programa o actividad.

### 8.2.4. EFECTO

Constituye el resultado adverso o potencial de la condición encontrada. Generalmente, representa la pérdida en términos monetarios originada por el incumplimiento en el logro de la meta. La identificación del efecto es un factor importante al auditor, por cuanto le permite persuadir a la gerencia acerca de la necesidad de adoptar una acción correctiva oportuna para alcanzar el criterio o la meta. Cuando sea posible, el auditor debe incluir en cada observación, su efecto cuantificado en dinero u otra unidad de medida. El efecto puede tener dos significados que guardan relación con los objetivos de la auditoría, los que se describen seguidamente:

Relación Efecto y Objetivos de la Auditoría

Cuando los objetivos de la auditoría incluyen la identificación de las consecuencias reales de una condición	El efecto mide las consecuencias
Cuando los objetivos de la auditoría comprenden la estimación del impacto provocado en los beneficiarios de la Unidad o Dependencia auditada.	El efecto mide el impacto en la población objetivo

Los efectos pueden tener las siguientes características:

- Uso antieconómico o ineficiente de los recursos humanos, materiales o financieros;
- Pérdida de ingresos potenciales;
- Transgresión de la normativa aplicable a la entidad;
- Gastos indebidos;
- Control deficiente de actividades o recursos
- Informes financieros inexactos o sin significación;
- otros.

Cuando el informe del auditor no incluye información sobre el efecto potencial de la observación, el usuario del Informe puede concluir de que la aparente falta de preocupación del auditor, determina que la observación no sea realmente importante. Si el efecto de la observación es insignificante, el auditor no debe incluir en el Informe la observación correspondiente.

### 8.2.5. CAUSA

Representa la razón básica (o las razones) por la cual ocurrió la condición, o también el motivo del incumplimiento del criterio o norma. La simple expresión en el informe de que el problema existe, porque alguien no cumplió apropiadamente con las normas, es insuficiente para convencer al usuario del informe. Su identificación requiere de la habilidad y el buen juicio del auditor y, es indispensable para el desarrollo de una recomendación constructiva que prevenga la recurrencia de la condición.

Puesto que pueden surgir problemas debido a una serie de factores, la recomendación será más persuasiva si el auditor puede demostrar y explicar con evidencia y razonamiento, la conexión entre los problemas y el factor o factores identificados como causa. En algunos casos, puede ser necesario que el auditor explique la forma en que aisló la causa o causas de otros factores posibles; esto no es un requisito para demostrar la existencia de una relación causal, sino una condición para que los argumentos planteados resulten razonables y convincentes.

Dentro de las causas posibles identificadas pueden detallarse las siguientes:

- Inadecuada segregación de funciones;
- Normas internas inadecuadas, inexistentes u obsoletas;
- Carencia de personal o de recursos financieros o materiales;
- Indicios de irregularidades;
- Insuficiente capacitación de personal clave;
- Falta de conocimiento de las normas;
- Negligencia o descuido en el desarrollo de tareas;
- Insuficiente supervisión del trabajo;
- Otros.

## 8.3 Evaluación de la importancia de las observaciones de auditoría.

Un aspecto a considerar es la evaluación sobre si la situación negativa detectada es un caso aislado o se observa con frecuencia. La importancia de una observación es evaluada, generalmente, por su efecto. Los efectos, sean actuales o potenciales en el futuro, en la medida de lo posible, deben exponerse en términos monetarios, físicos o en número de transacciones. Y si fuera posible en términos de impacto sobre la población objetivo.

El auditor, por ejemplo, debe identificar y explicar las razones por las cuales existe un desvío en el sistema de control interno. Cuando se tiene una idea clara respecto de porqué sucedió el problema, puede ser más fácil identificar la causa y prevenir su reiteración en el futuro. Es importante además, que en todos los casos exista una relación lógica entre la causa detectada y la recomendación que formule el auditor.

Algunos ejemplos de los atributos de una Observación:

### a. Ejemplo N° 1

Condición: La Oficina de Contrataciones ha adquirido bienes durante el período 200X, sin realizar una efectiva evaluación de ofertas de proveedores locales.

Criterio: La Oficina de Contrataciones tiene la responsabilidad de realizar el proceso de compra de bienes que requieren los sectores de línea de

la entidad, mediante la selección de proveedores representativos, a fin de obtener la cantidad requerida, al nivel razonable de calidad, al menor costo y en la oportunidad debida.

Causa: La entidad no dispone de un Reglamento de Adquisiciones que regule, entre otros aspectos, el proceso de compra de bienes aplicando criterios de eficiencia y economía en su ejecución.

Efecto: Se han efectuado adquisiciones de bienes de capital a precios mayores a los ofertados por otros proveedores, cuyas diferencias en precios se estiman en \$ 525.000.

#### **b. Ejemplo N° 2**

Condición: Se ha detectado en los meses de enero, junio y septiembre de 200X, errores en la aplicación de descuentos en las remuneraciones del personal de la entidad.

Criterio: Según las normas internas de la entidad, los especialistas que tienen bajo su responsabilidad el desarrollo de las actividades en el Área de Personal, deben reunir los conocimientos y experiencia acreditada para el cumplimiento de las funciones encomendadas.

Causa : El personal que reemplaza a los empleados que elaboran la planilla de remuneraciones cuando éstos salen de vacaciones, no tiene suficiente conocimiento ni experiencia en la aplicación de los procedimientos administrativos establecidos en el Área de Personal.

Efecto: Se efectuaron descuentos no justificados en las remuneraciones de los empleados por un monto de \$ 50.000.

### **8.4 Comunicación de las observaciones de auditoría.**

Durante el proceso de la auditoría, el auditor Supervisor debe comunicar oportunamente las observaciones al personal del Auditado involucrado en las mismas, a fin de que presenten sus aclaraciones o comentarios en forma documentada, para su evaluación y consideración en el informe correspondiente.

Tan pronto como sea elaborada una observación de auditoría, el auditor debe comunicar a los funcionarios de la entidad examinada, con el objeto de:

- Obtener sus puntos de vista respecto a las observaciones presentadas; y,
- Facilitar la oportuna adopción de acciones correctivas.

La discusión de las observaciones antes de elaborar el borrador del informe, debe dar como resultado documentos más completos y menos susceptibles de ser refutados por parte del Auditado.

Es importante comentar las posibles soluciones o mejoras que el auditor considera apropiadas, para conocer la opinión del personal involucrado en los procesos.

### 8.5 Terminación de la Fase de ejecución

La comunicación de las observaciones y la evaluación de las respuestas de la entidad significan que el auditor ha concluido la fase ejecución y que ha acumulado en sus papeles de trabajo toda la evidencia necesaria para sustentar el trabajo efectuado y el producto final a elaborar, el informe de auditoría.

Antes de retirarse de la entidad examinada o de culminar su trabajo, el auditor debe asegurarse que ha cumplido todos los aspectos procedimentales prescritos por la normas vigentes. Entre ellos, deberá prestar especial atención que los archivos de papeles de trabajo de la auditoría estén completos.

## 9 Desarrollo de observaciones de auditoría

Los papeles de trabajo son los documentos elaborados por el auditor en los que registra el trabajo realizado como consecuencia de los procedimientos aplicados y sirve de soporte al informe de auditoría. Constituyen la evidencia que fundamenta las, observaciones, conclusiones y recomendaciones de auditoría.

### 9.1 Características

Las Normas de Auditoría Interna Gubernamental de la SIGEN, contemplan la definición, propósitos, características, custodia, acceso, de los papeles de trabajo como evidencia documental de la tarea de auditoría.

Los papeles de trabajo que se utilizan durante el transcurso de una auditoría están constituidos fundamentalmente por:

- Resúmenes de auditoría
- Notas del auditor
- Extractos y copias de documentos

Los papeles de trabajo pueden estar contenidos en diversos formatos, tales como papel, cintas, discos, disquetes, películas u otros medios, debiéndose mantenerlos protegidos contra riesgos de destrucción o de accesos no deseados.

### 9.2 Normalización

La normalización y sistematización en el tratamiento de los papeles de trabajo, busca evitar tanto la reiteración de datos innecesarios cuanto la exposición de información confusa que dificulta su interpretación y resulta, por lo tanto, una fuente potencial de errores.

En la Resolución SGN 45/03 de Papeles de Trabajo, se han diseñado los diferentes modelos de formularios a utilizar en el desarrollo de la auditoría.

### 9.3 Criterios para elaborar papeles de trabajo

Algunos de los criterios que fundamentan la preparación de los papeles de trabajo son los siguientes:

- Deben incluir todos los datos necesarios y pertinentes.
- Deben contener un enunciado conciso del trabajo ejecutado y su conexión con los hallazgos, observaciones, conclusiones y recomendaciones.
- Deben ser concisos, claros y completos.
- Los cálculos deben ser exactos. Debe asegurarse que los datos usa-



dos y los cálculos matemáticos realizados sean correctos.

- Deben ser explícitos y contener y definir los símbolos, tildes o marcas que se utilicen.
- Deben estar inicialados por los auditores intervinientes.

#### 9.4 Papeles de Trabajo “Tipo”

Resúmenes de auditoría: Su propósito es extraer la esencia de la tarea realizada. Durante la auditoría se acumula una gran cantidad de papeles de trabajo que contienen una variedad de información de diversas formas, tales como copias de reglamentos, leyes, entrevistas y otros utilizados durante el transcurso de la auditoría. A pesar de su pertinencia resulta de escaso valor si no se encuentra analizada y organizada de manera lógica que permita su atribución al resultado de la auditoría.

Notas del Auditor: incluyen distintos tipos de evaluaciones, ideas o recordatorios. También se utilizarán como notas los exámenes particulares o desarrollos en que luego fundará su informe o sus observaciones. En este sentido cabe recalcar que las notas deben ser explicativas y completas, pero no deben repetir datos que estén contenidos en otros papeles de trabajo.

Extractos y copias de documentos: deberán incorporarse como papeles de trabajo aquellos documentos que sean pertinentes al trabajo realizado. En aquellos casos en que no resultará de utilidad la totalidad del documento será preferible incorporar un extracto o parte del mismo.

#### 9.5 Revisión y aprobación de papeles de trabajo

Para lograr la máxima utilidad, eficiencia y garantizar la calidad de la auditoría, es necesaria una revisión completa de los papeles de trabajo. El Supervisor responsable de la auditoría debe revisar los papeles de trabajo elaborados por los miembros del equipo y poner sus iniciales en cada uno, en señal de aprobación.

Al revisarlos, el Supervisor deberá determinar si la información resumida en ellos es suficiente, a su juicio, para cumplir con los objetivos del examen y llegar a conclusiones y opiniones bien fundadas. Su importancia se basa en la necesidad de cerciorarse de que el informe cuente con evidencia clara, demostrable y objetiva en respaldo de las labores de auditoría.

#### 9.6 Resolución Sigen 45/03 Anexo I

Normas de Auditoría Interna Gubernamental

II. Organización y realización del trabajo de Auditoría

11. Documentación de la tarea. Papeles de trabajo

Instructivo 1 – Organización y armado

##### 1. Introducción

Todo trabajo de auditoría debe ser documentado mediante la confección de papeles de trabajo. Los papeles de trabajo constituyen los elementos de prueba de la realización del trabajo de auditoría y de las decisiones tomadas y, en consecuencia, deben servir de base para la preparación del informe de auditoría y para la evaluación del desempeño del equipo de trabajo.

## 2. Características

Los papeles de trabajo deben contener información suficiente para permitir a un auditor experimentado sin conexión previa con el trabajo realizado, a partir de las evidencias reunidas, llegar a similares observaciones y conclusiones que el equipo de trabajo que los preparó.

La información debe ser suficiente, competente, relevante y útil para proporcionar una base sólida a las observaciones y recomendaciones del trabajo. Información suficiente quiere decir que es real, adecuada y convincente, de modo tal que una persona prudente e informada pueda llegar a las mismas conclusiones que el auditor. Información competente significa información confiable y la mejor que puede conseguirse con el uso apropiado de las técnicas de trabajo. Información relevante es la que sirve de soporte a las observaciones y recomendaciones y es coherente con los objetivos del trabajo. Información útil es aquella que ayuda a la organización a lograr sus metas. Forma parte de los papeles de trabajo toda la documentación elaborada para ejecutar y respaldar el trabajo de auditoría, independientemente del tipo de soporte en que se encuentre.

## 3. Consideraciones Generales

- Los papeles de trabajo deben ser elaborados previendo que no sea necesario recoger datos adicionales en oportunidad de redactar el informe.
- Los papeles de trabajo deben ser confeccionados en forma simultánea a la tarea realizada, evitando diferir el registro de la tarea realizada y de los eventuales hallazgos.
- No se deben elaborar papeles de trabajo transcribiendo información contenida en registros del organismo, sino mediante fotocopia de los mismos. Este principio no se aplicará cuando los datos a reproducir no sean significativos respecto del tamaño de los registros.
- Se debe evitar la transcripción de los papeles de trabajo a fin de presentarlos en forma más prolija, previendo que su elaboración debe realizarse de una sola vez.
- Los papeles de trabajo deben elaborarse de manera que sea posible su rápida comprensión por quienes efectuarán la supervisión de la tarea, sin hacer necesaria ninguna explicación adicional por el equipo de trabajo que los confeccionó.
- Deben permitir la verificación precisa y rápida de todos los procedimientos contenidos en el programa de trabajo se han cumplido.
- Los elementos de juicio obtenidos y las explicaciones, comentarios y observaciones deben encontrarse expuestos en forma clara pero concisa.
- Deben aclararse los registros de donde se obtuvieron cada uno de los datos incluidos en los papeles de trabajo, especificando el nombre de la persona que los proporcionó.

## 4. Propiedad

Los papeles de trabajo son propiedad de la entidad a la que pertenecen los auditores que los confeccionaron. En caso de trabajos en conjunto se prepararán juegos de papeles para cada entidad que intervenga en el trabajo.

## 5. Archivo

Los papeles de trabajo se deberán archivar conjuntamente con los informes que respaldan por el mismo período de tiempo que estos, el que no podrá ser inferior a diez (10) años.

## 6. Clasificación

Los papeles de trabajo se clasifican de la siguiente forma:

- Legajo Permanente.
- Legajos Corrientes.
- Legajo Principal.
- Legajos Auxiliares.

## 7. Legajo Permanente

El Legajo Permanente debe reunir toda la información de la entidad que por sus características resulte de utilidad para las tareas de control permanente y en la ejecución de los proyectos de auditoría específicos.

El legajo permanente estará integrado de la siguiente forma:

### 7.1. Carátula

En Formulario 7.1 se incluye el modelo de carátula para éste Legajo.

### 7.2. Contenido

**7.2.1.** Hoja resumen con la siguiente información. En Formulario 7.2.1a, se incluye el modelo del Resumen para éste Legajo.

Nombre exacto del Ente

Jurisdicción

Número del Servicio Administrativo Financiero

Domicilio real y legal

Número de la norma de creación y fecha de su publicación en el Boletín Oficial

Nómina de las autoridades y fecha, número y tipo de acto administrativo de su designación y cese, dirección y teléfono

Unidad de Auditoría Interna: datos del titular, dotación total, domicilio, dirección de correo electrónico y teléfonos

Dispersión geográfica: que incluirá la nómina de las delegaciones, filiales, oficinas, etc., del ente que se hallen distribuidos fuera de la sede central.

Formulario 7.2.1b

Tipo (delegación, oficina, filial, etc.),

Denominación o número,

Ubicación (provincia, localidad, dirección, código postal, teléfono, fax y correo electrónico),

Nombre y apellido y denominación del cargo del funcionario a cargo de la misma

**7.2.2.** Copia de la normativa de creación y de las sucesivas modificaciones, estatutos, objetivos del ente, misiones y funciones, estructura organizativa y sus posteriores modificaciones incluyendo la principal normativa regulatoria de la actividad. Esta información estará encabezada por un índice elaborado conforme al modelo adjunto en Formulario 7.2.2.

**7.2.3.** Detalle de las normas y procedimientos administrativos, operativos y de sistemas, y fecha y acto administrativo que los puso en vigencia. En este punto, se deberá confeccionar un índice que contenga la ubicación

de cada uno de éstos documentos conforme al modelo adjunto en Formulario 7.2.3, incluyendo copia en los casos que consideren relevantes.

**7.2.4.** Planes estratégicos, operativos y de acción

**7.2.5.** Evaluación y nivel de aceptación de los riesgos por parte de la conducción del Ente. En este punto se deberán obtener antecedentes sobre la evaluación de los riesgos efectuada por la conducción del ente y la metodología empleada para su determinación. Si esta información no se encontrare disponible, se deberá dejar constancia de tal situación.

**7.2.6.** Indicadores de gestión: se deberá obtener información sobre la determinación de los indicadores de gestión para los programas que administre el ente así como su metodología de confección. Si esta información no se encontrare disponible, se deberá dejar constancia de tal situación.

**7.2.7.** Resumen de personal de planta aprobada y ocupada, personal transitorio y contratado al inicio del ejercicio, régimen o regímenes salariales vigentes, conforme al modelo adjunto en Formulario 7.2.7. Para el caso del personal contratado, indicar niveles de los contratos y perfiles. En este aspecto se recomienda que se confeccione un resumen o bien se indique donde se puede obtener la información.

**7.2.8.** Presupuesto asignado según Ley de Presupuesto y distribución según Decisión Administrativa a nivel de inciso y programa. Preferentemente agregar una hoja resumen comparativa de hasta los últimos cinco presupuestos, que incluya lo oportunamente formulado y lo efectivamente asignado y el nivel de ejecución de los mismos, según modelo de Formulario 7.2.8

**7.2.9.** De corresponder, Estados Contables comparativos contenidos en la Cuenta de Inversión de los últimos cinco ejercicios.

**7.2.10.** Descripción de los principales programas en ejecución, indicando la fuente de financiamiento. Proyectos con financiamiento de Organismos Multilaterales de Crédito.

**7.2.11.** Principales proveedores y contratos indicando tipo, monto y concepto. Es recomendable ordenar estos conceptos según el porcentaje de significatividad obtenido sobre las partidas presupuestarias según sea el tipo de contrato, proveedor, fuente de financiamiento, etc. A los efectos de esta determinación, se considera significativo los porcentajes obtenidos superiores al 15% de los gastos operativos de la entidad.

**7.2.12.** Enumeración y descripción de los sistemas de registro tales como: presupuestarios, contables, patrimoniales, de ordenes de compra, etc. Estos registros son aquellos exigidos por las normas contables, presupuestarias y legales aplicables a los distintos entes, jurisdicciones y empresas que componen la Administración Pública Nacional, conforme al modelo adjunto en Formulario 7.2.12.

**7.2.13.** Copia de Resoluciones, Disposiciones, Actas, de las autoridades que sean relevantes en función de las decisiones adoptadas o que puedan tener efecto potencial sobre la marcha del ente. Se debe encabezar con un resumen de los actos administrativos conforme al modelo adjunto en Formulario 7.2.13.

**7.2.14.** Inventario y detalle de las escrituras de dominio de inmuebles así como también constancias del dominio sobre los automotores, barcos, aeronaves, etc., de propiedad del ente. Asimismo, en caso de bienes de significación se deberán incluir copias de tales documentos o un resumen de cada uno, con indicación del sitio en donde se los puede obtener.

**7.2.15.** Estructura organizativa de la UAI y antecedentes de su aprobación por el ente y por SIGEN y su publicación en el Boletín Oficial. Detalle de los integrantes de la UAI conforme al modelo adjunto en Formulario 7.2.15.

**7.2.16.** Informes UAI, SIGEN, AGN y recomendaciones SIGEN al ente.

**7.2.17.** Últimos tres (3) planeamientos de la Unidad de Auditoría Interna, incluyendo los antecedentes de elevación y aprobación y modificaciones.

**7.2.18.** Resumen de los informes y actas de las reuniones del Comité de Control.

**7.2.19.** Toda otra documentación no contenida en los puntos que anteceden y que se considere de interés a los fines del Legajo Permanente. También es requisito que la documentación aquí incluida, este referenciada a la fuente en donde fue obtenida.

### **7.3. Otros registros relacionados**

Además de los antecedentes de la entidad indicados en 7.2., se considerarán parte del Legajo Permanente, indicando en el mismo su ubicación, los siguientes registros:

El contenido del sistema de registro de hallazgos y recomendaciones (actualmente SISIO web)

El registro de expedientes por perjuicio fiscales en los que se haya intervenido

El registro de expedientes de deudas cancelables con Bonos de Consolidación en los que se haya intervenido

El registro de la correspondencia enviada a la entidad.

## **8. Legajos Corrientes**

Los Legajos Corrientes son aquellos que contienen todas las evidencias relacionadas con la ejecución del proyecto. Los documentos utilizados que se encontraren en el Legajo Permanente, sólo serán citados con la indicación de la sección donde se encuentran.

Los Legajos Corrientes deben respaldar el trabajo de auditoría realizado, su supervisión y documentar los hallazgos y recomendaciones efectuados en el informe de auditoría. Se conformarán de un legajo principal y, en caso de conveniencia, de tantos legajos auxiliares como sea necesario para una racional organización de la documentación. Debe tenerse en cuenta que los legajos auxiliares no son obligatorios, sino que se recomienda su apertura cuando el volumen de la documentación impida su inclusión en el Legajo Principal.

### **8.1. Legajo Principal**

El legajo principal estará conformado por toda aquella documentación propia de la ejecución de un proyecto de auditoría, con las consideraciones que más abajo se detallan:

#### **8.1.1. Carátula**

En la carátula se detallará el contenido del legajo y de los responsables de las tareas de auditoría. En Formulario 8.1.1 adjunto, se incluye el modelo de carátula.

#### **8.1.2. Contenido**

El archivo de los antecedentes del trabajo de auditoría en el Legajo Prin-

cial debe ser efectuado como se indica a continuación:

**8.1.2.1.** Índice del contenido de los distintos Legajos Auxiliares, según modelo adjunto en Formulario 8.1.2.1

**8.1.2.2.** Antecedentes del origen del proyecto de auditoría, tales como: Planificación anual, requerimiento de autoridad superior, SIGEN u otro organismos o entidades externas.

**8.1.2.3.** Análisis de riesgos residuales del o de los procedimientos, programas o áreas a auditar.

**8.1.2.4.** Relevamientos preliminares efectuados (sobre los sistemas de control interno, de información, operacionales, etc.), necesarios para efectuar la evaluación de los riesgos y la planificación del proyecto de auditoría.

**8.1.2.5.** Planificación del proyecto de auditoría, incluyendo identificación del objeto específico y alcance del trabajo.

**8.1.2.6.** Programas de trabajo específicos y detallados. Se deberá identificar para cada procedimiento utilizado la referenciación a los papeles de trabajo donde se verifique la ejecución de la tarea, y el responsable de su ejecución.

**8.1.2.7.** Evidencias de auditoría recolectadas durante la ejecución de las tareas de campo. La documentación de las evidencias de auditoría se efectuará según el tipo de evidencia:

- Físicas: las obtenidas mediante la inspección o visualización directa de activos tangibles, personas, actos o procesos, deberán documentarse mediante memorandos, fotografías, gráficos, mapas o muestras.
- Documentales: provienen de información contenida en registros, actuaciones, cartas, contratos, facturas, informes, expedientes, etc., deberán documentarse mediante copias de tales elementos, como mínimo de las partes pertinentes si los documentos fueran voluminosos, dejando constancia del origen y archivo de los documentos originales.
- Testimoniales: resultantes de la información obtenida de las personas que tienen conocimientos dentro y fuera de la entidad, comprendiendo las declaraciones recibidas en respuesta a las preguntas formuladas tales como encuestas, entrevistas, cartas de gerencia, etc., deberán documentarse mediante la confección de papeles de trabajo específicos representativos de estos procedimientos, con constancia del emisor de la información.
- Analíticas: son las resultantes de cálculos, comparaciones, estimaciones, estudios de índices y tendencias, así como la investigación de variaciones y de transacciones habituales, deberán documentarse mediante papeles de trabajo en donde quede demostrado la realización de estas pruebas.
- Informáticas: se incluye a las contenidas en soportes informáticos, ya sea copia de archivos, bases de datos, programas y aplicaciones, pruebas de la funcionalidad y seguridad del sistema, copia de los lotes de prueba y resultados de las mismas, copias de los manuales de sistemas, etc. Adjunto a los soportes se deberá incluir el listado de contenidos indicando en qué fecha fueron recibidos o generados los archivos, así como el sector o área que los entregó en su caso.

En este aspecto, deberá tenerse en cuenta que si las evidencias son voluminosas, será necesaria su segregación en tantos legajos auxiliares como

sea necesario. Las evidencias incluidas deberán referenciarse, conforme la metodología expuesta en el punto 9.2 en relación con los hallazgos que soportan.

**8.1.2.8.** Hallazgos y conclusiones obtenidas de la ejecución del proyecto. Cada hallazgo debe encontrarse referenciado con la o las evidencias que lo soportan. De igual forma las conclusiones se deberán referenciar con los hallazgos y/o evidencias en base a las cuales fueron formuladas.

**8.1.2.9.** Correspondencia y comunicaciones generadas con motivo de la ejecución del proyecto de auditoría.

**8.1.2.10.** Informes de Avance producidos durante la ejecución del proyecto.

**8.1.2.11** Copia de la nota de solicitud de opinión al auditado y opinión del mismo.

**8.1.2.12.** Copia de los Informes Ejecutivo y Analítico, en sus diferentes versiones y constancias de las modificaciones introducidas y su soporte documental. La última versión debe encontrarse referenciada con los puntos 8.1.2.8. (Hallazgos y conclusiones), 8.1.2.9. (Correspondencia) y 8.1.1.11. (Opinión del auditado)

**8.1.2.13.** Detalle del equipo de auditoría interviniente, con información de los gastos y horas insumidas en el proyecto, según modelo adjunto en Formulario 8.1.2.13

**8.1.2.14.** Sugerencias para futuros exámenes.

## **8.2. Legajos Auxiliares**

Los Legajos Auxiliares reúnen los papeles de trabajo elaborados durante la ejecución de las tareas de campo de la auditoría que, por su volumen, no pueden ser archivados en el Legajo Principal.

La cantidad de Legajos Auxiliares variará en función de la extensión y complejidad del proyecto que se ejecute. En Formulario 8.1.2.1 se incluye el modelo de índice de Legajos Auxiliares.

En la carátula de cada uno de los legajos auxiliares se detallará el contenido del legajo y de los responsables de las tareas de auditoría. En Formulario 8.2 se incluye el modelo de carátula para éste legajo.

## **9. Formalidades**

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

### **9.1. Identificación**

Todos los papeles de trabajo deben permitir la identificación de quién los elaboró, así como de quién supervisó el trabajo.

### **9.2. Codificación y referenciación**

Todos los papeles de trabajo deberán identificarse en forma unívoca a través de un sistema de codificación llevado en forma homogénea que, al mismo tiempo, permita el ordenamiento dentro de los legajos.

A efectos de mantener los papeles de trabajo ordenados lógicamente para facilitar su manejo, individualización y localización, se requiere que los mismos se codifiquen, empleando el método de numeración decimal.



Asimismo, se deberá utilizar un sistema de referencias que permita establecer adecuadamente las relaciones existentes entre datos relacionados, particularmente las relaciones entre evidencias, hallazgos y conclusiones. A tales efectos en Formulario 9.2. se desarrollan ejemplos de codificación y referenciación por bloque a aplicar.

### 9.3. Tildes

Son las constancias insertas en los papeles de trabajo, que demuestran el alcance dado a las labores de auditoría, como así también del cumplimiento dado a los distintos procedimientos del programa de trabajo. En Formulario 9.3 se desarrollan ejemplos de aplicación y tipos de tildes.

### 9.4. Formato

Los papeles de trabajo no estandarizados específicamente deberán elaborarse según los modelos expuestos en Formulario 9.4 adjunto y considerando además, las siguientes pautas:

#### 9.4.1. Encabezado

Denominación del ente a que se refiere la auditoría, en caso que no surgiera del documento.

Denominación del proyecto.

Título identificatorio sobre el tema que se analiza en el respectivo papel de trabajo.

Código de identificación empleado.

Para los papeles de trabajo obtenidos del ente auditado, indicar el área o persona que los proporcionó y, de corresponder, el registro en el que se encuentran incluidos.

#### 9.4.2. Cuerpo

Referenciación de los datos correspondientes con el resto de los papeles de trabajo.

#### 9.4.3. Pie

Fecha de confección del papel de trabajo.

Iniciales de quienes confeccionaron el papel de trabajo y de quien supervisó el trabajo.

Ver los modelos de Formularios adjuntos en ANEXO IV

## 10 Guía de procedimientos de la fase de ejecución: evaluación del control interno y de los resultados.

Puede variar conforme el objeto de auditoría

### 10.1. OBJETIVOS

- Aplicar los programas de trabajo a fin de relevar la información pertinente.
- Complimentar con el planeamiento de auditoría.
- Realizar el trabajo con el menor riesgo de auditoría.
- Recopilar las evidencias suficientes que sustenten las observaciones y conclusión del informe de auditoría
- Determinar las causas y efectos de los posibles desvíos en el logro de sus objetivos y metas.
- Determinar los resultados de la gestión del organismo, la eficacia y eficiencia con que opera y el costo de los bienes y servicios que produce o presta.

### 10.2. ACTIVIDADES

- Recopilar información específica con la aplicación de programas de trabajo, sobre el área o documentación objeto de estudio.
  - Elaborar papeles de trabajo que contengan las evidencias relativas a las observaciones que se incluyan en los informes.
  - Evaluar el cumplimiento de la normativa aplicable y vigente.
  - Comparar estado de situación evaluada con; a) el cumplimiento de los objetivos y metas planeados para la auditoría y b) con los requerimientos o necesidades definidos previamente. En caso de desvíos se identificará las causas y los efectos.
  - Proponer recomendaciones tendientes a mejorar la gestión del organismo y su sistema de control interno. Cabe destacar que las mismas deben ser razonablemente aplicables por el ente.

### 10.3. RESULTADOS

- Información sobre el objeto de auditoría.
- Elementos que permiten la evaluación del cumplimiento, los resultados y decisiones del ente.
- Información que permite la evaluación de la suficiencia del sistema de control interno y la efectividad del sistema de información.
- Propuestas de mejoras por medio de recomendaciones de las actividades observadas del objeto de auditoría
- Identificar las dependencias que deberán implantar acciones correctivas.

Fase de elaboración  
del informe

## 1 Metodología elaboración y presentación del informe

### 1.1 Definición del Informe Final

PEI Informe Final de Auditoría es el producto último del auditor, por medio del cual expone sus observaciones, conclusiones y recomendaciones por escrito y que es remitido a distintos funcionarios según corresponda. El mismo debe contener juicios fundamentados en las evidencias obtenidas a lo largo del examen con el objeto de brindar suficiente información acerca de los desvíos o deficiencias más importantes, así como recomendar mejoras en la conducción de las actividades y ejecución de las operaciones.

Este informe brinda una buena oportunidad para captar la atención de los niveles administrativos de la institución auditada y para mostrar los beneficios que le ofrece este tipo de examen. Cubre dos funciones básicas:

- Comunica los resultados de la evaluación del sistema de control interno, de la auditoría de gestión y del cumplimiento de la normativa vigente; y,
- Persuade a la Dirección del Organismo para adoptar determinadas acciones y, cuando es necesario llama su atención, respecto de algunos problemas que podrían afectar adversamente sus actividades y operaciones.

Los objetivos del informe para cada auditoría deben estar definidos apropiadamente en la fase de planeamiento y su estructura general debiera responder a criterios uniformes.

Debe emitirse un informe de auditoría “preliminar” para ser examinado con la Unidad o Dependencia auditada, antes de elevar el informe “final”. Durante el tratamiento del informe “preliminar”, el auditado tiene la posibilidad de efectuar descargos a las observaciones formuladas, los que serán incluidos en el informe “final” en la medida que se los considere técnicamente pertinentes.

### 1.2 Características del Informe Final de Auditoría de Gestión

Es necesario tener en cuenta determinadas características en el momento de elaborar los informes, con el objeto de mantener un suficiente nivel de calidad. Por lo tanto, se recomienda considerar las siguientes características:

- Importancia del contenido
- Completo y suficiente
- Utilidad
- Oportunidad
- Objetividad
- Equidad
- Calidad convincente
- Claridad y simplicidad
- Concisión
- Tono constructivo

#### 1.2.1. Importancia del contenido

Los asuntos de los que trata el informe escrito deben tener suficiente importancia para justificar su inclusión y la atención de los funcionarios a los que va dirigido. Deben evitarse los temas de una importancia relativa menor.

### 1.2.2. Completo y suficiente

El informe debe dar cuenta de todos los aspectos comprendidos y resultantes de la labor de auditoría, brindando la información necesaria para la adecuada interpretación de los temas tratados.

Si bien el informe debe ser conciso, contendrá los antecedentes suficientes sobre los objetivos y alcance del trabajo, la descripción de las observaciones, recomendaciones, la opinión del auditado y la conclusión u opinión del auditor, teniendo en cuenta una perspectiva adecuada.

El auditor debe partir del supuesto que el lector no tiene conocimiento de la materia analizada; por lo tanto, el informe explicará suficientemente los hechos o circunstancias, y expondrá sus recomendaciones y conclusiones con claridad.

### 1.2.3. Utilidad

Su propósito es generar una acción constructiva, ayudar al auditado y a la organización y conducir a la obtención de mejoras que resulten necesarias.

### 1.2.4. Oportunidad

Debe emitirse sin retraso, a fin de permitir una rápida acción correctiva. La oportunidad siempre es importante y más aún cuando el informe se refiere a temas tales como malversación de recursos, transacciones ilegales, acciones de responsabilidad y otras fallas en la protección del interés público.

### 1.2.5. Objetividad

La objetividad se obtiene brindando información real y libre de distorsión. Las observaciones, recomendaciones y conclusiones deben expresarse de forma imparcial.

Las observaciones y conclusiones del informe deben estar sustentadas por evidencia válida y suficiente, que conste en los papeles de trabajo. Se deben preparar informes que reflejen la realidad de la mejor manera posible, sin inducir a error, y enfatizan sólo aquello que necesita atención.

Cuando el auditor tiene evidencias que su informe contiene un error, debe evaluar la necesidad de emitir un informe rectificativo, para su distribución entre todos aquellos que recibieron el informe anterior.

### 1.2.6. Equidad

El requisito de equidad se refiere a la necesidad de ser justos e imparciales en las manifestaciones del informe, de manera que los destinatarios estén razonablemente seguros que el mismo es digno de crédito.

Si en algunos de los trabajos no es posible llegar a efectuar toda la labor necesaria para verificar la corrección de la información brindada, se debe señalar la fuente que la originó e incluir la salvedad necesaria.

### 1.2.7. Calidad convincente

Las observaciones se presentarán de manera convincente, y las recomendaciones y conclusiones deberán inferirse lógicamente de los hechos presentados.

Los datos contenidos en el informe deben ser suficientes para convencer a los lectores de la importancia de las observaciones, la conveniencia de

aceptar las recomendaciones y la razonabilidad de las conclusiones. El auditor debe estar preparado para dar pruebas concretas de todas y cada una de las manifestaciones contenidas en su informe.

#### **1.2.8. Claridad y simplicidad**

Los informes deben ser redactados de manera clara y con un ordenamiento lógico. Estas características se relacionan directamente con la eficacia de la comunicación.

Se debe partir del supuesto que los lectores no tienen conocimientos técnicos sobre la materia. Cuando se usan giros y siglas no familiares, se los debe definir claramente.

Debe evitarse el lenguaje excesivamente técnico y brindar información de apoyo para la comprensión de los temas complejos. Se debe limitar la repetición de conceptos y descripciones, en la medida que ello contribuya a la comprensión.

#### **1.2.9. Concisión**

Los informes completos y concisos cuentan con una probabilidad más elevada de captar la atención y generar acciones eficaces.

Los informes concisos van a los hechos y evitan detalles innecesarios que desalienten o confundan al lector.

Solamente cuando sea conveniente para la ampliación y comprensión de la información incluida en el cuerpo del informe, se incorporarán como anexos información complementaria, gráficos u otras herramientas que se consideren apropiadas.

#### **1.2.10. Tono constructivo**

El tono del informe debe buscar una reacción de aceptación a las recomendaciones y conclusiones; por ende, debe ser de tipo constructivo.

Las observaciones se presentarán con un lenguaje que no genere una posición defensiva u oposición. Aunque a menudo una observación significa un apartamiento a una práctica deseable, debe hacerse su mención procurando poner énfasis en los beneficios de las mejoras.

Debe evitarse adjetivar y/o acentuar en demasía las deficiencias y presentarlas en una justa perspectiva que las señale sin exagerar (excepto casos de notorias y costosas irregularidades), a fin de canalizar e impulsar las correcciones.

Asimismo, se deberán mencionar, cuando sea el caso, los logros más destacados observados en la entidad y las fortalezas de aquellas áreas o situaciones que así lo demuestren.

### **1.3 Redacción y revisión del Informe**

Durante el transcurso de la auditoría, el supervisor revisará el trabajo de los auditores y se asegurará que los papeles de trabajo reúnan evidencias suficientes y competentes, que avalen las observaciones, conclusiones y recomendaciones, incluidas en el informe. Por lo tanto, será responsabilidad del supervisor que el informe revele todos los aspectos de interés, que contribuyan al objetivo fundamental de la auditoría.

El auditor encargado (supervisor) confeccionará el Informe de Auditoría con los miembros del equipo que intervinieron en la ejecución de la auditoría.

- Revisión por el Supervisor responsable. El Supervisor, para elaborar el informe, revisará los papeles de trabajo que respaldan las observaciones, comentará y discutirá con el equipo auditor encargado del examen las situaciones que surjan como consecuencia de su revisión, la cual se extiende a todos los aspectos relacionados con la documentación que respalda los juicios emitidos.
- El Supervisor incluirá en el informe todos los aspectos de interés que contribuyan al objetivo fundamental de la auditoría.
- Otro nivel de revisión
- Controlará que el planeamiento, la ejecución y los papeles de trabajo se hayan ejecutado y confeccionado de acuerdo con lo establecido por las norma de auditoría Interna Gubernamental y las reglas del arte.
- Controlará que las observaciones formuladas cuenten con el suficiente y pertinente respaldo documental.
- Controlará la pertinencia y factibilidad de implantación de las recomendaciones efectuadas.
- Controlará la calidad técnica del informe.

Las situaciones que surjan, como consecuencia de las revisiones realizadas, serán discutidas entre las partes. Esto no sólo se limita a la redacción del informe, sino que abarca todos los aspectos relacionados con la documentación, que respalda los juicios emitidos por el auditor.

#### 1.4 Comunicación previa del informe preliminar de auditoría a la unidad o dependencia auditada.

El informe preliminar por escrito constituirá la forma establecida por el equipo de auditoría, para comunicar los resultados de la auditoría practicada a los funcionarios responsables del auditado. (dicho informe no incluye la conclusión general)

Esto permite:

- Poner en conocimiento de la autoridad superior de la unidad o dependencia auditada los resultados de cada examen, previo a su remisión formal.
- Reducir el riesgo de interpretación errónea de los resultados.
- Dar la oportunidad al Organismo auditado a emitir sus descargos respecto a las observaciones incluidos en el "informe preliminar". Estos descargos serán menores en la medida que se hayan mantenido reuniones informativas con las Autoridades del auditado durante el transcurso de la ejecución de la auditoría
- Facilitar las acciones de seguimiento, para establecer si la entidad ha adoptado las correspondientes acciones correctivas, especialmente las referidas a auditorías anteriores.

#### 1.5 Evaluación e incorporación de los comentarios del organismo

En el informe definitivo, al final de cada observación, el auditor incluirá brevemente los descargos, comentarios y aclaraciones que presente el Organismo auditado, como así también la opinión del auditor después de evaluarlas.

En el caso que los descargos de la entidad y la evidencia adoptada se consideren válidos, el auditor deberá modificar su informe. Por el contrario, cuando el auditor opine que no lo son, éste deberá exponer en el informe definitivo, las razones que motivan su no aceptación.



## 1.6 Estructura y contenido del Informe

### 1.6.1. CARÁTULA

### 1.6.2. TABLA DE CONTENIDO O ÍNDICE

A efectos de facilitar la lectura del informe y la ubicación de los temas que pudieran ser de interés al lector, deberán incluirse:

- Identificación o numeración del informe ( en caso de corresponder)
- La denominación de la Jurisdicción u Organismo o dependencia/ sector del organismo
- Título del informe
- Los principales títulos y subtítulos del informe con referenciación del número de página correspondiente.

### 1.6.3. INFORME EJECUTIVO

#### 1.6.3.1. Jurisdicción u Organismo y Título

Permite identificar a qué Jurisdicción u organismo se refiere el informe y el tema tratado.

#### 1.6.3.2. Síntesis - Conclusión

Este informe contendrá una exposición clara, breve y concreta del objeto de auditoría, alcance de la tarea desarrollada, las observaciones más relevantes, las recomendaciones, la opinión global del sector auditado y las conclusiones generales a que se haya arribado al cabo de las labores de auditoría.

#### 1.6.3.3. Lugar y fecha, firma y sello

La indicación de la fecha permitirá, junto con el título, identificar el informe en caso de ser necesario citarlo en otros documentos. Asimismo, la fecha de culminación de la emisión del informe definitivo es aconsejable que no debe distar un plazo mayor de un (1) mes desde la correspondiente a la conclusión de las tareas.

La firma deja constancia de la responsabilidad profesional del emisor, debiendo inicialarse todas las páginas que componen el informe.

1 El tiempo estimado corresponde al circuito completo que debe recorrer el proyecto de informe desde su inicio hasta su remisión final al destinatario.

### 1.6.4. INFORME ANALÍTICO

Ente auditado y Título

Al igual que en el informe ejecutivo, permite identificar a qué Jurisdicción u organismo se refiere el informe y el tema tratado.

#### 1.6.4.1. Objeto de la Auditoría

Describe la finalidad de la auditoría indicando su objetivo, generalmente descripto a través de una acción: verificar, determinar, evaluar, etc.

#### 1.6.4.2. Alcance

Indica el alcance dado a la auditoría, detallando las limitaciones que hubiera podido tener y evaluando, de ser factible, sus implicancias en el resultado de las tareas.

Deberá consignarse el criterio aplicado en la conformación de la muestra de auditoría seleccionada y la proporción que representa sobre el univer-

so. De utilizarse el muestreo estadístico se precisará el grado de riesgo que surge de la muestra elegida.

Que el examen se realizó de acuerdo con las Normas de Auditoría Interna Gubernamental, aprobadas por Resolución N° 152/02 SGN.

El período auditado, cuando correspondiere.

Los circuitos o procesos auditados, cuando correspondiere.

Los criterios de evaluación empleados para la revisión del sistema de control interno en general y para cada uno de los procesos auditados.

#### **1.6.4.3. Limitaciones al Alcance**

En caso que el alcance de las tareas definidas en el planeamiento o en la ejecución de la auditoría se haya visto limitado por cualquier factor, se deberá dejar constancia de este hecho, indicando los detalles que correspondan. Asimismo, se deberá informar las consecuencias que puede generar esta restricción en la labor de auditoría (procedimientos y pruebas que no pudieron realizarse y, de ser el caso, la imposibilidad que ello genera en la emisión de conclusiones).

De esta forma se limita la responsabilidad con respecto a aquellas circunstancias que no han podido ser sometidas a análisis.

Como regla general se tratará de evitar la mayor cantidad de limitaciones posibles, para ello se recomienda;

- Insistencia en los requerimientos de información al auditado.
- Que los equipos de auditoría cuenten con expertos en todas las materias que serán sometidas a revisión.
- En muchos casos se confunden limitaciones con observaciones, en estos casos se recomienda observar antes que limitar el alcance de la auditoría.

#### **1.6.4.4. Tarea realizada**

Se deben indicar siempre los procedimientos y programas de auditoría aplicados y el período comprendido entre el inicio y finalización de las tareas de auditoría.

#### **1.6.4.5. Marco de referencia**

Permite poner en conocimiento al lector sobre el objeto de la evaluación o sobre la institución sujeta a auditoría. De esta manera facilita la comprensión de las consideraciones expuestas en el informe.

#### **1.6.4.6. Circuito, tema o aspectos auditados**

Títulos que permiten dividir al informe en secciones en las que se incluirán los hallazgos, recomendaciones y opinión del sector auditado referidos a cada uno de los aspectos evaluados. Permite un mejor ordenamiento de la exposición de los temas tratados.

En algunos casos, de ser necesario, se podrá incluir una conclusión particular.

#### **1.6.4.7. Observaciones**

Se refiere al resultado de comparar un criterio o “deber ser” con una situación, control o circunstancia real a que es aplicable dicho criterio.

Su redacción debe ser lo suficientemente descriptiva a efectos que resulte autosuficiente para su comprensión, evitando realizar excesivas referen-

cias a otros informes, normas, etc. Asimismo, debe evitarse la utilización de apreciaciones subjetivas.

Debe surgir claro cuál es el problema que se detectó y cuál es su relevancia.

Debe indicarse cuáles son las causales que originan los desvíos (hallazgos) detectados.

Se debe intentar cuantificar siempre la incidencia de los desvíos detectados. Es de utilidad para una mejor comprensión y atrayente lectura, el empleo de gráficos o esquemas, con preferencia a un cuadro con muchas cifras o a engorrosas descripciones de circuitos o sistemas.

Finalizada la descripción de todas las observaciones de un circuito, proceso o sector (Ejemplos: compras y contrataciones, concesiones y permisos de uso, personal, gestión del área, etc.) el auditor deberá calificar, en función de las causas y los efectos, la relevancia de las mismas. Los criterios de calificación de las observaciones según su significatividad, definidos en el sistema SISIO, son: impacto alto, impacto medio e impacto bajo.

Entre las observaciones más comunes, pueden citarse;

- Carencia de estructuras orgánicas, manuales de misiones y funciones, manuales de procedimientos, etc.
- Falta de planificación estratégica y táctica de las actividades.
- Falta de definición de objetivos y de formulación presupuestaria.
- Falta de definición de metas.
- Carencia de comunicación clara de las políticas institucionales del auditado (planes de personal, de capacitación, de expansión, etc.)
- Falta de efectividad en el logro de objetivos y metas.
- Presencia de operaciones ineficientes.
- Evidencias sobre recursos desperdiciados.
- Incumplimiento de leyes, reglamentos o políticas internas.

#### **1.6.4.8. Recomendaciones**

Toda observación detectada (o conjunto de ellas) debe tener la recomendación genérica o específica de la acción correctiva a tomar por el organismo.

La recomendación debe ser previamente consultada con el sector auditado para poder evaluar la razonable aplicabilidad de la sugerencia a emitir.

No es obligación del auditado adoptar nuestra recomendación, sí la de adoptar una acción correctiva que regularice en todo o en parte el hallazgo señalado.

Se debe tener en cuenta en las recomendaciones a emitir el principio rector del control interno de "Economía del Control", que se sintetiza con la expresión: el Costo del Control no debe superar su Beneficio.

#### **1.6.4.9. Opinión del sector auditado**

Todo informe previo a su elevación debe requerir la opinión del responsable del sector auditado sobre la procedencia de los hallazgos detectados.

La opinión del auditado puede ser específica por cada punto o bien global por conjuntos de hallazgos.

La opinión del auditado resulta útil solicitarla y obtenerla mediante una entrevista personal en la cual se comentan hallazgos y se reciben opinio-

nes, que se vuelcan en los papeles de trabajo de la auditoría.

Las conclusiones de la entrevista pueden formalizarse, de ser necesario, mediante una firma o inicial del responsable del sector auditado en nuestros papeles de trabajo confeccionados como resultado de la misma.

Si el auditor requiere contestar por escrito, señalar la urgencia de su opinión que debería ser entre 24 y 48 horas y no más de 5 días en casos excepcionales, para que no le reste oportunidad a la emisión del informe.

Si el auditado no emitiera en el plazo prefijado su opinión, en este apartado del informe se dejará constancia de ello y de las acciones realizadas para lograrlo.

Durante la entrevista para conseguir la opinión del auditado resulta el momento más adecuado para exponer nuestras sugerencias para regularizar los desvíos detectados y evaluar la aplicabilidad de las mismas

#### **1.6.4.10. Conclusión**

A modo de cierre del informe, permite al emisor exponer el resultado global de la labor de auditoría emergente de la relación de los hallazgos detectados, sus efectos y las recomendaciones sugeridas.

Debe estar respaldada en las evidencias obtenidas en el examen y fundamentada en situaciones objetivas y reales, evitando la utilización de apreciaciones subjetivas.

#### **1.6.4.11. Lugar, fecha, firma y sello**

Al finalizar la sección Conclusión, se cierra el informe con la fecha, lugar y firma del emisor. Dicha fecha debe coincidir con la que cierra el informe ejecutivo.

#### **1.6.4.12. Anexos**

En caso de estimarse útil, pueden contener el respaldo de los hallazgos detectados.

No deben incluir los papeles de trabajo o programas de auditoría aplicados, salvo excepciones que lo justifiquen.

Pueden incluirse en los anexos los originales o copias de las actas confeccionadas durante la auditoría (de arqueos, de recuentos, etc.) como toda otra documentación de importancia para la finalidad del informe (el formulario del pliego de licitación, convenios auditados, contratos, etc.).

Si el auditado emitiera su opinión por escrito, puede dicha nota, formar parte del anexo y sólo expresarse una síntesis de su opinión, indicando que la versión completa obra en un anexo del informe.

### **1.7 Formas de impresión y acciones previas a la remisión del Informe Definitivo**

Los informes definitivos y los ejecutivos se imprimirán en hoja tamaño A4, en párrafos con interlineado simple, con tipo de letra "Arial" y tamaño 12. Los márgenes superior, inferior, derecho e izquierdo serán de 3 cm y las hojas deben ser numeradas en el centro de la parte inferior.

En todos los casos deberán contar con índice o tabla de contenido, incluida a continuación de la carátula.

## 1.8 Remisión del Informe Definitivo

Cumplidas todas las tareas de control de calidad y administrativas en cuanto a resguardo informático e información del sistema SISIO, el informe se remitirá, conforme al procedimiento que cada uai/sindicatura cuente, a los destinatarios por medio de notas de práctica haciendo mención al número de informe remitido.

Una copia impresa de cada informe debe guardarse correlativamente en el archivo "INFORMES EMITIDOS AÑO 200X".

## 2 Guía de procedimientos de la fase de elaboración del informe

### 2.1 Objetivos

- Exponer las observaciones, conclusiones y recomendaciones por escrito
- Examinar con la dependencia auditada las observaciones elaboradas, con el fin de producir los descargos o corregir errores de la evaluación.
- Redactar y revisar el informe
- Recomendar la implantación de mejoras en el sistema de control interno del ente.

### 2.2 Actividades

- Recopilar toda la información relevada y organizarla conforme la norma específica
- Detectar los asuntos a incluir en el informe de auditoría
- Elaborar y redactar las observaciones de auditoría
- Formular recomendaciones tendientes a mejorar el ambiente de control interno, el sistema de información para la toma de decisiones y la gestión del organismo. Cabe destacar que las mismas deben ser razonablemente implantables por el ente
- Completar la estructura de informe con los datos correspondientes
- Discutir el contenido del informe con el equipo de auditoría
- Revisar las afirmaciones contenidas en el informe con los papeles de trabajo
- Poner a consideración del auditado el informe preliminar
- Corregir en el caso que corresponda e incorporar la opinión del auditado
- Proceder a la aprobación del informe

### 2.3 Resultados

- Información sobre la capacidad de gestión del organismo auditado (sistema de control y sistema de información).
- Evaluación del cumplimiento de los resultados del auditado.
- Conocimiento del resultado de la gestión administrativa, la eficacia con que opera y el costo -eficiencia- de los programas o proyectos evaluados.
- Identificación de presuntos indicios de irregularidades y responsabilidades si las hubiere.
- Identificar los responsables que deberán implantar las acciones correctivas.

Fase de seguimiento  
de las observaciones  
y recomendaciones

## 1 Procedimiento de seguimiento de observaciones y recomendaciones

### 1.1 Introducción

El auditor debe vigilar el cumplimiento de las instrucciones impartidas por las autoridades superiores de cada jurisdicción o entidad y demás sectores involucrados, dirigidas a solucionar las falencias expuestas como observaciones en los informes de auditoría.

Si bien el auditor no es el responsable de tomar las acciones para mejorar los controles y/o superar los incumplimientos normativos, su actuación debe propender a la modificación de conductas y al apoyo de la mejora de la gestión. Esto debe verificarse a través del seguimiento efectivo que lleve a cabo, de las falencias expuestas en los informes anteriormente emitidos.

El seguimiento periódico le permitirá al auditor asegurarse respecto de la adopción de medidas adecuadas con relación a los hechos verificados, y si resultan fuente de información para la realización de nuevas auditorías. Al vigilar el cumplimiento de las medidas correctivas, se podrá evaluar no sólo lo acertado del asesoramiento, sino también si los resultados obtenidos de tales soluciones se corresponden con las expectativas.

Dicho seguimiento sobre el estado de corrección de las observaciones se realizará mediante constatación de la implantación de medidas adecuadas a través de una nueva auditoría o sobre la base de un examen especial. También se podrá recurrir a solicitar información a los sectores a cargo de tomar las acciones y realizar pruebas selectivas de verificación de las mismas, conforme a la envergadura de los temas de que se trate.

La autoridad superior de la jurisdicción o entidad auditada debe estar informada del estado de corrección de las observaciones. Si se diera el caso de que aquélla no aceptara, bajo su responsabilidad, la validez de las recomendaciones del auditor y decidiera no ordenar la implantación de las soluciones o medidas correctivas que aconseja el mismo en su informe, se debe procurar obtener el fundamento documentado de tal decisión. En esa circunstancia, se deberá evaluar la inclusión del cuestionamiento u objeción, es decir, el señalamiento de no haberse corregido las observaciones identificadas, en un nuevo informe de auditoría.

### 1.2 Aspectos a considerar en el seguimiento

El objetivo de toda auditoría, es lograr que las observaciones sean subsanadas y que las recomendaciones incluidas en el informe sean implantadas. Esto dará como resultado mejoras en los niveles de eficacia, eficiencia y economía en la gestión del auditado y un fortalecimiento de su sistema de control interno.

Con el propósito de evaluar en forma continua, metódica y detallada, se incorporarán en el Planeamiento Anual de Actividades de la UAI y jurisdicción/Comisión Fiscalizadora, proyectos que permitan el seguimiento del levantamiento de las observaciones relevadas e implantación de las recomendaciones formuladas.

Por otra parte debe programar el tiempo necesario para mantener actualizado el sistema de seguimiento de informes y Observaciones generado



por el SISIO WEB conforme la “Guía de procedimientos para las actividades a desarrollar a través del Sistema de Seguimiento de Informes y Observaciones (SISIO WEB)” aprobada como Anexo I de la Resolución N° 15/2006 SGN en el caso de las UAI y Resolución N° 16/2006 SGN en el caso de las jurisdicciones y comisiones fiscalizadoras.

### 1.3 Objetivos del seguimiento de las medidas correctivas

Los objetivos del seguimiento son:

- a.** Verificar el grado de cumplimiento de las acciones correctivas sobre las recomendaciones u observaciones.
- b.** Evaluar el impacto de la recomendación implantada en la remediación de la observación que le dio origen.
- c.** Promover la actividad de control a efectos de lograr una alta eficacia de la auditoría.
- d.** Retroalimentar el proceso continuo del control interno de la entidad.
- e.** Constatar la efectividad de las decisiones adoptadas por la autoridad de la entidad para corregir los problemas señalados por el auditor.

### 1.4 Elaborar el planeamiento de la tarea de seguimiento

El planeamiento para la ejecución del seguimiento de las observaciones y recomendaciones deberá contemplar e indicar, lo siguiente:

- a.** El momento para efectuar el seguimiento y el período de tiempo que ha tenido el ente auditado para aplicar dichas acciones.
- b.** Objetivos y alcance del seguimiento. (debe priorizarse la verificación de implantación de aquellas recomendaciones que, a juicio del auditor, mayor impacto positivo produciría en el sistema de control interno y/o en el grado de eficiencia en la gestión del auditado)
- c.** Metodología general de revisión que será aplicada.
- d.** Criterios que se aplicaron para efectuar la evaluación.
- e.** Tiempo necesario para llevar a cabo la tarea.
- f.** Variables e indicadores de gestión que deben ser tomados en cuenta, para corroborar la mejora en la gestión de la Entidad como consecuencia de aquellas recomendaciones implantadas, en el caso que estén definidos.

### 1.5 Ejecución de la tarea de seguimiento de las observaciones y recomendaciones -etapas -

#### 1.5.1. CONTROL DE IMPLANTACIÓN DE LAS RECOMENDACIONES

- a.** Verificar, si los responsables directos han tomado conocimiento de las observaciones y recomendaciones efectuadas en los informes de auditoría.
- b.** Si así fuera se comprobará, que se hubieren adoptado las correspondientes medidas correctivas. Caso contrario requerirá a los responsables directos el o los motivos por los cuales no se han implantado.

#### 1.5.2. VERIFICACIÓN

De acuerdo al resultado de la etapa anterior se ejecutarán las actividades necesarias para verificar el levantamiento de las observaciones y la implantación de las recomendaciones efectuadas y se evaluará la efectividad que la misma produjo en la remediación de la observación oportunamente efectuada.

Cabe destacar que la verificación debiera hacerse sobre el 100% de las recomendaciones efectuadas en los informes de auditoría anteriores, no obstante, si esto demandara mucho tiempo en el campo se priorizarán aquellas recomendaciones que mayor beneficio produzcan al control interno y a la gestión del auditado.

Una vez finalizada la ejecución del seguimiento, se deberá estar en condiciones de informar sobre:

- El grado de cumplimiento de las acciones correctivas.
- Los logros más importantes obtenidos con las medidas adoptadas.
- Las recomendaciones que no hayan sido implantadas, detallando por cada una de ellas;
  - Las causas que aduce el Auditado como justificación de la falta de implantación. En caso que la recomendación estuviera parcialmente implantada, se hará una lista de las acciones pendientes y se explicarán los motivos por los que no fueron cumplidas.
  - El impacto conjunto que ocasiona la falta de su implementación.
  - Un detalle del “plan de acción” que deberá ejecutar el Organismo auditado para regularizar la situación relevada.

## 2 Guía de la Fase de seguimiento de observaciones y recomendaciones

### 2.1 Objetivos

- Vigilar el cumplimiento de las instrucciones impartidas por las autoridades superiores de cada jurisdicción o entidad y demás sectores involucrados, dirigidas a solucionar las falencias expuestas como observaciones en los informes de auditoría
- Contribuir al planeamiento de futuras auditorías.
- Planificar el seguimiento, para verificar el grado de cumplimiento del plan de acción correctiva, respecto a las observaciones formuladas y las recomendaciones efectuadas.
- Contribuir a mejorar el ambiente de control del ente auditado.

### 2.2 Actividades

- Planificar las tareas de seguimiento de los informes, observaciones y las recomendaciones.
- Ejecutar el seguimiento del levantamiento de las observaciones e implementación de las recomendaciones.
- Reunirse con la máxima autoridad de la Entidad para consensuar el estado de situación relevado respecto a la implementación de las recomendaciones.
- Actualizar el archivo de papeles de trabajo del informe correspondiente y el sistema de seguimiento de informes y observaciones SISIO WEB.

### 2.3 Resultados de la tarea

- Conocer las acciones correctivas emprendidas por el auditado, para mejorar el grado de cumplimiento de sus objetivos y metas.
- Mantener actualizado el archivo y sistema de seguimiento de informes y observaciones SISIO WEB.

## Bibliografía

## Bibliografía

El presente Manual de Control Interno Gubernamental se encuentra sustentado en el trabajo realizado por el Dr. Luis CORTE a quien agradecemos su dedicación y esfuerzo, y en la bibliografía consultada que se detalla a continuación:

ACEVEDO Diofante, "Sistema de indicadores de gestión", Ministerio de transporte y comunicaciones, Venezuela, 1996.

AMAT Joan: "El control de gestión, una perspectiva de Dirección", Ediciones Gestión 2000, 1993

ASOCIACIÓN VENEZOLANA DE PRESUPUESTO PÚBLICO: "Aspectos conceptuales y metodológicos del presupuesto público", 1995

AUDITORIA GENERAL DE LA NACION: "Control y gestión", número 5, Argentina 1995.

AUDITORIA GENERAL DE LA NACIÓN: "Herramientas para control de gestión", número 7, Argentina 1995.

AUDITORIA GENERAL DE LA NACIÓN: "Normas de Auditoría Externa", Argentina, 1996.

AUDITORÍA GENERAL DE LA NACIÓN: "Participación y contribución de los Entes fiscalizadores en los procesos de modernización del Estado", Argentina 1997.

AUDITORÍA GENERAL DE LA NACIÓN: "Manual de auditoría de gestión del sector público nacional", documento técnico N° 8, Ed. AGN, 1996.

AUDITORIA GENERAL DE LA NACIÓN: "Manual de procedimientos para auditoría de gestión en Empresas públicas", Argentina 1996.

AUDITORIA GENERAL DE LA NACIÓN: " El control externo en el cumplimiento de las metas físicas del presupuesto Nacional", Argentina 2000. Posición Institucional en la reunión anual de ASAP 2000, Córdoba.

AUDITORIA GENERAL DE CANADÁ: "Value for money", Canadá 1998.

AUDITORÍA GENERAL DE CANADA: "Manual de auditoria de efectividad", Canadá 1997.

AUDITORIA GENERAL DE CANADA: " Técnicas y prácticas en auditorías de gestión", Canada, 1999.

AUSTIN, L. A., CHEEK L.M. : "El presupuesto en base cero", Ediciones Deusto S.A., 1994.

BANCO MUNDIAL – BID: "Diseño y aplicación del marco lógico", Washington, 1997.

BARCELAY, Michael: "Atravesando la burocracia, una nueva perspectiva de la Administración Pública", Fondo de Cultura Económica, Méjico, 1998

BRACELLI Orlando: "El presupuesto como herramienta de gestión", 1996.

CARVALLO Gustavo: "Curso de auditoría operacional práctica", Instituto Latinoamericano de Ciencias Fiscalizadoras, 1984.

CITAF – OEA: "Lecturas sobre administración financiera del sector público" – volumen I, Argentina 1999.

CITAF – OEA: "Lecturas sobre administración financiera del sector público" – volumen II, Argentina 1999.

CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA DE PERÚ: "Manual de Auditoría Gubernamental", Perú, 1992.

CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA DE PERÚ: "Normas de auditoría operacional", Perú 1995.

CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA: " \_Manual de auditoría de la cuenta de Inversión", Colombia, 1994.

CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA DE PANAMÁ: "Auditoría en cápsulas", Panamá, 1997.

CONTRALORIA GENERAL DE COSTA RICA: " Sistema de control interno: su evaluación frente a procesos de modernización del Estado". Seminario OLACEF, Costa Rica 1994.

CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA DE VENEZUELA: " Normas generales de auditoría del Estado", Venezuela 1997.

DE LA CRUZ, Rafael: "Ruta a la eficiencia", Editorial IECSA, 1997.

DE SOUSA, Franco: " El control de la administración pública en Portugal", revista OLACEF, 1994.

DRUKER, Peter: "La gerencia de empresas", Editorial Sudamericana, 1994.

DRUKER, Peter: "Los desafíos de la administración en el siglo XXI", Editorial Sudamericana, 1999.

ESCORCHE, Víctor: "Calidad y productividad", Editorial FIM, 1992.

FIEL: "La programación de la inversión pública en la argentina", Editorial Fundación de Investigaciones Económicas Latinoamericanas.

GOMÉZ, Luis: "Mejoramiento continuo de calidad y productividad", Editorial Gestión 2000, 1995.

GONZALEZ MALAXECHEVARIA Angel: "Fundamentos de Administración, financiamiento y control de gestión en el financiamiento internacional". Simposio Banco Mundial, 1995

HENTSCHEL, Hartmut: "Encuestas y opinión pública – aspectos metodológicos –" Editorial Ediven, 2002.

HOCHMAN Elena: "Técnicas de investigación documental", Editorial Trillas, México, 1995.

ILACIF: "Manual de auditoría de la Contraloría General de los Estados Unidos de América", Washington 1981.

INSTITUTO DE INVESTIGACIONES SUPERIORES DE ADMINISTRACION: "Visión sistémica del control de gestión", 1996.

INSTITUTO DE INVESTIGACIONES SUPERIORES DE ADMINISTRACION: "Planificación estratégica", 1996.

INSTITUTO DE INVESTIGACIONES SUPERIORES DE ADMINISTRACION: "Gestión de calidad en las organizaciones", 1996.

INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (IGEA): "Manual de auditoría operativa", España 1996.

INTOSAI: "Conclusiones del XII congreso internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INCOSAI), Sydney, Australia, 1986.

JIMÉNEZ, Manuel A.: "Administración por calidad". Compañía editorial Continental, 1992.

JOHANSSON Henry: "Reingeniería de procesos de negocios". Editorial Limusa, 1994.

KAPLAN Robert, NORTON David: "El Cuadro de mando integral – The balanced scorecard –", segunda edición, Ed. Gestión 2000, 2001.

KOZAK, Eduardo y otros: "Evaluación de desempeño de empresas públicas", Ed. Instituto Torcuato Di Tella, 1992.

KUROSAWA Kasukiyo: "Medición y análisis de la productividad en la empresa", Editorial Yrgoy, 1993.

LAGOVEN : "Guía de autoestudio de la calidad total", 1992

LOPEZ C Jordi: "El control de gestión en la administración local". Ediciones Gestión 2000, 1998.

LOSADA i MARRODÁN, Carlos: "¿De burócratas a gerentes?", Ed. Banco Interamericano de Desarrollo, Washington 1999.

LLACH, Juan J: "Educación para todos", Editorial IERA, 2000.

MENDELHALL, Williams: "Estadística para administradores", Grupo Editorial Iberoamérica, 1992

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y OBRAS Y SERVICIOS PÚBLICOS: "Programa de Reforma de la administración financiera gubernamental", Secretaría de Hacienda, Argentina, 1992.

MOORE Mark H.: "Gestión estratégica y creación de valor en el sector público", editorial Paidós, 1995.

MUÑOZ MACHADO, Andrés: "La gestión de la calidad total, en la administración pública", Ed. Díaz de Santos, Madrid 1999.

MUSGRAVE, Richard, MUSGRAVE Peggy: "Hacienda Pública – teórica y aplicada". Ed. Mc Graw Hill, quinta edición, 1996.

OFFICE OF THE AUDITOR GENERAL OF CANADA: "Manual de auditoría operativa", Canadá 1990 – 1994

OFICINA DE LA CONTRALORÍA DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA: "Normas de auditoría gubernamental". 1988 – 1994

OFICINA NACIONAL DE AUDITORÍA DE CUBA: "Guía metodológica para la realización de auditorías de gestión", 1996.

OLIAS de LIMA Blanca y otros: "La nueva gestión pública", Prentice hall, Madrid 2001.

RODRIGUEZ Francisco: "Indicadores de productividad y calidad en la Empresa", FIM productividad, 1993.

ROSANDER Ramón: "Calidad de servicio", Editorial Díaz Santos, 1998

SANCHEZ Pedro: "Gestión financiera". Ed. FIM Productividad, 1992.

SECRETARIA DE CONTRALORÍA Y DESARROLLO ADMINISTRATIVO: "Auditoría al desempeño", Ed. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México 1999.

SENGE Peter: "La quinta disciplina". Ediciones Juan Granca, España, 1995.

SERNA G. Humberto: "Auditoría del servicio – como medir y satisfacer las necesidades de los clientes –", Editores RAM, 1996

SINDICATURA GENERAL DE LA NACION (SIGEN): "La evaluación del control interno a través del enfoque COSO", Argentina, 1999.

SINDICATURA GENERAL DE LA NACION (SIGEN): "Normas generales de control interno", Argentina, 1998.



SINDICATURA GENERAL DE LA NACION (SIGEN): "Normas generales de auditoría interna", Argentina, 2002.

SINDICATURA GENERAL DE LA NACION (SIGEN): "Ley 24.156 de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional" – compilación del marco reglamentario , Argentina, 1997

SINDICATURA GENERAL DE LA NACION (SIGEN): "Pautas de control interno – sistemas computarizados y tecnologías de información" Argentina, 2001

SILVA Enrique: "El control público". Ed. Contraloría de Venezuela, 1980.

SILVA O. West: "La Auditoría integral en Méjico – un caso práctico", Editorial de OLACEF, 1994.

VINITZKY Guillermo M: "Gestión y éxito", Ediciones Machi, 1993.

XXII CONFERENCIA INTERAMERICANA DE CONTABILIDAD: "El cambio de la profesión contable para el siglo XXI – un desafío", 1997.

## Anexo I

### Glosario de términos

## Glosario de términos básicos de la auditoría gubernamental

### • Auditoría Financiera

La auditoría de estados financieros tiene por objetivo determinar si los estados financieros del ente auditado presentan razonablemente su situación financiera, los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, de cuyo resultado se emite el correspondiente dictamen.

### • Auditoría de gestión

Tiene por objeto el examen sistemático de los comportamientos sustantivos relacionados con la economía, eficacia y eficiencia de las operaciones en el conjunto de una organización, o en una función, programa, proceso o segmento de la actividad pública

### • Comentarios de la entidad

Los descargos de los funcionarios de la entidad auditada a los hallazgos u observaciones de auditoría, que según las circunstancias, deben formar parte del informe. Tales respuestas proveen una perspectiva adicional e importante al usuario del Informe, al igual que una indicación de si alguna acción correctiva ha sido iniciada por el Ente.

### • Control de Calidad

El conjunto de políticas, procedimientos y recursos especializados, que garantizan que las auditorías se realizan de acuerdo con los objetivos, políticas, normas y procedimientos de auditoría gubernamental

### • Control Interno

Es un conjunto de políticas y procedimientos que a través de un proceso continuo realizado por todos los niveles de la entidad, proporciona una seguridad razonable, respecto al logro de los siguientes objetivos:

- promover la efectividad, eficiencia y economía en las operaciones y, la calidad en los servicios;
- proteger y conservar los recursos públicos contra cualquier pérdida, despilfarro, uso indebido, irregularidad o acto ilegal;
- cumplir las leyes, reglamentos y otras normas gubernamentales; y,
- elaborar información financiera válida y confiable, presentada con oportunidad.

### • Código de Ética

Constituye un grupo de reglas heterónomas, es decir, son obligatorias en función del vínculo jurídico que

las une; sin embargo, este conjunto de normas sólo son guías mínimas de orientación, puesto que el deber concreto en situaciones particulares que afronta cada auditor gubernamental, reside en los principios generales de los propios códigos y en los principios de la ética inscritos al interior del hombre.

### • Examen especial

Comprende la revisión y análisis de una parte de las operaciones o transacciones, efectuadas con posterioridad a su ejecución, con el objeto de verificar el cumplimiento de los dispositivos legales y reglamentarios aplicables y elaborar el correspondiente informe que incluya conclusiones, observaciones y recomendaciones. El Examen Especial puede incluir una combinación de objetivos financieros y operativos o, restringirse a sólo uno de ellos, dentro de una área limitada o asunto específico de las operaciones.

### • Entrenamiento Técnico

Está constituido por la capacitación permanente de los recursos humanos, en la metodología, procedimientos y técnicas de auditoría, y el desarrollo de habilidades y destrezas necesarias para asegurar la calidad del trabajo de auditoría.

### • Estructura de Control Interno

Es el conjunto de planes, métodos, procedimientos y otras medidas, incluyendo la actitud de la dirección de una entidad, para ofrecer seguridad razonable respecto a que están lográndose los objetivos del control interno.

### • Principio

Un principio es definido como una verdad fundamental, una doctrina o ley básica. En el campo de la auditoría gubernamental se considera que los principios son verdades fundamentales.

### • Postulados

Son hipótesis básicas, premisas coherentes, principios lógicos y requisitos que contribuyen al desarrollo de las normas de auditoría y, sirven de soporte a las opiniones de los auditores en sus informes, especialmente, en casos en que no existan normas específicas aplicables.

## Glosario de términos

### Auditoría de Gestión

- **Actividad.**

Es la categoría programática cuya producción es intermedia. Son procesos o grupos de procesos que tienen definido el como, donde y cuando hacerlo. Define responsabilidades de ejecución con asignación de recursos específicos y resultados presupuestados.

- **Actividades de control gerencial**

Se refieren a las acciones que realiza la gerencia para garantizar que las funciones se realicen con eficacia, eficiencia y economía. Constituyen el medio más idóneo para asegurar el logro de objetivos de la entidad.

- **Área crítica.**

Actividades que inciden de manera directa y determinante en los procesos sustantivos de la organización, actividad, sector o unidad o que el riesgo a que se expone hace peligrar la consecución de los objetivos. Es condición su control para mantener la calidad de la auditoría de gestión.

- **Capacidad instalada**

Infraestructura, sistemas y personal fijo, con que cuenta una organización para la ejecución de sus procesos.

- **Capacidad productiva**

La capacidad que tiene una Organización para transformar con eficiencia los recursos públicos en los bienes y servicios que requiere el ciudadano o usuario. Cabe destacar que la prestación o producción resulta de una encomienda normativa vigente.

- **Cliente**

Son sujetos internos o externos a la organización destinatarios de los bienes o servicios producidos, tanto intermedios como finales.

- **Condición**

Corresponde a la descripción objetiva e imparcial de la situación o deficiencia encontrada en los documentos, procesos u operaciones analizadas.

- **Control.**

Actividad dirigida a verificar el cumplimiento de los planes, programas, políticas, normas y procedimientos, detectar desvíos e identificar posibles acciones correctivas.

- **Control de calidad**

Conjunto de métodos y procedimientos implementados dentro de la Unidad de Auditoría Interna u otra

entidad auditora para obtener la seguridad razonable que la auditoría llevada a cabo y el informe correspondiente cumplen con las Normas de Auditoría Gubernamental.

- **Entorno**

Ambiente o comunidad a la que va dirigido el bien generado o el servicio prestado por la organización.

- **Escenarios**

Descripción general de futuras situaciones, basadas en factores externos determinantes, previamente identificados y convenidos. Los escenarios permiten determinar la estrategia mas ventajosa, tomando en consideración las oportunidades, los riesgos y la incertidumbre implícita.

- **Estructura de control interno**

Es el conjunto de planes, métodos, procedimientos y otras medidas, incluyendo la actitud de la dirección de una entidad, para ofrecer seguridad razonable respecto a que están lográndose los objetivos planificados por el Organismo auditado.

- **Estructura organizacional**

Proporciona el marco dentro del cual se planean, ejecutan, controlan y supervisan sus actividades, a fin de lograr los objetivos u metas establecidos.

- **Gestión**

Las actividades, tareas y acciones expresadas o consolidadas en programas, proyectos u operaciones, a cargo de una organización o agrupación sectorial de éstas, dirigida a la producción de bienes o servicios para satisfacer propósitos, metas u objetivos previamente determinados.

- **Insumo**

Conjunto de recursos humanos, económicos, tecnológicos, materiales y de información, que debe disponer o requerir la organización para realizar el proceso productivo.

- **Metas.**

Resumen cuantitativo, específico y cronológico de las acciones y actividades a realizar para el cumplimiento de los objetivos planteados por la organización.

- **Misión.**

El objeto principal para que fue creada la Organización.

- **Monitoreo**

Representa al proceso que evalúa la calidad del control interno en el tiempo y permite al sistema reaccionar en forma dinámica, cambiando cuando las circunstancias así lo requieran. Se orienta a la identificación de controles débiles, insuficientes o innecesarios y, promueve su reforzamiento. El monitoreo se lleva a cabo de tres formas: (a) durante la realización de actividades diarias en los distintos niveles de la entidad; (b) de manera separada por personal que no es el responsable directo de la ejecución de las actividades, incluidas las de control; y, (c) mediante la combinación de ambas modalidades.

- **Pautas**

Instrucciones de nivel técnico y operativo que buscan facilitar las tareas.

- **Planificación del Ente auditado.**

Establecimiento de las actividades y de las etapas, considerando el marco normativo del Ente, las misiones y funciones delegadas, el tiempo y los recursos disponibles, orientados al alcance de las metas y objetivos de la organización.

- **Políticas**

Decisiones de alto nivel que buscan unificar conductas y orientar procesos hacia el logro de un estándar objetivo.

- **Políticas de administración de recursos humanos**

Se relacionan con la selección, contratación, orientación, capacitación, evaluación, asesoría, promoción y remuneración del personal de la entidad.

- **Proceso**

Serie de pasos, actividades o tareas secuenciales y lógicas que en combinación con el personal, la infraestructura y la tecnología permite a la organización, agregar valor a los insumos y transformarlos en el producto o en el servicio deseado.

- **Procesos sustantivos.**

Procesos principales y primordiales que le permiten a la Organización la consecución de sus metas y objetivos.

- **Producto final**

Servicio prestado o bien generado a través de la transformación de insumos con agregado de valor destinado al usuario final (comunidad).

- **Producto intermedio.**

Servicio prestado o bien generado a través de la transformación de insumos y agregado de valor necesario

para la producción o prestación de bienes y servicios finales. Es un insumo en la cadena de producción del Organismo.

- **Programa**

Agrupación de centros de gestión productiva a los cuales se les asignan recursos físicos y financieros en función de la producción de bienes y servicios finales. En el Programa se agrupan actividades tareas y/o proyectos que tienen naturaleza, características, funciones y objetivos comunes, y resultan consistentes con la formulación de políticas por finalidad y función.

- **Proveedor**

Sujetos externos o internos a la organización, unidad o dependencia, que suministran los insumos requeridos para ejecutar un proceso.

- **Proyecto**

Actividades específicas y conjunto de actividades complementarias que tienen un propósito común – objetivos -. Se planifica en conjunto y cuentan con un centro único de gestión productiva.

- **Sistema**

Cualquier conjunto cohesionado de elementos que están dinámicamente relacionados para lograr un propósito determinado.

- **Unidad objeto de análisis**

Organización, programa, actividad o proyecto que es objeto de estudio análisis o auditoría.

- **Usuario**

Sujeto o persona a quien va dirigido el bien producido o el servicio prestado por la organización.

- **Valor agregado**

Contribución que cada tarea o actividad adiciona al bien o servicio intermedio o final que produce o presta la organización. El valor que agrega todo el proceso productivo se denomina “valor agregado total” y su análisis se realiza a través del estudio de la “cadena de valor”.

- **Variable.**

Representación cuantitativa o cualitativa de una característica, la que asumirá distintos valores que dependerán del momento de su observación. La variable se expresa con una unidad de medida apropiada a la característica que se estudia o analiza.

## Anexo II

Cuestionario de  
evaluación del  
sistema de control  
interno

## Cuestionario de evaluación del sistema de control interno

### Introducción

Este cuestionario ha sido dividido en cinco secciones correspondientes a cada uno de los componentes del sistema de control interno, según el enfoque las “Normas de Auditoría Interna Gubernamental”. En este sentido es de señalar que hay preguntas que se repiten en distintos componentes, pero se han mantenido intencionalmente a efectos de una mejor exposición de los aspectos que han de considerarse para formar la opinión del auditor sobre la materia que trata el componente.

Corresponde destacar que estos cuestionarios son sólo un punto de partida que no pretende comprender la totalidad de aspectos a considerar en la evaluación. Por cuanto, puede y debe ser modificada, complementada y corregida de acuerdo a las circunstancias, contexto, condiciones en que se desarrolle la auditoría y fundamentalmente por el criterio del auditor.

### Ambiente de Control

El primero de los cuestionarios corresponde al ambiente de control, acorde con la definición de primer componente del sistema de control interno bajo el enfoque adoptado. Tal como podrá observarse existen una serie de factores claves que se reiteran a lo largo de todos los aspectos tratados y que deben considerarse en la evaluación. Estos son:

- Que el procedimiento exista,
- Que haya sido apropiadamente notificado,
- Que sea conocido
- Que sea adecuadamente comprendido
- Que exista evidencia que se aplica.



AMBIENTE DE CONTROL				
CONCEPTO	Si	No	N/A	OBSERV.
<b>1. INTEGRIDAD Y VALORES ÉTICOS</b>				
¿Se han establecido en forma documentada los principios de Integridad y Valores Éticos de la organización, p.e a través de un Código de Conducta, que determinen la política de la misma respecto de asuntos críticos donde pueden verificarse conflictos de intereses?				
¿Incluyen esos documentos reglas claras sobre recepción de dádivas o pagos inapropiados, usos adecuado de los recursos disponibles, conflictos de intereses?				
¿Han sido notificados formalmente a todos los integrantes de la organización y se ha verificado su comprensión?				
¿Conoce el personal de la organización y sus funcionarios el Código de Ética de los funcionarios públicos?				
¿Se pone en conocimiento de 3ros. ajenos a la organización pero en contacto con la misma, p.e. proveedores y usuarios, tales reglas?				
¿Se asignan periódicamente los premios y castigos a que da lugar su acatamiento o no?				
¿Se dan a conocer?				
¿Las exigencias de resultados son realistas y alcanzables?				
¿Los reconocimientos y promociones son exclusivamente por logros y desempeño?				
<b>2. COMPETENCIA PROFESIONAL</b>				
¿Se han definido los puestos necesarios para llevar adelante los objetivos esperados?				
¿Esa definición incluye todas las tareas que debe desarrollar el empleado y los requerimientos de supervisión necesarios?				
<b>¿Se han definido las competencias/capacidades necesarias y perfiles requeridos?</b>				
¿Existe evidencia de que dichos requerimientos se respetan?				
¿Se da cumplimiento a los procedimientos previstos para el reclutamiento del personal: esto es, en cuanto al proceso de selección del mismo y de comprobación de las habilidades/capacidades (requerimiento de títulos, certificados de empleo/servicios, documentaciones				

AMBIENTE DE CONTROL				
CONCEPTO	Si	No	N/A	OBSERV.
varias) y entrevistas?				
¿Existe en la entidad un Plan de Carrera donde se contemple cada uno de los puestos previstos en la organización?				
¿Existe un Plan de Capacitación de la organización que favorezca el mantenimiento y mejora de la competencia para cada uno de los puestos?				
¿Se realiza una evaluación periódica del desempeño que identifique las necesidades organizacionales y personales de mayor capacitación?				
¿Se comunica a cada uno de los interesados?				
<b>3. Atmósfera de confianza mutua</b>				
¿Se fomenta en la entidad una actitud de confianza entre los empleados y entre ellos y los niveles directivos?				
¿Se contrarrestan las actitudes divisionistas entre las distintas áreas de la organización?				
<b>4. Filosofía y estilo de la dirección</b>				
¿Se manifiesta el interés de la dirección de la entidad con el sistema de control interno a través de reuniones, conferencias internas, cursos y otros medios que permita percibir a toda la organización el compromiso de la alta dirección con el sistema de control interno?				
¿Se observa en la dirección superior de la entidad una actitud adecuada frente a los riesgos a asumir?				
¿Existe una orientación hacia la administración por resultados?				
¿Existe una alta rotación de personal en funciones claves? El término rotación de personal está referido aquí a pérdidas o despidos de personal clave para la organización.				
¿Se aplican políticas activas para la retención del personal clave?				
¿Se observa una actitud positiva hacia las funciones de rendición de cuentas?				
Se utiliza el presupuesto como herramienta de control?				
¿Si existen áreas descentralizadas, el personal de las oficinas descentralizadas funciona integradamente con una fuerte coordinación que impide la duplicación de tareas? Mostrar evidencias que existen procedimientos acordes con la descentralización.				
¿Se observa una actitud responsable ante la generación de información, tanto contable/financiera como de gestión?				
¿Las registraciones patrimoniales y presupuestarias están				

AMBIENTE DE CONTROL				
CONCEPTO	Si	No	N/A	OBSERV.
integradas? Si no es así se concilian regularmente?				
<b>5. Misión, Objetivos y Políticas</b>				
¿Tiene la organización un Plan de Organización (Estratégico)?				
¿Incluye ese Plan la Visión, Misión, Principios o valores de la organización, objetivos, fortalezas, debilidades, amenazas y oportunidades y definición de procesos o actividades críticas?				
¿Es consistente con la Misión y función definida en el instrumento de creación de la organización?				
¿Está adecuadamente difundido a través de toda la organización?				
<b>6. ORGANIGRAMA</b>				
<b>CUENTA LA ENTIDAD CON UNA ESTRUCTURA ORGANIZATIVA QUE</b>				
<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ manifieste claramente las relaciones jerárquico-funcionales de la organización,</li> <li>➤ exponga las unidades ejecutoras de cada programa/proyecto,</li> <li>➤ permita el flujo de información entre las áreas,</li> <li>➤ prevea el nivel de descentralización consistente con la apertura dentro del presupuesto nacional o norma de excepción (aclarar cuál)</li> </ul>				
¿Está difundido a toda la organización?				
¿La estructura prevista es adecuada al tamaño y naturaleza de las operaciones vigentes al momento de la evaluación?				
<b>7. Asignación de autoridad y responsabilidad</b>				
¿Hay una clara definición de responsabilidades y las mismas son adecuadamente conocidas por los responsables en cargos críticos?				
¿La asignación de responsabilidad está en relación directa con el nivel de decisiones (asignación de autoridad) y de remuneraciones de cada uno de los integrantes de la organización?				
¿Aquellos que detentan responsabilidad deben rendir cuentas apropiadamente por tal asignación, sea a través de un superior o de otras instancias?				
¿Están adecuadamente delimitadas las áreas de competencia dentro de la organización?				
¿Son estas asignaciones, competencias y responsabilidades por rendir cuentas comunicadas a cada integrante de la organización?				
¿Existe evidencia que demuestre su conocimiento?				



AMBIENTE DE CONTROL				
CONCEPTO	SI	NO	N/A	OBSERV.
¿Son los cargos más altos de la organización cubiertos por personal con la competencia, capacidad, integridad y experiencia profesional?				
<b>8. Políticas y prácticas de personal</b>				
¿Existen procedimientos claros para la selección, promoción, capacitación, evaluación, compensación y sanción de personal?				
¿Son los mismos adecuadamente conocidos por todo el personal?				
¿Los procesos de selección de personal están basados exclusivamente en capacidad y desempeño?				
¿Los procesos de promoción de personal están basados exclusivamente en capacidad y desempeño?				
¿Se desarrollan pruebas tendientes a verificar las capacidades esgrimidas en los CV?				
¿Se consideran a estos efectos la integridad y el apego a valores éticos?				
¿Se verifican los antecedentes judiciales de los postulantes, previo a su ingreso?				
¿Son conocidos por todos los integrantes de la organización los criterios de promoción, ascensos o incremento de las remuneraciones?				
¿Se evalúan periódicamente las necesidades para mantener actualizada la estructura?				
¿Es adecuada la carga de trabajo, en especial para los niveles directivos?				
¿Se observa mucho personal realizando trabajos fuera del horario de trabajo?				
¿Existen planes de capacitación que contemplen la orientación de nuevos empleados y la actualización de los demás?				
¿Existe un grupo de alto nivel que revea periódicamente los procesos y actividades de los programas y proyectos con el objeto de mantenerlos actualizados y corregir eventuales malas prácticas?				

## Apreciación del Riesgo

La estructura de análisis de esta sección responde a una serie de factores claves que responden a las siguientes reglas:

- Que los objetivos hayan sido apropiadamente definidos,
- Que los mismos sean consistentes con los objetivos institucionales,
- Que hayan sido oportuna y debidamente comunicados,
- Que se hayan detectado y analizado adecuadamente los riesgos, y
- Que se los haya clasificado de acuerdo a su relevancia y probabilidad de ocurrencia.

<b>EVALUACIÓN DE RIESGOS</b>				
<b>CONCEPTO</b>	<b>Si</b>	<b>No</b>	<b>N/A</b>	<b>Observ.</b>
¿Los problemas o necesidades que la entidad tiende a resolver han sido claramente identificados?				
¿Se ha determinado a quiénes afectan dichas necesidades (beneficiarios de las acciones)?				
¿Están cuantificadas las necesidades que se pretende satisfacer con la implementación del/los Programa/s?				
¿Las experiencias adquiridas en situaciones anteriores han sido tomadas en cuenta?				
¿La entidad auditada ha establecido objetivos definiendo todos los estratos necesarios, esto es desde la misión de la misma hasta los objetivos operativos o actividades y la estrategia para alcanzarlos?				
¿Existe un plan de acción/estrategia anual?				
¿Los objetivos a lograr han sido consistentemente definidos, tanto entre ellos como con la normativa que creó la entidad?				
¿Los objetivos son adecuadamente comunicados a todos los niveles necesarios?				
¿Las estrategias definidas se condicen con los objetivos?				
¿Los objetivos operativos/actividades definidos están adecuadamente relacionados con los objetivos generales de la entidad?				
¿Se han identificado y descrito los resultados que cada programa o área debe generar?				
¿Existe un cronograma de cumplimiento de metas físicas? (cantidades de productos distribuidos en el tiempo)				
¿Hay definición de recursos necesarios? ¿Condice con el presupuesto vigente?				
¿Están todas las principales actividades orientadas al logro y consecución de los objetivos de la organización y comprendidas en el plan estratégico diseñado?				
¿Se hallan definidos los recursos necesarios para alcanzar las metas establecidas?				
¿Se ha previsto una descripción de cuándo y cómo los beneficiarios utilizarán los bienes y servicios generados por cada programa?				

<b>EVALUACIÓN DE RIESGOS</b>				
<b>CONCEPTO</b>	<b>Si</b>	<b>No</b>	<b>N/A</b>	<b>Observ.</b>
<b>Identificación de riesgos</b>				
¿Tiene la entidad un análisis de riesgo considerando los objetivos de la organización y las fuentes de probables riesgos (internos y externos)?				
¿Se definieron los mecanismos para la identificación de riesgos internos? Funcionan adecuadamente?				
¿Se hace una revisión periódicamente de los mismos para anticipar el accionar ante los acontecimientos que pueden influir en la obtención de resultados?				
Se asigna probabilidad de ocurrencia a los diferentes riesgos detectados?				
Los mecanismos utilizados para identificar riesgos incluyen los siguientes factores: ➤ Futuros recortes de presupuesto, ➤ Cambios en los procedimientos utilizados, ➤ Problemas con el sistema de información ➤ La excesiva centralización o descentralización de operaciones, ➤ Falta de competencia del personal y sus requerimientos de capacitación, ➤ Cambios en la responsabilidades de los altos niveles ➤ Posibilidades de retiros masivos de personal clave/directivo, ➤ Falta de financiamiento.				
¿Se considera la experiencia de lo acontecido en ejercicios pasados?				
¿En particular se analizan la falla en los controles que puede haber provocado en el pasado la pérdida de recursos, errores en la información, o incumplimientos legales o normativos?				
¿La identificación de riesgos toma en consideración las observaciones de auditoría?				
Existen mecanismos adecuados para identificar riesgos externos, tales como: Avances tecnológicos, Necesidades o requerimientos del Rectorado, Modificaciones en la legislación o normativa, Cambios institucionales, Alteraciones en la relación con los mayores proveedores,				
¿Están identificados, finalmente, aquellos riesgos que la alta dirección entiende que no pueden o no resulta conveniente cubrir (riesgo residual)?				
<b>Detección del cambio</b>				



<b>EVALUACIÓN DE RIESGOS</b>				
<b><u>CONCEPTO</u></b>	<b>Si</b>	<b>No</b>	<b>N/A</b>	<b>Observ.</b>
¿Están todas las áreas instruidas para transmitir a la alta dirección ante cualquier variación que se produzca en lo institucional, operativo, tecnológico, normativo, presupuestario o regulatorio que pueda afectar el cumplimiento de los objetivos de la entidad/programa o del área?				
¿Se han identificado aquellos cambios que pueden afectar más significativamente el cumplimiento de lo objetivos de la organización? ¿Se los ha ranqueado por probabilidad de ocurrencia?				
Se ha considerado especialmente: ¿El riesgo para la organización que puede producir la incorporación masiva de personal de alta dirección? P.e. con un cambio institucional, El cambio de un software informático, Drásticas reducciones presupuestarias, Incorporación de nueva tecnología informática, La descentralización de operaciones a una nueva región, p.e. a una nueva sede ?				

## Actividades de control

Las actividades de control es el tercer componente de evaluación y son los procedimientos, técnicas, prácticas y mecanismos que permiten a la dirección superior y nivel medio jerárquico de la estructura mitigar los riesgos identificados durante el proceso de evaluación de los mismos y cuyo análisis se considerara en el punto anterior.

Las mismas se desarrollan en todos los niveles de la organización y son inherentes a cada una de las funciones. Incluyen una amplia gama de actividades, tales como aprobaciones, autorizaciones, verificaciones, reconciliaciones, revisiones de desempeño, actividades tendientes a garantizar la seguridad, generación de archivos y documentación.

En la evaluación del sistema de control interno no sólo debe considerarse si fueron establecidas las actividades relevantes para los riesgos identificados, sino también si las mismas son aplicadas con los resultados esperados.

Atento la variedad de actividades de control que pueden emplearse, las aquí incorporadas lo son a título indicativo. Son desarrolladas al sólo efecto de ilustrar la variedad de controles típicos que deben utilizarse en cualquier organización y que el auditor debe tomar en consideración para su evaluación. Cabe remarcar que es sólo un punto de partida, hallándose sujetas a mejoras e incorporación de aquellos aspectos no contemplados en ellas.

ACTIVIDADES DE CONTROL				
Concepto	Si	No	N/A	Observ.
¿Se han definido procedimientos de control para cada uno de los riesgos significativos identificados?				
¿Los mismos son aplicados apropiadamente?				
¿Son adecuadamente comprendidos, no sólo en cuanto a la actividad en sí sino en esencia, por todo el personal?				
¿Se evalúan periódicamente para asegurarse que aún están operando adecuadamente al fin que les diera origen?				
¿Se realiza un control de la ejecución/desempeño contra lo presupuestado y con lo acontecido en ejercicios anteriores?				
¿Se realiza tal comparación a nivel de cada una de las áreas? ¿Se involucra en tales evaluaciones a los niveles medios?				
¿Se preparan los informes necesarios para tal control?				
¿Separación de tareas y responsabilidades				
¿Algún individuo tiene el control absoluto sobre todos los aspectos claves de una operación/transacción?				
¿La autorización, aprobación, procesamiento y registración, pagos o recepción de fondos, revisión y supervisión, custodia y manipuleo de fondos, valores o bienes de las operaciones/transacciones están asignadas a diferentes personas?				
¿La asignación de tareas se ha realizado de manera que se asegure sistemáticamente el chequeo/verificación?				
En aquellos lugares donde es posible, se impide que el manejo de dinero, valores negociables u otros activos de alta realización sean manejados por una sola persona?				
Las conciliaciones bancarias las realiza personal ajeno al manejo de dinero y cuentas bancarias?				
¿Existe conciencia en la dirección y en el nivel medio jerárquico que la posibilidad de colusión reduce la efectividad de la segregación de funciones, y por ende, está alerta para reducir las posibilidades de que ello ocurra?				
<b>Coordinación entre áreas</b>				
¿Existe un flujo de información adecuado entre las distintas áreas de la organización?				
¿Los objetivos definidos en cada una de ellas son compatibles?				
¿Se promueve la integración entre las áreas de forma que se desempeñen armónica y coordinadamente?				

ACTIVIDADES DE CONTROL				
Concepto	Si	No	N/A	Observ.
<b>Documentación</b>				
¿Existe documentación escrita de la estructura del sistema de control y de todas las operaciones / transacciones significativas de la organización?				
¿Dicha documentación está disponible y adecuadamente archivada para su examen?				
¿La documentación de la estructura de control interno incluye la identificación de las principales funciones de la entidad, los objetivos relacionados a ellas y las actividades de control vinculadas? Están las mismas consideradas en todos los manuales de procedimientos?				
¿Incluye además los controles automáticos de los sistemas informáticos electrónicos y los datos que deben proveérseles?				
La documentación de las operaciones/transacciones es completa, oportuna y adecuada y facilita la revisión del proceso desarrollado desde su autorización e iniciación hasta que la misma finalizó?				
¿La documentación, tanto aquella en soporte papel como electrónica, es útil a la alta dirección, las jefaturas intermedias y otros funcionarios con tareas de evaluación de las operaciones?				
<b>Niveles definidos de autorización</b>				
¿Los controles aseguran que sólo son operaciones/ transacciones válidas aquellas autorizadas e iniciadas por los niveles con competencia para ello?				
¿Dichos controles aseguran que todas esas operaciones son ejecutadas/realizadas por el personal que tiene la tarea asignada?				
¿Las facultades de autorizar han sido adecuadamente notificadas a los responsables y tal comunicación incluyó las condiciones y términos bajo los cuales se asigna la misma? (qué requisitos deben exigirse)				
¿La delegación de facultades está dentro de los términos establecidos por la normativa aplicable?				
<b>Registro oportuno y adecuado de transacciones y hechos</b>				
¿Las operaciones/transacciones son apropiadamente clasificados y oportunamente registradas?				
¿Dicha clasificación y registración opera a todo lo largo de los ciclos de vida de las operaciones, esto es, autorización, iniciación, proceso y clasificación en los registros consolidados/resúmenes?				



ACTIVIDADES DE CONTROL				
Concepto	Si	No	N/A	Observ.
¿La clasificación apropiada incluye una adecuada organización y formato de la información original y registración sumaria a partir de la cual se preparen los estados e informes necesarios?				
<b>Acceso restringido a los recursos, activos y registros</b>				
Existen restricciones para el acceso a los recursos y registros sólo al personal especialmente autorizado?				
¿La responsabilidad de rendir cuentas sobre los recursos asignados y la custodia de los registros (cualquiera sea el soporte) está asignada a ciertas personas específicamente?				
¿Se revisan periódicamente los accesos asignados?				
¿Con qué periodicidad se comparan los recursos existentes contra los registros?				
¿Se consideraron factores tales como el valor de los activos, la portabilidad y la fácil realización cuando se determinó el grado de restricciones al acceso?				
¿Se han establecido políticas y procedimientos para la custodia física de recursos, implementado y comunicado adecuadamente a todo el personal?				
¿Se han identificado los activos claves para la entidad/programa y se ha determinado para ellos medidas de seguridad especiales?				
¿Aquellos activos de alta vulnerabilidad al robo, utilización no autorizada (dinero, valores, equipos y otros de alto valor) tienen medidas de guarda y acceso apropiadas?				
¿El dinero y valores negociables se mantienen bajo llave?				
¿Los formularios como recibos, o. de compra y otros, están preenumerados, adecuadamente guardados los sin utilizar, y son entregados con cargo?				
¿Se requieren autorizaciones para la habilitación al uso de dichos formularios (talones de recibos, OC, cheques, etc)?				
¿Los sellos identificatorios de firmas autorizadas son adecuadamente protegidos?				
¿Existen seguros para equipos, valores en tránsito y otros activos vulnerables?				
¿Inventarios e insumos están adecuadamente guardados y con la protección necesaria?				
Existen alarmas contra incendio?				

ACTIVIDADES DE CONTROL				
Concepto	Si	No	N/A	Observ.
¿Las medidas de protección incluyen los horarios de receso de actividad laboral?				
<b>Rotación del personal en tareas claves</b>				
¿Se han identificado en la organización las tareas de alto riesgo de que se cometan irregularidades, tales como fraude o actos de corrupción?				
¿Se rota al personal a cargo de dichas tareas periódicamente?				
<b>Control del sistema de información</b>				
¿Está apropiadamente controlado el acceso a los sistemas de información, esto es a la carga de datos, modificación de archivos, alteraciones en los programas (software) utilizados?				
¿Se han establecido controles físicos y lógicos que permitan detectar accesos no autorizados?				
¿Se realizan periódicamente chequeos de la información incorporada a los registros (altas del período) con la documentación soporte u otro elemento válido de cruce?				
¿Las registraciones contables se realizan en secuencia numérica y por fecha?				
¿Las excepciones a lo anterior (ajustes) son identificados como tales y hacen referencia a la operación que modifican? Son adecuadamente autorizados?				
<b>Indicadores de desempeño</b>				
¿Se han establecido indicadores y criterios para la medición de la gestión tanto a nivel de entidad/programa, como de actividades y tareas?				
¿Se revén periódicamente la validez y lo apropiado de dichos indicadores institucionales y específicos?				
¿Son consistentes con las especificaciones de la norma de creación, misión y objetivos?				
¿Se analizan periódicamente los resultados alcanzados (por la aplicación de estos indicadores) contra lo planificado y se analizan los desvíos?				
¿En esos casos se toman medidas correctivas oportunas?				
¿Se relacionan y consideran varios indicadores con el objeto de tener un panorama permanente de la evolución de la gestión de la entidad/programa?				
¿Se ha desarrollado un tablero de control o equivalente para el				

ACTIVIDADES DE CONTROL				
Concepto	Si	No	N/A	Observ.
seguimiento de la gestión a través del monitoreo de la información e indicadores claves?				
¿Se realizan las evaluaciones con la periodicidad adecuada? Consignar la frecuencia de las mismas				
<b>Auditoría interna independiente</b>				
¿Existe? ¿en su caso depende del máximo nivel de la organización?				
¿Establece contacto con la SIGEN (Jurisdicción / CF) ?				
¿Cuenta con procedimientos de control predefinidos?				
¿Tiene la obligación de presentar reportes periódicos a la máxima autoridad?				
¿Cuenta con un plan de auditorías aprobado?				

## Información/ Comunicación

El cuarto componente del sistema de control interno es el sistema de información y comunicación implementado tanto para los hechos y transacciones internas como las externas de relevancia para la organización. Consecuentemente, se incorporan a continuación los cuestionarios pertinentes a la evaluación que deberá llevar a cabo el auditor.

De la misma manera que en los casos anteriores, debe señalarse que no pretende incluir todos los aspectos a considerarse sino que es meramente orientativa.



INFORMACIÓN Y COMUNICACIÓN				
<b>Concepto</b>	<b>Si</b>	<b>No</b>	<b>N/A</b>	<b>Observ.</b>
¿La información interna y externa generada por la organización es remitida previamente a los niveles correspondientes para su aprobación?				
¿Están definidos los informes periódicos que deben remitirse a los distintos niveles internos para la toma de decisiones?				
¿Es apropiada para los niveles de responsabilidad y autoridad asignados?				
¿Esta accesible para quienes deben disponer de ella? P.e. mediante tableros comandos en PC, otros archivos o bases de datos.				
<b>Calidad de la información</b>				
¿El contenido de la información es el apropiado?				
¿Está estructurada con distintos niveles de detalle según sea el nivel al que está dirigida?				
¿Es confiable? Confirmar con documentación soporte				
¿Es dicha información oportuna?				
<b>El sistema de información</b>				
¿Es adecuado a las necesidades de información de la organización? Considera a usuarios internos y externos				
La información es procesada en los aplicativos, únicamente por el personal de la Dependencia, o por el contrario existen operaciones que procesa personal ajeno a la misma				
<b>Flexibilidad al cambio</b>				
¿Se realiza un seguimiento de los avances tecnológicos a efectos de determinar si resulta conveniente su incorporación?				
¿El sistema implementado admite actualizaciones?				

INFORMACIÓN / COMUNICACIÓN				
<u>Concepto</u>	Si	No	N/A	Observ.
<b>Comunicación</b>				
¿Existe un mensaje claro de parte de las autoridades sobre la importancia del sistema de control interno y las responsabilidades de todos los integrantes de la organización?				
¿Están los mecanismos instituidos para garantizar la comunicación efectiva?				
¿Aseguran que los empleados de menor nivel puedan proponer cambios de las rutinas que mejoren el desempeño?				
¿Y a denunciar errores o irregularidades?				
¿De las entrevistas mantenidas con el personal, se infiere un conocimiento general de la misión, objetivos y metas de la organización?				
¿Se mantienen canales de comunicación adecuados con terceros interesados directa o indirectamente? Usuarios/beneficiarios de las acciones de la organización – proveedores – comunidad universitaria – ámbitos de la profesión – prensa – dirección – auditores – etc.				
¿En este sentido, se difunde a los terceros el código de Ética del funcionario y código de conducta?				

## Supervisión

El quinto y último componente del sistema de control interno es el de Supervisión que debe entenderse a los efectos del siguiente con sentido amplio del monitoreo de la gestión que deben practicar los responsables de la organización, en la ejecución de sus tareas habituales. También comprende las evaluaciones, posteriores a su ejecución, realizadas por los mismos responsables.

SUPERVISION				
<u>Concepto</u>	Si	No	N/A	Observ.
¿Dentro de la propia gestión existe una rutina de permanente seguimiento y evaluación del desempeño, de las actividades de control y del cumplimiento de la normativa en práctica con el objeto de detectar desvíos y accionar rápidamente?				
¿La supervisión enfatiza en la práctica la responsabilidad de los directivos y otros con funciones de supervisión por el funcionamiento del sistema de control interno?				
¿En el desarrollo de sus tareas, se compara habitualmente el desempeño con lo presupuestado y se evalúan las causas de los desvíos?				
¿Se realizan comparaciones de la información con el desempeño de otras Unidades Académicas de la misma Universidad o con otras Universidades? Se trata de adaptarse a las mejores prácticas?				
¿Se consideran las comunicaciones de terceros para corroborar la información generada internamente? P.e. los reclamos de facturas/usuarios, reclamos de proveedores, encuestas de satisfacción de estudiantes, graduados, etc.				
¿Se realizan habitualmente controles de las existencias de inventarios físicos contra registros?				
¿Están definidas herramientas de autoevaluación? Sea por sistema de checklist, cuestionarios o cualquier otro mecanismo.				
¿Se utilizan indicadores para detectar ineficiencias, abusos o despilfarros?				
¿Existe una unidad de auditoría interna? En caso negativo explique porqué.				
¿Se practican regularmente auditorías por parte de dicha unidad?				
¿Se han tomado en cuenta las recomendaciones y hallazgos de las mismas?				
¿En aquellos casos en que la dirección está en desacuerdo con los hallazgos habidos o con la validez de las recomendaciones, tales puntos se expresan por escrito, está documentado tal desacuerdo?				

Tipo de Encuesta	Fortalezas	Debilidades
<b>Mail</b>	Facilidad para presentar cuestionarios El encuestado no tiene que compartir las respuestas con el entrevistador. Generalmente el costo es bajo <b>Acceso a una población dispersa geográficamente</b> Los encuestados tienen tiempo de pensar las respuestas, buscar registros, etc	Bajo índice de respuesta Es necesaria la buena lectura y habilidades de escritura de los encuestados Bajo control de calidad sobre las respuestas a todas las preguntas Largo periodo para la recopilación de datos Se deben completar las listas de envío con direcciones actuales
<b>Teléfono</b>	Costo más bajo que las entrevistas personales Período más corto para la recopilación de datos Mejor índice de respuesta que por mail Puede ser dirigida desde una ubicación central	No se puede localizar a personas sin teléfono Se deben completar las listas de envío con números de teléfonos actualizados
<b>Personales</b>	Alto índice de respuesta Puede sondear, y realizar preguntas complejas Se pueden realizar entrevistas más largas	Mayor costo que en los otros métodos Necesidad de un staff entrenado de entrevistadores que estén ubicados geográficamente cerca de la muestra Largo periodo para la recopilación de datos

## Anexo III

Técnicas y  
prácticas de  
auditoría

## 1 Introducción Metodología General

Obtener la información exacta, y rápida es una de las partes más importante de una auditoría. Conseguir evidencias suficiente y apropiadas es crucial en la fase de ejecución..

La recopilación de datos y las herramientas de análisis están directamente relacionados con los objetivos de la auditoría.

Es responsabilidad del Supervisor clarificar los objetivos, el criterio y la auditabilidad de las áreas críticas al preparar la fase de planeamiento.

Un plan de la fase de ejecución bien definido será mucho más poderoso y pertinente que una que no haya sido planificada la recolección de los datos y su técnica de análisis. Esto minimiza el costo y el tiempo, disminuye la posibilidad de cambios en la ejecución y finalmente, es un elemento fuerte para evaluar los sistemas de manera mas efectiva y poder proponer mejores recomendaciones.

Por último, especialmente se destaca, que las técnicas y prácticas contenidas en el presente Anexo no resultan ser todas y las mismas pueden ampliarse y enriquecerse con otras bibliografías, así como por otras no contempladas en el presente.

## 2 Técnicas de obtención de coincidencias en auditoría

### 2.1 Observación ocular

“Ver para creer”, la observación directa es generalmente más poderosa que otras evidencias de fuentes secundarias. Ir al campo para observar el objeto de la auditoría, es la manera más eficaz de obtener una evidencia. Registrar los resultados de la observación en el trabajo de campo, utilizando como herramientas complementarias fotos o videos es una manera eficiente de capturar evidencias a priori, para un análisis posterior. Las fotos y los ejemplos observados pueden tener un fuerte impacto en el lector del informe de auditoría.

En el examen, la observación directa es la mejor manera de establecer la existencia o condición de los recursos físicos: ¿realmente se compró algo con dinero público? ¿Todavía está funcionando? ¿Se está haciendo lo que se supone que tiene que hacer?

Estas pruebas en general pueden referirse a la observación de las actividades de la organización para probar si responde a los controles preestablecidos. Por ejemplo observar si la persona que maneja los fondos en efectivo tiene vedado el acceso a los registros contables.

Asimismo la observación también es válida para verificar la existencia de ciertos activos



**2.1.1. CUANDO SE UTILIZA LA OBSERVACIÓN OCULAR**

- Para una mejor comprensión de la entidad auditada, principalmente, en casos donde existe interacción con el usuario.
- En la fase de examen, para verificar la existencia de recursos físicos, resultados tangibles o falta de resultados en los programas gubernamentales

**2.1.3. FORTALEZAS Y DEBILIDADES**

- La observación proporciona evidencia puntual sobre la existencia, a menos que sea combinada con un programa de recolección de datos.
- La observación de personas, es naturalmente más difícil que la observación de recursos físicos. Requiere un mayor cuidado para asegurar que las observaciones son correctas, comparables y representativas. Como con una entrevista, el observador de una actividad se debe entrenar para saber qué buscar primero y tener una visión global.
- Generalmente, las mejores observaciones son las realizadas de manera discrecional en el ambiente. Por ello, es preciso conocer el impacto que tiene la presencia del auditor sobre la actividad.
- Es de difícil elaboración y la recopilación de evidencia para documentar las observaciones.

**2.2 Búsqueda de información en Base de Datos**

Es una técnica que le permite al auditor descubrir y hacer una mejor utilización de los trabajos publicados que son relevantes en el tema a auditar. Los resultados de la búsqueda de información pueden proveer un bagaje de información sobre problemas particulares y aspectos del programa a ser auditados.

Mientras que la búsqueda de información puede ser utilizada en varias etapas de la auditoría, siempre debe hacerse algún comentario al comienzo del nuevo proyecto de auditoría. El auditor debe estar actualizado y tener conocimiento de la entidad o problema en particular.

**2.2.1. QUE ES LA BÚSQUEDA DE INFORMACIÓN**

Es el examen de dos tipos de documentos. El primer tipo consiste en informes de investigación generales, e información correspondiente al tema respectivo del programa de auditoría. El segundo tipo es de estudios específicos en el área, incluyendo auditorías o evaluaciones anteriores. Estos, pueden proporcionar un detalle de datos que serán incorporados dentro de los criterios de auditoría.

**2.2.2. CUANDO SE UTILIZA LA BÚSQUEDA DE INFORMACIÓN**

- En la fase de planeamiento, para un mejor desarrollo de la auditoría y actualización del conocimiento del auditor en un tema en particular

**2.2.3. FORTALEZAS Y DEBILIDADES**

La búsqueda de información, si es realizada cuidadosamente, puede proporcionar una gran cantidad de información útil a un costo muy bajo.

## 2.3 Revisión de programas, bases de datos y archivos de entidades

Algunos beneficios de la búsqueda de información son:

- Investigaciones anteriores pueden sugerir hipótesis a ser probadas o problemas de evaluación a ser examinados
- Pueden identificarse las dificultades metodológicas específicas y técnicas y desarrollo de procedimientos
- Descubrir fuentes de datos secundarios utilizables que disminuyen la necesidad de la utilización de datos primarios generalmente más costosos.

En términos de debilidades, puede ser que los datos recopilados de una búsqueda no sean relevantes o compatibles con los objetivos de auditoría. Y la exactitud de los datos secundarios es a menudo muy difícil de determinar.

Sin embargo, la búsqueda de información y documentación es una manera rápida de acceder a una cantidad considerable de información para comprender y familiarizarse con el Organismo a auditar.

Los auditores deben relevar datos o información de la Entidad a auditar que puedan recopilar de las páginas web que generalmente tienen habilitadas los Organismos y de las bases de datos y archivos del Ente. Utilizando tal información pueden:

- Incrementar el conocimiento del auditor sobre la entidad;
- Reducir el costo de la auditoría;
- Reducir la cantidad de tiempo para completar la auditoría;
- Incrementar la credibilidad de observaciones de la auditoría;
- Generar ideas para proponer, en su informe, mejoras en la entidad auditada.

Típicamente, los auditores recaban este tipo de datos en la fase del planeamiento y durante la fase del examen (ayudan a proporcionar suficiencia y evidencia de la auditoría para una observación).

### 2.3.1. CUANDO SE UTILIZA LA REVISIÓN DE PROGRAMAS, BASES DE DATOS Y ARCHIVOS

- Para ayudar a comprender a la entidad auditada, en casos de acceso a los datos existentes
- Para formular la muestra de un ejemplo de observaciones en el universo poblacional
- Para preparar el caso de un problema potencialmente importante
- Para completar o confirmar datos de las entrevistas y otras fuentes

Un elemento importante de una revisión de archivos es la selección de una muestra apropiada. Algunas consideraciones para la selección de la muestra son:

- Si los archivos seleccionados son representativos del universo poblacional
- Cuanto cuesta acceder a esos archivos. Mientras el costo no sea un factor importante, puede ser apropiado seleccionar un gran número de archivos de fácil acceso, que un pequeño número de archivos menos accesibles

El auditor debería consultar muestreo estadístico, a esos efectos.



### 2.3.2. FORTALEZAS Y DEBILIDADES

- Frecuentemente, los archivos de datos son inaccesibles –generalmente no son almacenados centralmente, pueden estar por regiones, por registros centrales, etc;
- Pueden no haber sido recopilados con el mismo propósito del auditor y necesitan alguna modificación;
- Las reglas administrativas pueden cambiar con el tiempo, por cuanto las comparaciones se hacen dificultosas;
- Los datos o la información obtenida, pueden contener información sin relevancia para la auditoría;
- Los datos frecuentemente son difíciles de acceder, pueden ser codificados de manera diferentes por diferentes regiones o grupos administrativos, y pueden no estar actualizados

Estas debilidades, a menudo son neutralizadas por algunas fortalezas como:

- El costo de la recopilación de datos puede ser bajo;
- Los datos pueden haber sido recopilados, por la entidad auditada. De esta manera, la entidad auditada, tiene más confianza en los datos tomados como base para el análisis, lo que significa que los hallazgos de la auditoría y las conclusiones pueden ser más creíbles y quizás las recomendaciones puedan ser implementadas más fácilmente.

## 2.4 Benchmarking

Las experiencias de benchmarking le brindan a los auditores los conocimientos y las habilidades que necesita para mejorar toda la organización. Los auditores han comprobado que la identificación de las mejores prácticas da como resultado una mejora en el proceso.

En la fase de examen, la aplicación del benchmarking, permitirá:

- Comprender en detalle otras organizaciones que siguen los procesos en forma diferente al auditado, o proporciona evidencias de otros líderes en el mismo campo que el auditado.
- Aumentar la penetración en el análisis de causa y efecto. El benchmarking apropiado requiere un estudio detallado de cómo el auditado realiza un proceso o maneja un problema. Entonces, de la comparación y evaluación de los datos que obtuvieron del socio del benchmarking, permitirá un mejor análisis de las posibles causas y efectos.
- Proveer evidencia para las observaciones y pruebas para las conclusiones.
- Reforzar las recomendaciones con una mayor credibilidad.

La auditoría de gestión necesita el benchmarking porque sus recomendaciones deben promover, la mejora continua, la innovación y el alto rendimiento.

### 2.4.1. QUE ES EL BENCHMARKING

Benchmarking es el proceso continuo de comparar y medir los procesos de una organización respecto de los utilizados por otros Organismos de similar dimensión y complejidad – nacional o internacional – que haya demostrado suficiente eficacia y eficiencia en su gestión. Esencialmente, el benchmarking es un proceso de medición de los métodos de una organización, los procesos, los procedimientos, productos, y servicios en

aquéllas organizaciones que de forma consistente son distinguidas en la misma categoría de actuación.. El objetivo es identificar y comprender las mejores prácticas y una mejor práctica es, simplemente, la mejor manera de ejecutar un proceso.

Aquellos que han utilizado benchmarking han aprendido que algunas de las mejores prácticas más poderosas pueden originarse en actividades y funciones distintas a las que serán auditadas. Por ejemplo, un director de auditoría interna referenció (benchmarked) contra funciones de comunicaciones y cambio los consultores de gerencia para mejorar el proceso de generación de informes de auditoría. El verdadero poder del benchmarking yace en la capacidad de aplicar los datos obtenidos de las mejores prácticas de otra organización, con el pleno entendimiento de que, el objeto es adaptarlas no adoptarlas. Ninguna mejor práctica funciona para todos.

Es necesario hacerse algunas preguntas antes de considerar una mayor inversión de los recursos de auditoría en benchmarking:

- ¿Hay una referencia en la organización auditada sobre los clientes, empleados y mejoras continuas de los procesos? Sus tácticas deberían incluir la educación del auditado en el concepto de benchmarking
- ¿Es el benchmarking la estrategia correcta de auditoría para la organización auditada? Las organizaciones con visión global y que aprenden, aplican los beneficios del benchmarking para aumentar el valor agregado. Aún si este no es el caso, el benchmarking puede ofrecer grandes beneficios para el auditado, proporcionando credibilidad en la evidencia de la auditoría o dar mayor credibilidad a las recomendaciones.
- ¿Que debe proporcionar un benchmark? Las iniciativas de benchmarking exitosas, típicamente llevan a un rediseño de los productos o servicios y los procesos.
- ¿Que debería usted medir? Obtener datos comparativos de la gestión es la razón de ser del benchmarking. Sin embargo, información sobre como fueron logrados los resultados es muy importante.
- ¿Quien debería referenciar? La referencia ideal para el benchmarking es una organización que tenga un nivel de actuación más alto en el área específica del auditado, y que esté interesado en compartir los datos y discutir las prácticas.
- ¿Como recolectar los datos de manera eficiente? Se necesitará de un estudio detallado de cómo el auditado realiza los procesos para luego seleccionar el referenciado (benchmarked). Ello, previo al comienzo de las tareas de recolección de datos. Se deberá priorizar la recopilación de información necesaria y suficiente para promover recomendaciones de mejoras en procesos y rendimientos.

#### **2.4.2. CUANDO SE UTILIZA BENCHMARKING**

- Para estimular una revisión objetiva de procesos críticos, prácticas y sistemas
- Para desarrollar un criterio e identificar diferentes maneras de operar

- Para estimular la mejora continua en la entidad auditada
- Para obtener datos objetivos y evidencias de auditoría
- Para demostrar credibilidad en las recomendaciones de la auditoría

#### 2.4.3. FORTALEZAS Y DEBILIDADES

El benchmarking puede ser una herramienta efectiva para el equipo de auditoría:

- Estimula una revisión objetiva de procesos, prácticas y sistemas;
- Descubre y despliega las interconexiones de diferentes partes de la organización
- Proporciona datos objetivos sobre los métodos de operación;
- Plantea preguntas e identifica mejores formas de funcionamiento;
- Apoya las recomendaciones para realizar los cambios;
- Presenta un blanco común para la mejora en la organización auditada.

Pueden cometerse varias fallas con un proyecto de benchmarking:

- El alcance puede ser demasiado amplio. Los equipos del proyecto quieren a menudo referenciar (benchmark) demasiados problemas y procesos y utilizar muchos referentes en el benchmarking.
- Inicialmente se proponen demasiadas preguntas. Se debe comenzar con una lista pequeña.
- El benchmarking requiere de algunas habilidades y preparación, y las personas tienen que estar comprometidas con el proyecto.
- Algunos miembros del equipo de auditoría suelen priorizar la rapidez disminuyendo la calidad. Es mejor tomarse un tiempo y ejecutar el proceso correctamente.
- Los socios del benchmarking, generalmente seleccionados entre organizaciones exitosas, pueden ser buenos en algunas áreas, pero difícilmente resulten de excelencia en todas, hay que saber seleccionar.

## 2.5 Encuestas

Son utilizadas para recoger información detallada y específica de un grupo de personas u organizaciones. Es útil particularmente cuando se necesita cuantificar información de un gran número de individuos sobre un problema específico. En la mayoría de los casos, el cuestionario es administrado por un grupo de personas que fueron cuidadosamente seleccionadas para representar a una gran población de individuos. Los resultados del estudio son interpretados como representativos del total de la población

Las encuestas pueden ser útiles en la fase de planeamiento y en la fase de ejecución de una auditoría. En la fase de planeamiento, los estudios pueden ser utilizados para identificar problemas y explorar sus dimensiones. También resultan útiles en la fase de la ejecución de una auditoría para proporcionar evidencias e información cuantitativa sobre problemas identificados en la fase de planeamiento

#### 2.5.1. TÉCNICAS PARA REALIZAR UNA ENCUESTA

Existe una amplia gama de técnicas de encuestas disponibles. Las utilizadas más comúnmente son el mail, el teléfono y las entrevistas personales. La elección de la técnica dependerá de la información que debe ser recopilada, y de quien y como va a ser utilizada.

### 2.5.2. CUANDO UTILIZAR ENCUESTAS

- Para recopilar información cuantitativa de un amplio número de individuos
- Para identificar la frecuencia general de un evento dado

### 2.5.3. VISIÓN GENERAL DEL PROCESO DE ENCUESTA

<b>VISION GENERAL DEL PROCESO DE ENCUESTA</b>
<b>Investigación preliminar</b>
Decidir que información va a ser recopilada
Decidir quien y de donde recopilar la información
<b>Diseñar el documento de estudio</b>
Decidir la estructura y el contenido de los cuestionarios
Elegir el formato de las preguntas
Verificar las palabras utilizadas en las preguntas
Realizar pruebas previas (pre-testeo)
<b>Seleccionar a quien encuestar</b>
Identificar la población de estudio
Seleccionar el método de prueba
Seleccionar el tamaño de la muestra
<b>Análisis de los Resultados</b>
Preparar las respuestas para el análisis
Analizar las respuestas del estudio

Investigación preliminar: una encuesta exitosa hace las preguntas correctas, a las personas correctas y en la manera correcta. Para poder lograrlo, es necesario tener una buena comprensión de los temas objeto de la encuesta, de los encuestados (cantidad y tipología) y de la organización auditada. Los grupos de referencia y las entrevistas departamentales pueden ser utilizadas para reunir información en la preparación del bosquejo de la encuesta y la selección de la muestra. La elección del método, dependerá del tipo de información de estudio a recopilar.

Seleccionar a quien encuestar: el límite de la muestra es el conjunto de personas u organizaciones que pueden ser seleccionadas para la encuesta. Un correcto diseño del plan de la encuesta, influirán estrechamente para que la muestra seleccionada resulte representativa de las características del total de la población – universo -.

Existen diferentes técnicas de muestreo para utilizar:

- Muestreo aleatorio simple, es el método básico de muestra aleatoria. Cada miembro de la población tiene una oportunidad igual de selección.
- Muestreo estratificado que asegura que diferentes sub-grupos de la población sean representados. Por ejemplo, el muestreo estratificado puede ser utilizado si es importante incluir personas de distintas re-

giones del país o diferentes medidas de organización. La población es organizada en estratos y en pequeñas muestras aleatorias.

- Prueba de grupos se utiliza a menudo porque es más rápido, más fácil y más barato que otros métodos. La población es subdividida en grupos de individuos. Por ejemplo si los registros de los individuos son localizados en oficinas regionales, las oficinas regionales pueden ser consideradas grupos y una muestra aleatoria simple de oficinas regionales puede ser estudiada. Uno de los límites de este método es que tiene mayores probabilidades de error.

#### **2.5.4. DISEÑO DE LA ENCUESTA**

El cuestionario debería comenzar con una introducción que permita a los encuestados conocer el objetivo del estudio, como y porqué fueron seleccionados, como se utilizarán los resultados, y hasta que punto se asegurará el anonimato, las fechas tope y nombres de los contactos y números de teléfonos. Además debe proporcionarse una guía sobre como completar la encuesta. Para las encuestas por correo (físico o electrónico), el diseño de la misma es muy importante. La encuesta debe ser fácil de leer, seguir y responder.

Un cuestionario está compuesto de un grupo estructurado de preguntas. Las preguntas pueden ser abiertas o cerradas. Las preguntas abiertas permiten al encuestado contestar libremente, en sus propias palabras. Ellas son utilizadas para recopilar información cualitativa tales como ideas, visiones profundas y opiniones. Al contrario, las preguntas cerradas, exigen al que contesta confiar en su conocimiento o memoria solamente. Las preguntas cerradas, son aquellas que exigen al encuestado, seleccionar una categoría específica o tildar para indicar sus respuestas, son utilizadas para recopilar la información en un formulario estándar para todos los encuestados.

La mayoría de las encuestas está compuesta por una mezcla de ambos tipos de preguntas.

La encuesta debe ser probada previamente. El objetivo del pre-test o prueba piloto, es:

- Asegurar que ninguna pregunta se entienda mal o es difícil de contestar;
- Determinar si el orden y flujo de las preguntas son apropiados; y
- Descubrir si falta alguna pregunta

#### **2.5.5. ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS**

Las encuestas pequeñas pueden ser analizadas manualmente. Sin embargo, la mayoría de las encuestas son grandes y necesitan ser analizadas en forma computarizada. Se utilizan paquetes de software para análisis de datos.

#### **2.5.6. CHECKLIST DE CALIDAD PARA DISEÑAR UNA ENCUESTA**

Existe un número de preguntas necesarias para diseñar una encuesta:

- Existen objetivos claros para la encuesta?
- Han sido adecuadamente identificados los encuestados?
- La encuesta realizada proporcionará la información necesitada?

- El equipo de auditoría, tiene procedimientos establecidos para asegurar una adecuada administración de la encuesta?
- Existe un plan de análisis adecuado que indique claramente como se interpretan las respuestas?
- Existe un resumen que proporcione las declaraciones de apoyo requeridas?
- Existe un Acta de Privacidad acordada con los encuestados?

### 2.5.7. FORTALEZAS Y DEBILIDADES

Tipo de Encuesta	Fortalezas	Debilidades
<b>Mail</b>	Facilidad para presentar cuestionarios El encuestado no tiene que compartir las respuestas con el entrevistador. Generalmente el costo es bajo <b>Acesso a una población dispersa geográficamente</b> Los encuestados tienen tiempo de pensar las respuestas, buscar registros, etc	Bajo índice de respuesta Es necesaria la buena lectura y habilidades de escritura de los encuestados Bajo control de calidad sobre las respuestas a todas las preguntas Largo período para la recopilación de datos Se deben completar las listas de envío con direcciones actuales
<b>Teléfono</b>	Costo más bajo que las entrevistas personales Período más corto para la recopilación de datos Mejor índice de respuesta que por mail Puede ser dirigida desde una ubicación central	No se puede localizar a personas sin teléfono Se deben completar las listas de envío con números de teléfonos actualizados
<b>Personales</b>	Alto índice de respuesta Puede sondear, y realizar preguntas complejas Se pueden realizar entrevistas más largas	Mayor costo que en los otros métodos. Necesidad de un staff entrenado de entrevistadores que estén ubicados geográficamente cerca de la muestra Largo período para la recopilación de datos

## 2.6 Entrevistas

Las entrevistas individuales son utilizadas en algunas etapas de la auditoría. En la fase de planeamiento, pueden utilizarse para obtener documentos, opiniones e ideas, que ayuden al auditor a comprender a la entidad auditada y a identificar los problemas potenciales. En la fase de ejecución, para obtener datos o documentos que relacionen los objetivos de la auditoría; confirmar los hechos y corroborar los datos de otras fuentes, o explorar potenciales recomendaciones.

Las entrevistas individuales son útiles particularmente cuando existe una necesidad de hacer preguntas abiertas y obtener explicaciones detalladas, impresiones y opiniones. Las mismas, no proveen evidencias cuantitativas, y un número de entrevistas individuales no sustituyen a las encuestas.

Mientras frecuentemente se utilizan las entrevistas individuales como un instrumento de introducción, para la recopilación de datos, una sola entrevista, provee una evidencia bastante débil. Normalmente, debería ser confirmada por otra fuente independiente tal como documentos, observaciones u otras entrevistas.

### 2.6.1. CUANDO UTILIZAR ENTREVISTAS

- En la fase de planeamiento, para obtener información cuantitativa que ayude a comprender a la entidad auditada y a identificar problemas potenciales
- En la fase de examen, para obtener información única o específica que relacione los objetivos de la auditoría, confirme los hechos y ayude a desarrollar las recomendaciones

### 2.6.2. QUE TIPO DE ENTREVISTAS ES APROPIADO

Una entrevista es una sesión de preguntas y respuestas para obtener información específica. La entrevista, tiene objetivos específicos, y por lo menos se debe preparar con anticipación una línea de preguntas. Los tipos de preguntas (abiertas o cerradas) determinan la cantidad de libertad de ambas partes. Generalmente, las preguntas tienen una redacción específica y se ordenan de una forma determinada.

La mayoría de las entrevistas involucra las mismas etapas:

- Planificar y preparar las preguntas;
- Responder a las preguntas;
- Registrar y confirmar lo que se dice;
- Analizar y corroborar la respuesta.

En la planificación de la entrevista, es importante determinar los datos mínimos a obtener. Si debe obtenerse información simple de muchas personas en distintas ubicaciones geográficas y no es esencial observar su conducta, se pueden considerar entrevistas telefónicas que son generalmente más rápidas y económicas. Algunos individuos prefieren un mayor anonimato y la comunicación telefónica o por mail resulta un instrumento útil.

Los asuntos complejos pueden ser relevados más fácilmente si hay dos entrevistadores, por ejemplo un auditor y un experto técnico.

Existen varias opciones para registrar las respuestas: por ejemplo, tomar notas, cintas de audio o video grabación, resumen confeccionado por el entrevistador sobre los puntos principales de la entrevista, confirmado posteriormente por el entrevistado.

### 2.6.3. SITUACIÓN DE LA ENTREVISTA

La entrevista permite un contacto directo entrevistador/entrevistado. Los siguientes factores pueden influenciar la entrevista en sí y sus resultados:

- Medio ambiente: ruido, interrupciones, clima, organización física de la oficina, sonido del teléfono, etc.
- Características físicas: apariencia, sexo, edad, vestimenta, comportamiento.
- Características culturales: acento, diferencias de rango o de posición, relaciones auditor/entrevistado.



## 2.6.4. FASES DE LA ENTREVISTA

FASES DE LA ENTREVISTA	
PLANEAMIENTO DE LA ENTREVISTA	
<b>Propósito de la Entrevista</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Recopilación de información</li> <li>✓ Discutir y probar ideas sobre posibles temas de auditoría</li> <li>✓ Obtener aceptación para la auditoría</li> <li>✓ Obtener las expectativas del auditado</li> <li>✓ Obtener información sobre otra gente a contactar, fuentes útiles de información, etc</li> <li>✓ Averiguar que tanto sabe el entrevistado sobre ciertos tópicos</li> <li>✓ Averiguar si han sido implementadas las recomendaciones hechas por el auditor y de que forma.</li> </ul>
<b>Organización del equipo entrevistador</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Es difícil el trabajo individual de auditores con poca experiencia. Un equipo de 2 o 3 pero no más. Uno se puede concentrar en hacer preguntas mientras los otros toman nota y siguen las preguntas</li> <li>✓ Es mejor entrevistar a una sola persona en cada caso. Le permite al entrevistado sentirse más cómodo y dispuesto a responder las preguntas.</li> <li>✓ Sin embargo, hay situaciones en las que es mejor entrevistar conjuntamente a varias personas. En ese caso la entrevista es una especie de discusión que una entrevista propiamente dicha y los entrevistadores deben ser cuidadosos en el manejo de esa situación</li> </ul>
<b>Estructura de la entrevista</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ La entrevista puede ser analizada en términos de situaciones que pueden ser estructuradas y no estructuradas.</li> <li>✓ Estructuradas: los auditores están en la fase de completar la auditoría y el propósito de la entrevista es el de apoyar los datos ya recopilados con alguna información adicional específica.</li> <li>✓ No estructuradas: los auditores están ejecutando las entrevistas iniciales en el estudio preliminar. El entrevistado es un funcionario que se presume tiene una amplia perspectiva del área. En este caso, los auditores deberían concentrarse en ciertos tópicos sobre los que desean hablar, poniéndose énfasis en la flexibilidad y realizando la entrevista en términos más de una discusión que de una entrevista formal</li> </ul>

FASES DE LA ENTREVISTA	
PLANEAMIENTO DE LA ENTREVISTA	
<b>Preparación de la guía de La entrevista</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Entrevista Estructurada: guía con suficiente detalle. Puede ser sustituida por títulos para los diferentes tópicos. Así puede improvisar la redacción de las preguntas.</li> <li>✓ Leer las preguntas directamente del escrito puede tener efecto negativo sobre el contacto entrevistador/entrevistado.</li> <li>✓ Cuando se solicitan opiniones sobre diferentes tópicos, los auditores se beneficiarán de no dar anticipadamente las preguntas al entrevistado. Si la entrevista trata sobre realidades acerca de la organización auditada, se recomienda entregar las preguntas por adelantado a fin de facilitarle al entrevistado la recopilación de estadísticas relevantes u otra documentación</li> </ul>
<b>Preparativos prácticos</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Designar un lugar adecuado para la entrevista. Es una buena idea informarle al entrevistado acerca del propósito de la entrevista y comentarle una idea general sobre qué se le van hacer preguntas, discutir sobre el tiempo requerido y asegurarse de que el entrevistado reservará el tiempo suficiente</li> </ul>
EJECUCIÓN DE LA AUDITORÍA	
<b>Apertura</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Lograr contacto personal con el entrevistado y hacer que éste se</li> </ul>



	<p>sienta cómodo</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Puede comenzar presentando la Oficina de Auditoría, el equipo de trabajo y el proyecto de auditoría e informando cómo van a ser utilizadas las respuestas.</li> <li>✓ Es importante iniciar planteándole preguntas generales como, antecedentes, intereses personales, cargo del entrevistado, etc, así como sobre la historia de la organización</li> </ul>
<b>Preguntas Centrales</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Es importante dividir la entrevista en diferentes tópicos y por lo general existe un cierto orden de tópicos a seguir.</li> <li>✓ El auditor puede utilizar diferentes técnicas cuando formula preguntas y ejecuta una entrevista.</li> </ul>
<b>Notas de conclusión</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Antes de concluir la entrevista, es importante verificar que todas las preguntas hallan sido respondidas. Puede haber algunos puntos que requieran ser aclarados. Al entrevistado debe dársele la oportunidad de resumir su opinión.</li> <li>✓ El auditor puede aprovechar para consultarle al entrevistado acerca de: <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Otras personas a entrevistar</li> <li>○ Material escrito para beneficiar el trabajo de auditoría</li> <li>○ Lugares a visitar</li> <li>○ El auditor debe concluir la entrevista informándole al entrevistado acerca de los planes futuros del proyecto, indicándole si el equipo regresará y si se requerirá más apoyo de su parte. Finalmente es importante agradecer el apoyo brindado.</li> </ul> </li> </ul>

#### 2.6.5. OBTENCIÓN DE EVIDENCIAS A TRAVÉS DE LAS ENTREVISTAS

El proceso de la entrevista es como un embudo, con muchos datos que entran en la cima y una cantidad mucho más pequeña de evidencias que salen desde el fondo. Algunos de los datos que se pierden son útiles y otros no. Aquí hay algunos puntos para tener en cuenta, para obtener evidencias a través de las entrevistas:

- No todo lo dicho por el entrevistado es oído por el entrevistador.
- No todo lo escuchado por el entrevistador es entendido.
- No todo lo comprendido por el entrevistador será recordado o apuntado.
- No todo lo registrado será confirmado por el entrevistado.
- No todo lo que el entrevistado cree, puede ser corroborado por una fuente independiente.

#### 2.6.6. DOCUMENTACIÓN DE LA ENTREVISTA

Durante la entrevista el auditor debe tomar notas. Las mismas deben ser transcritas tan pronto como termine la entrevista.

Una eficiente recopilación de datos requiere que las notas se ordenen sistemáticamente, por ejemplo, de acuerdo con diferentes tópicos, hipótesis, problemas discutidos, comentarios de diferentes actores dentro del sistema, etc. Si el auditor habla sobre un tópico específico al comienzo, en el medio y al final de la entrevista, debe resumir y compilar toda la información sobre el mismo tópico.

En algunos casos, las notas pueden ser de utilidad para estudiar el razonamiento del entrevistado. En éstas es mejor mantener una versión total y cronológica de las notas de la entrevista.

## 2.7 Cuestionarios

Las entrevistas y los cuestionarios son similares como recursos para obtener información. Sin embargo, desde el punto de vista del planeamiento, los últimos difieren cuanto a que:

- Es más difícil y toma más tiempo formular las preguntas para un cuestionario.
- Es más difícil motivar a la gente para que responda cuestionarios.
- Podría ser difícil distribuir los cuestionarios a quienes los han de responder.

### 2.7.1. PLANEAMIENTO DEL CUESTIONARIO

Se deberá considerar:

- Para qué propósito se utilizarán las diferentes preguntas.
- Cómo pueden ser formuladas las preguntas desde el punto de vista técnico y que opciones existen para ello.
- Como se compilarán las respuestas.

### 2.7.2. MOTIVACIÓN PARA QUE EL DESTINATARIO RESPONDA

El auditor debe hacer todo lo que esté a su alcance para lograr que se dé respuesta al máximo posible de cuestionarios.

Las preguntas introductorias pueden ser tanto abiertas como cerradas, según se muestra a continuación:

Pregunta Abierta	Pregunta Cerrada
Cual es su edad?	Favor indicar su edad según los siguientes intervalos: -20, 20-30, 31-40, 41-50, etc

### 2.7.3. PREGUNTAS CENTRALES

Las preguntas centrales pueden ser formuladas de diferente forma. Es difícil formular preguntas centrales, en especial cuando ellas tratan sobre opiniones y actitudes. La experiencia dice que cuando se plantean tres posibilidades de respuesta, la gente tiende a escoger la del centro, mientras que cuatro opciones posibilitan mayor variación de respuestas. Es conveniente un adecuado número de respuestas.

### 2.7.4. PREGUNTAS DE CONCLUSIÓN

Un cuestionario por lo general concluye con una o dos preguntas abiertas en las que quien responde puede brindar algunos comentarios generales: por ejemplo, "Tiene usted algún comentario adicional sobre la situación de...?"

### 2.7.5. SUGERENCIAS PARA EL DISEÑO DE CUESTIONARIOS

- Especifique los conceptos utilizados.
- Especifique las preguntas en términos de tiempo y ubicación.
- Use oraciones cortas.
- Pregunte una sola cosa en cada pregunta.
- Evite lenguaje difícil, extranjero o técnico.
- No recopile más información de la que puede utilizar.
- Conceda suficiente espacio para las respuestas a las preguntas abiertas.

### 2.7.6. FORTALEZAS Y DEBILIDADES

Tipo de Herramienta	Ventajas	Desventajas
<b>Entrevistas Directas</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Son rápidas</li> <li>✓ Es posible utilizar un grabador cuando las preguntas son difíciles</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ La presencia del entrevistador puede influenciar las respuestas</li> <li>✓ Dificultad de efectuar preguntas delicadas</li> </ul>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Fácil presentación de gráficos, diagramas, etc</li> <li>✓ Posibilidad de dar un seguimiento inmediato a las respuestas</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓</li> </ul>
<b>Entrevistas Telefónicas</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Son fáciles de ejecutar</li> <li>✓ Son baratas</li> <li>✓ Posibilidad de dar un seguimiento inmediato a las respuestas</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Requiere acceso al teléfono y a buenas comunicaciones</li> <li>✓ Debe basarse en preguntas simples</li> <li>✓ Imposibilidad de utilizar diagramas y similares</li> <li>✓ El entrevistador puede influenciar las respuestas</li> <li>✓ Dificultad para efectuar preguntas delicadas</li> </ul>
<b>Cuestionario Enviado por Correo</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Permite contactar a mucha gente</li> <li>✓ Es útil para preguntas que implican respuestas más largas y precisas</li> <li>✓ Evita la influencia del entrevistador sobre las respuestas</li> <li>✓ Es útil para plantear preguntas delicadas</li> <li>✓ Permite el uso de diagramas y similares</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Toma mucho tiempo prepararlo y ejecutarlo</li> <li>✓ Es difícil de usar para preguntas con respuestas abiertas</li> <li>✓ Incierto índice de respuestas</li> <li>✓ Depende de la confiabilidad de los servicios de correo</li> </ul>

## 2.8 Grupos de referencia

Un grupo de referencia es una técnica grupal cualitativa que puede servir para una variada gama de propósitos en una auditoría. Son útiles particularmente para problemas en el examen que son esencialmente de naturaleza cualitativa y que no se investigan fácilmente a través de metodologías tradicionales de auditorías.

El propósito del grupo de referencia es generalmente investigar actitudes y creencias, percepciones, problemas o buscar las causas y las soluciones. Se utilizan grupos de referencia típicamente en los siguientes casos: exploratorio, estímulo/exposición, y verificación y validación.

Los grupos de referencia, pueden ayudar a planificar la recolección de datos. El lenguaje utilizado por los participantes en un grupo de referencia puede ser una guía para el diseño y desarrollo de preguntas de una encuesta. En algunos casos, los grupos de referencia, han sido utilizados para dirigir revisiones de encuestas previas a su uso. Esto ayuda a asegurar que los entrevistados interpretarán las preguntas de manera similar y que el lenguaje utilizado es el apropiado. También posibilita que el auditor recoja información cualitativa más compleja que la que podría recopilar especialmente a través de cuestionarios con preguntas cerradas.

En la fase de examen de una auditoría, los grupos de referencia han sido utilizados para: verificar la comprensión de la entidad auditada; validar los hallazgos de otras fuentes; analizar las causas; búsqueda y desarrollo de soluciones; y proveer información sobre el impacto de los hallazgos.

### **2.8.1. QUE SON LOS GRUPOS DE REFERENCIA**

Los grupos de referencia son una técnica de investigación cualitativa. Un grupo de referencia se compone de entre 6 y 12 participantes para un debate informal. Existe un riesgo, en pequeños grupos, que 1 ó 2 participantes dominen el debate, mientras que grupos más grandes sean difíciles de manejar. Los participantes son generalmente seleccionados porque tienen ciertas características de capacitación relacionadas con el tema a investigar.

### **2.8.2. CUANDO UTILIZAR GRUPOS DE REFERENCIA**

- En la fase de planeamiento, para definir y desarrollar problemas en forma más completa o pruebas, cuestionarios u otras herramientas de comunicación para el examen.
- En la fase de examen, para recolectar información cuantitativa y obtener una mejor comprensión de las causas y potenciales soluciones a problemas identificados.

La sesión de grupos de referencia típicamente dura entre 90 y 180 minutos y utiliza un moderador entrenado. El rol del moderador del grupo de referencia es animar la interacción entre los participantes y mantener que la discusión fluya sobre un tema. El debate generalmente está focalizado en temas específicos de interés y la guía del moderador es utilizada para estructurar el debate. Una guía de grupo de referencia es una agenda de temas a debatir y su propósito es moderar la estructura del debate.

### **2.8.3. FORTALEZAS Y DEBILIDADES**

- Las fortalezas de un grupo de referencia, son la espontaneidad y la profundidad del debate. Los grupos de referencia animan la generación de ideas y opiniones entre los miembros del grupo más que en las entrevistas individuales. Los participantes se animan a expresar opiniones contrarias y debatir los diferentes puntos de vista.
- Los grupos de referencia, proporcionan información más rápida de un grupo de personas y a un costo más bajo que si cada persona es entrevistada individualmente. Además los participantes pueden extender y refinar sus opiniones interactuando con otros miembros del grupo. Puede ocurrir que un comentario al azar, active una idea o sentimientos en otro participante. En una situación grupal, los individuos pueden ver que sus visiones no son tan diferentes a las de sus pares y que pueden ser más abiertos. La referencia está en el grupo y no en el individuo.
- Una debilidad es que los grupos de referencia no pueden proyectarse en una población grande. Involucra un número limitado de participantes. Las sesiones duran varias horas y se realizan en un lugar central.
- Otro de los problemas es el ambiente social del grupo y el deseo de los participantes de agradar al moderador. Los miembros del grupo pueden decir que piensan lo que el moderador quiere oír.

## 2.9 Opinión especialista

Esta técnica se trata de consultas a especialistas que no son miembros del equipo de auditoría o del comité de auditoría. La figura distintiva es que las conclusiones del experto son la principal fuente de evidencia que soporta una observación.

La opinión especialista se utiliza en la fase de estudio cuando los auditores encuentran temas técnicos que pueden ser utilizados en la fase de examen.

### 2.9.1. QUE ES LA OPINIÓN ESPECIALISTA

Los expertos son personas que tienen habilidades o conocimientos en campos específicos. Podrían tener el conocimiento especial de una entidad o su negocio, un tema en particular, o una técnica de investigación especial.

### 2.9.2. CUANDO BUSCAR LA OPINIÓN DE UN ESPECIALISTA

- En los casos de necesidad de opinión técnica y profesional por un tema determinado.
- Cuando únicamente una disciplina profesional es calificada para juzgar un criterio encontrado.
- Es indispensable que el especialista tenga en claro lo que debe hacer. Si se requiere una opinión escrita, y certificada por un Organismo Profesional que valide o certifique la tarea, el costo será mayor, pero también tendrá más peso el valor de la evidencia.

### 2.9.3. FORTALEZAS Y DEBILIDADES

- En algunos casos la opinión de un especialista puede ser solamente una fuente de evidencia disponible, y podría ser útil particularmente cuando es necesario aplicar el juicio para evaluar el criterio obtenido. Existen sin embargo, algunas debilidades:
- En casos que una auditoría confíe en el juicio de un profesional no certificado, la credibilidad de la evidencia y su valor será menor.
- Es mejor obtener los servicios de un especialista con antecedentes idóneos en su campo y reconocidos por sus pares.

## 2.10 Revisión y utilización de resultados de otras auditorías

Tiene sentido utilizar estos resultados antes de repetir el mismo trabajo. Algunas veces puede ser difícil conocer la existencia de estudios y hallazgos anteriores. A menudo cuando son localizados, su metodología o alcance puede convertirlos en impropios como evidencia.

En la fase de planeamiento de una auditoría es más importante saber si la organización a ser auditada ha identificado temas importantes, buscando estudios anteriores, revisándolos y consultando si se implantaron las recomendaciones.

Si un problema o alguna evidencia de un estudio anterior, puede validarse utilizando procedimientos de confianza, por ejemplo examinando los papeles de trabajo o entrevistando a los autores, la información resulta más sustentable.



### 2.10.1. CUANDO REVISAR Y UTILIZAR RESULTADOS DE OTROS ESTUDIOS Y AUDITORÍAS

- En el planeamiento de la auditoría, para identificar o chequear observaciones significativas.
- En la fase de examen, para sustentar el problema.

### 2.10.2. FORTALEZAS Y DEBILIDADES

Como todo material escrito, hay que tener cuidado con las evidencias de otros estudios fuera de contexto.

Auditorías internas y evaluaciones: cuando existen para el área o tema auditado, son muy útiles. Para evaluar la validez, el auditor puede verificar los papeles de trabajo.

Informes de Consultores: algunos siguen metodologías claras y sustentables. Otros, pueden resultar muy limitados o utilizar términos de referencia no muy claros, y estándares de trabajo no muy conocidos.

Puede ser difícil determinar la calidad de trabajo porque los informes de los consultores no permiten incluir evidencias que sustenten las conclusiones. Los papeles de trabajo pueden no estar disponibles y el nivel de involucramiento de los clientes tampoco se puede discernir.

Estudios de Otras jurisdicciones: si son de dominio público, son útiles, siempre con algún juicio independiente de su calidad.

## 3 Técnicas y herramientas de análisis de información

### 3.1 Modelos de programas lógicos

El Modelo de Programa Lógico, es la herramienta analítica más utilizada para la visión global de una auditoría y una inspección. Se despliega un diagrama de lógica del procedimiento diseñado, de acuerdo a las instrucciones que provienen del plan de acción. Los diagramas de lógica, son particularmente utilizados en los resultados orientados de la auditoría, cuando enfocan la atención respecto de un programa

#### 3.1.1. QUE ES UN MODELO DE PROGRAMA LÓGICO

Es una representación esquemática de la razón de ser de un programa. Es una técnica muy útil para la orientación de los resultados de la auditoría por que le dan una particular atención a los rendimientos y a los resultados (los impactos y efectos).

Las operaciones del programa le dan más importancia a este modelo que típicamente a los modelos de evaluación porque:

- como auditores a menudo estamos interesados en los sistemas de la entidad;
- lo concerniente a la eficacia operacional y actuación del programa se centrará en el funcionamiento del programa.

El modelo hace un reconocimiento explícito de los imprevistos así como los resultados del programa intencionales, porque la auditoría de medición de efectividad se ocupa de los resultados concretos de un programa, tanto lo negativo como lo positivo.

### 3.1.2. CUÁNDO UTILIZAR EL MODELO DE PROGRAMA LÓGICO

En la fase de la planificación, ayuda a comprender a la unidad auditada y a identificar los resultados del programa y los sistemas del programa y las operaciones que los producen

### 3.1.3. FORTALEZAS Y DEBILIDADES

La fortaleza más importante de un PLM es la guía que proporciona una comprensión del programa de auditoría

**a. Fortalezas:** Ofrece una estructura simple y concisa para registrar los elementos importantes del programa. Presenta la lógica del programa, asigna resultados al programa y provee la base para el análisis de efectividad de causa y efecto.

**b. Debilidades:** No asiste en todas las responsabilidades. Por ejemplo no asiste en auditoría de fraude o actividades ilegales.

## 3.2 Comparaciones utilizando indicadores

Hay tres principales “expresiones de indicadores” cada uno de los cuales comunican esencialmente la misma información:

- Las proporciones (6/12)
- Los porcentajes (50%)
- Los decimales (0.5)

Su propósito es comparar una cantidad con otra. Tales comparaciones incluyen partes comparadas con un todo, dos, ítems comparados o cambios en un ítem comparado con un estado original.

Las comparaciones numéricas son comunes en todas las fases del trabajo de auditoría. Son una herramienta de análisis y comparación y una manera simple y poderosa de comparar los estados reales con los esperados.

### 3.2.1. CUÁNDO SE UTILIZA

- Para comparar valores reales con valores esperados.
- Para ubicar un hallazgo en su contexto.
- Para observar un cambio en el tiempo.
- Para apuntar el grado de criterio encontrado.

### 3.2.2. VENTAJAS Y DESVENTAJAS DE UTILIZAR INDICADORES Y PROPORCIONES

Ventaja: pertinencia y claridad. Apoyan el interés del auditor comparando los valores reales con los esperados. Ellos son: claros, familiares y fáciles de calcular.

La desventaja principal se debe a la mala utilización o utilización irrelevante. Las proporciones pueden ser irrelevantes por ejemplo, si ningún punto de la auditoría es realizado.

### 3.2.3. CHECK LIST DE CONTROL PARA LA UTILIZACIÓN DE INDICADORES Y PROPORCIONES:

- La proporción debe soportar un punto de la auditoría
- La base debe ser registrada (número original o cantidad)
- El porcentaje incremental o proporción debe ser calculado correctamente
- El riesgo poblacional debe ser identificado apropiadamente



- La medida de la base debe ser adecuada para soportar una comparación
- Los cambios relevantes en la base deben ser tomados en cuenta
- Las unidades del numerador y denominador deben ser las mismas
- Debe estar claro el período de la información involucrada.

### 3.3 Distribución de datos

Una distribución de los datos generalmente es expresada por un gráfico (barras o curvas) que muestra todos los valores de una variable. La estadística que describe la distribución de los datos puede ser una herramienta importante para el análisis de la auditoría y el informe: Hay tres dimensiones básicas de una distribución de datos que puede ser importante observar en una auditoría:

- El nivel de los datos (el modo, la mediana, la media, los niveles cuartiles, etc.);
- El cobertor de los datos (el mínimo y los valores máximos, las colas, el etc); y
- La forma de los datos (la distribución normal, la distribución llana, la distribución binomial).

El auditor podría examinar una distribución de datos para entender alguna característica de la entidad, o comparar los valores reales con valores esperados dónde están involucrados más que algunos números.

En general, el examen de datos es útil cuando:

- El auditor desea evaluar si la función ha encontrado un criterio (por ejemplo, si hay variaciones en la tasa de error de procesamiento de los cheques mes a mes, el auditor necesita juzgar si una figura particular está dentro de la variación acostumbrada)
- El auditor necesita interpretar las distribuciones de probabilidad para evaluar el riesgo.
- El auditor está trabajando con los datos validados y necesita evaluar si la muestra es representativa de la población. Cuando el auditor está trabajando con los datos de la muestra, el cálculo de esas medidas es más complejo a causa de probar el error y los límites consecuentes deben ser puestos por la confianza en las estimaciones.

#### 3.3.1. CUÁNDO EXAMINAR LAS DISTRIBUCIONES DE LOS DATOS

- Para identificar el nivel, desarrollo o forma de los datos cuando es más importante que un promedio numérico
- Para decidir si la función de una variable contribuye a los criterios de la auditoría o no
- Para interpretar las distribuciones de probabilidad para evaluar el riesgo
- Para evaluar si la muestra es representativa del universo poblacional

#### 3.3.2. NIVEL DE DATOS

El nivel de calidad de un grupo de datos puede expresarse de distintas maneras, la media (el promedio aritmético), el modo (más valor común), o el medio (el medio valor, en el sentido de tener un número igual de valores de los datos).

### 3.3.3. LA EXTENSIÓN DE LOS DATOS

El cobertor de los datos es el rango del mínimo al valor máximo. Por ejemplo, si la frecuencia de reuniones del comité está entre 3 veces por año y 37 veces por año, entonces el cobertor es 3 a 37. Sin embargo, si uno de estos valores es raro (un "outlier") entonces el cobertor real de los datos no podría obtenerse bien por esta observación

## 3.4 Análisis de regresión

Es una técnica para evaluar el grado de asociación de las variables. Es una técnica analítica común e importante.

### 3.4.1. QUE ES EL ANÁLISIS DE REGRESIÓN

La forma más simple de análisis de regresión es llamada frecuentemente análisis de correlación. Examina la correlación entre dos variables X e Y, (es el grado en que los cambios en una variable son asociados con los cambios en la otra).

Estadísticamente amplía la correlación para encontrar una ecuación para la relación lineal entre variables. El comportamiento de la variable dependiente es explicada en términos de una o más variables independientes. Así el análisis de regresión determina relaciones funcionales entre variables cuantitativas.

La regresión simple es aplicable a situaciones que involucran una variable independiente y la regresión múltiple es necesaria cuando más de una variable independiente está presente. Por ejemplo: una variable dependiente tal como ventas es dependiente de publicidad, ingresos al consumidor, disponibilidad de los sustitutos y otras variables.

El análisis de regresión es utilizado para encontrar la tendencia lineal de datos de negocios tales como ventas o costos, los resultados son utilizados en pronósticos, por ejemplo:

- Tendencia de ventas de productos.
- Tendencia de gastos indirectos como un porcentaje de ventas.
- Relación de las obras de mano de obra directa contra los gastos variables indirectos.
- Relación del material directo utilizado contra las cuentas por pagar.

### 3.4.2. CUANDO UTILIZAR ANÁLISIS DE REGRESIÓN

- Para probar relaciones que se suponen verdaderas.
- Para identificar valores inusuales o fuera de límites que no se ajustan a relaciones entre dos cosas.
- Para hacer predicciones o proyecciones futuras basadas en una relación observada en el pasado.
- Para construir modelos de funcionamiento de la entidad.

### 3.4.3. FORTALEZAS Y DEBILIDADES

La fortaleza principal del análisis de regresión está en la fase de examen de la auditoría. Puede ser una técnica poderosa de análisis de datos, que bien utilizada y con precisión, puede informar al auditor acerca de problemas importantes.

Sin embargo, como técnica de información tiene limitado su potencial, debido a que su tecnicismo y su terminología es dificultosa de explicar ante un público no familiarizado con el análisis estadístico.

#### 3.4.4. CHECK LIST DE CONTROL PARA EL ANÁLISIS DE REGRESIÓN

- Cuan adecuados son los datos sobre los cuales está basado el modelo de pronóstico? El grupo de datos es grande, coherente y consistente?
- Cuan validos son los presupuestos (o supuestos a priori) Son los supuestos de causalidad subyacentes? Son razonables los valores de los parámetros?
- Son los componentes y el nivel de agregación del modelo apropiado para el problema?
- El alcance del modelo es amplio o estrecho? Cuantas variables y tendencias intentan abarcar?
- El analista identificó una causa o un modelo predictivo antes de correr los datos en la computadora, o simplemente descarga los datos y permite capturar las relaciones aparentemente significantes?
- El análisis incluyó pruebas creíbles del modelo lineal? En particular, el análisis desarrolló y calibró el modelo de un grupo de datos y la prueba de poder predictivo sobre otro grupo de datos? Sino, en realidad, el modelo se renueva cuando aplico nuevos datos?

### 3.5 Análisis costo beneficio

El propósito del análisis costo beneficio, es determinar si los beneficios de una entidad, programa o proyecto, exceden sus costos.

Los gerentes y analistas han comparado costos y beneficios mucho tiempo para tomar decisiones.

#### 3.5.1. CUANDO UTILIZAR ANÁLISIS DE COSTO BENEFICIO

- Para obtener la convicción de que un análisis hecho por la entidad auditada, reúne estándares profesionales.
- Para comparar costos y beneficios en caso que puedan ser razonablemente estimados
- Para comparar alternativas de costos cuando se pueden asumir beneficios constantes.

El análisis de costo beneficio se compone de un grupo de técnicas que generan y sintetizan datos de costos y de beneficios. Algunas de esas técnicas son:

- Utilizar el concepto de "costo de oportunidad" para medir costos, beneficios y parámetros tales como la tasa de descuento.
- Ajustar los precios de mercado a precios sociales, debido a distorsiones en la economía siendo el resultado de tales cosas como monopolios, regulaciones y tasas.
- Descontar el flujo de dinero en efectivo para resumir beneficios y costos en una sola figura tal como el valor presente neto o la tasa de retorno.
- Empezar el análisis de sensibilidad y análisis de riesgo para examinar el efecto que tiene la incertidumbre de los datos sobre el juicio de valor del dinero. En el análisis de riesgo, en vez de utilizar una sola figura para estimar beneficios y costos, el auditor estima un rango (mínimo a máximo) de cada valor y probabilidad sin esos rangos. Con

la ayuda de técnicas de simulación, el auditor estima la incertidumbre del valor para el dinero del proyecto, programa o entidad a ser examinada.

### 3.5.2. UTILIZACIÓN DEL ANÁLISIS DE COSTO-BENEFICIO EN LA AUDITORÍA

Los problemas técnicos que suelen presentar son:

- Como identificar los costos incrementales y el beneficio, como compararlos con aquellos que son de alguna manera asociados con el proyecto o programa.
- Como cuantificar y monetizar beneficios o costos que son no medibles e intangibles.
- Que tasa de descuento utilizar y como tratar la inflación.
- Como combinar el análisis de costo beneficio con el análisis de riesgo.

### 3.5.3. FORTALEZAS Y DEBILIDADES

El análisis costo beneficio ofrece las técnicas con las que incluso los costos y beneficios que son difíciles de medir o cuantificar pueden tener una ecuación de valor por dinero.

El completo análisis de costo beneficio requiere ajustes sofisticados de medición de los costos y beneficios, sobre bases de supuestos.

El costo exacto y la identificación de beneficio a menudo es difícil porque las entidades gubernamentales no poseen archivos de costos y beneficios que permitan una comparación directa.

## 3.6 Simulación y modelos

La simulación utiliza un modelo matemático, junto con los datos de entrada, para "imitar" un "caso real" en el sistema y predecir una respuesta sobre los cambios del mismo. Ocasionalmente, el auditor construirá un modelo de simulación (cuando realiza análisis de riesgo) pero a menudo encuentra simulaciones que la entidad auditada ha dirigido, y tiene que evaluar su validez y fiabilidad en la fase de examen.

La diferencia entre la habilidad de hacer simulaciones y la de evaluar simulaciones dirigidas por la entidad auditada es importante. Si el auditor necesita modificar los resultados de las simulaciones dirigidas por la entidad auditada, ambos tienen la posibilidad de rehacer la simulación, quizás utilizando algunos supuestos diferentes en el modelo matemático para ver si las deficiencias detectadas son materiales.

### 3.6.1. QUE ES LA SIMULACIÓN

Una simulación tiene tres componentes principales:

- El input de datos
- Un modelo matemático
- El output de datos

Hay dos tipos principales de modelos matemáticos utilizados en simulación:

- Modelos estocásticos, que incorporan un generador de datos aleatorio;
- Modelos deterministas, que no incorporan datos.

De alguna manera, la simulación se parece a otras técnicas estadísticas como el análisis de regresión, y en realidad, esas técnicas pueden ser utilizadas para construir el modelo.

Una vez que el modelo es construido, los inputs son tomados como da-

tos para correr el modelo, mas que como información sobre la cual está basado su desarrollo.

### 3.6.2. CUANDO UTILIZAR SIMULACIÓN Y MODELOS

- Para evaluar la suficiencia de los modelos de la entidad auditada para la toma de decisiones.
- Para responder preguntas tipo: What if ¿Que pasaría si?, sobre el impacto de los problemas de la auditoría, observaciones y recomendaciones.

### 3.6.3. FORTALEZAS Y DEBILIDADES

Como un medio de capturar información para la auditoría, la simulación potencialmente ofrece varias ventajas.

Elas son su rapidez, su habilidad de proporcionar el análisis de Qué pasaría si....? (What If) con alternativas y su costo relativamente bajo comparó con las observaciones de campo por auditores.

Sin embargo, las simulaciones son propensas a los problemas técnicos. Uno de ellos es la dificultad que han tenido con los generadores de números aleatorios construidos en algún software de simulación. Otro problema es el input de correlación de las variables de la entrada, que si no es manejado adecuadamente en el análisis, puede llevar a resultados extremos que no son representativos de la realidad (outliers).

El resultado de una simulación es tan fuerte como sus componentes técnicos. Los datos de entrada y el modelo matemático puede tener problemas, y los resultados de la misma siempre están sujetas a sus componentes. Por consiguiente, no es una técnica que se preste para resultados de auditoría definitivos. Sin embargo, puede ser una herramienta del examen poderosa, sobre todo cuando es combinada con otros métodos recopilación de datos y análisis.

### 3.6.4. CHECKLIST DE CALIDAD PARA EL CONTROL DE MODELOS Y SIMULACIONES

Un checklist para las simulaciones puede incluir las siguientes preguntas

- Los datos de entrada, son medidas válidas y fiables de lo que ellos quieren medir?
- Existe una comprensión a priori de que el modelo es creíble o el modelo es un simple resultado del ejercicio de captación de datos?
- Han sido analizado los inputs y explorado las posibles fallas y errores?
- Han sido omitido aspectos importantes del modelo?
- Que cambios en una situación real invalidarían el modelo?
- Los outputs, han sido analizados en detalle?
- Los resultados son razonables?
- Si la nueva programación ha sido involucrada en la preparación del modelo, y han sido chequeados y verificados?
- Las fuentes son de números aleatorios conocidos?
- Es robusto el modelo? Es decir, hace predicciones con precisión cuando aplica el nuevo grupo de datos que no fueron utilizados en la construcción del modelo?

### 3.7 Análisis de sensibilidad de datos cualitativos

El análisis de sensibilidad de datos cualitativos es una aproximación sistémica de recopilación y organización de información en un formato estandarizado. Permite arribar a un análisis general y a conclusiones y observaciones generales.

Después de formular el problema en un modelo matemático, éste puede ser sometido a un análisis de sensibilidad.

Puede adoptarse el método de prueba y error, en el cual se calcula la sensibilidad a la solución respecto de los cambios en cualquier variable o parámetro determinado

- También puede estimarse el riesgo del proyecto sujeto a la simulación
- El mejor proyecto probablemente sería aquel que sea menos sensible a los cambios en los insumos inciertos

En los problemas de programación lineal, la sensibilidad se refiere al rango dentro del cual el valor de una restricción puede cambiarse sin que cambie la solución óptima.

#### 3.7.1. CUANDO UTILIZAR EL ANÁLISIS DE SENSIBILIDAD

- Ayuda a identificar los objetivos del programa: para hacer esto el auditor puede reunir información de los antecedentes históricos y legales del programa.
- Para describir las actividades del programa: el análisis de sensibilidad puede ser utilizado para proporcionar una descripción objetiva de las actividades del programa analizando la documentación departamental
- Para determinar resultados positivos o negativos del programa: el análisis de sensibilidad puede ser utilizado para sintetizar informes de evaluación, informes de auditoría, valoraciones independientes de actuación del programa. De acuerdo a conclusiones realizadas por varios estudios, puede proporcionar una poderosa valoración de los impactos y efectos de un programa dado.

#### 3.7.2. FORTALEZAS Y DEBILIDADES

Tiene varias ventajas. Presta un alto grado de confiabilidad en los hallazgos, donde proporciona corroborar información deducida de diversas fuentes. También puede cubrir con grandes volúmenes de material escrito y ayudar a los analistas acerca del área sustantiva. También se puede utilizarse para validar otros métodos.

Sin embargo, tiene sus desventajas, que hay que considerar antes de utilizarlo:

- Es muy costoso.
- Formular categorías que pueden ser codificadas con fiabilidad, es algunas veces problemático, repetitivo y consume tiempo. Casi siempre, involucra revisiones repetitivas.
- Se requiere mantener codificadores capacitados, si se intentan analizar una cantidad importante de datos. Preparar la codificación manual y entrenar y supervisar a los codificadores puede ser una inversión de mucho tiempo.
- Codificar cantidades sustanciales de material escrito puede ser tedioso y producir errores de código.
- En ciertos contextos puede tener problemas de validez.

### 3.8 Diagrama de flujo de trabajo

Son una herramienta útil para el entender la estructura de control interno. Una manera de analizar las actividades de una organización es trazar donde, cuando y como se toman las decisiones o se envía la información o los materiales de una unidad o persona a otra. Procedimientos complejos pueden ser graficados de una manera que ayuda en el análisis de porqué el trabajo se realiza de determinada manera.

Los diagramas de flujo son utilizados frecuentemente en la fase de planeamiento. Ocasionalmente, son utilizados en la fase de examen e informe.

#### 3.8.1. QUE ES EL DIAGRAMA DE FLUJO

Los diagramas de flujo son modelos. Tienen distintas formas y medidas, dependiendo del propósito y el nivel de detalle que se necesite. Típicamente, el auditor toma información de las entrevistas, la observación ocular, o la existencia de documentación y crea un gráfico utilizando símbolos que representan varios puntos de decisión o actividades a ser analizadas.

Un flujograma es un diagrama pictórico de la definición, análisis o solución de un problema en el cual se utilizan símbolos para representar operaciones, flujos de datos, etc.

#### 3.8.2. CUANDO SE UTILIZA

- Para obtener una comprensión de como trabaja una organización, un sistema o un proceso, particularmente cuando el objeto de la auditoría involucra muchos departamentos, unidades, o pasos complicados.

#### 3.8.3. FORTALEZAS Y DEBILIDADES

La principal ventaja del diagrama de flujo, es que traza una profunda comprensión y claridad de los procesos de trabajo. Puede ser particularmente útil en un programa de auditoría gubernamental que es responsable de procesar grandes volúmenes de información.

Una vez que la auditoría ha decidido que un programa en particular resulta importante, entonces el diagrama de flujo ayuda a identificar los pasos, pero una vez que se comienza a trazar el diagrama es fácil perder de vista el cuadro principal.

Aunque los diagramas de flujo proporcionan un detalle considerable, inevitablemente pueden crear un gráfico simplificado. Como el uso de fotografías, o estudio de casos, los temas deben ser cuidadosamente seleccionados para mostrar situaciones típicas o significantes.



### 3.9 Conceptos de Estadística descriptiva

El auditor necesita manejar conceptos de estadística descriptiva sobre todo para:

- Describir el objeto de la auditoría
- Presentar hallazgos de los datos recopilados

El auditor solo necesita manejar unos cuantos conceptos y técnicas a fin de dar valor agregado a la presentación de sus datos. Algunos de los más importantes son:

Concepto	Explicación
Valor Medio	Suma de todas las observaciones dividida por el número de todas las observaciones
Media	Las observaciones en el medio, si todas las observaciones han sido ordenadas en orden de tamaño
Modo	La observación más frecuente
Variancia	Promedio entre la distancia cuadrada entre una observación individual y el valor medio
Desviación estándar	Raíz cuadrada de la variancia
Coefficiente de variación	Desviación estandar sobre el valor medio
Rango	Diferencia entre la observación más alta y la más baja
Participaciones	Participación como un porcentaje de la suma total
Tendencias de desarrollo	Tendencias calculadas ya sea en términos absolutos o de índices y a precios nominales o fijos

## Anexo IV

Formularios de  
papeles de  
trabajo.

RES. 45/03-SGN

## Consideraciones Generales

Los papeles de trabajo constituyen las evidencias respaldatorias de todo trabajo de auditoría. Estos son necesarios para el adecuado y eficiente desempeño del auditor, teniendo en cuenta la importancia que reviste la registración de las pruebas de auditoría realizadas, así como el conocimiento y comprensión del universo a auditar, sobre el cual se basan sus conclusiones.

Por ello, las normas de auditoría (gubernamental y profesionales) indican que el auditor deberá confeccionar un archivo completo y detallado que incorpore los papeles de trabajo de la labor efectuada y de las conclusiones alcanzadas, los cuales serán reservados en legajos preparados para tal fin.

Se recuerda, que los papeles de trabajo son la evidencia documental del trabajo del auditor y están constituidos por todos los formularios y documentos que contienen información obtenida y elaborada por el auditor, desde la etapa de planificación hasta el cierre de auditoría.

Por ello, los papeles de trabajo del auditor incluyen aquellos que son elaborados propiamente por el auditor conforme diseños pre-existentes como también el conjunto de documentación que se acompaña a los fines probatorios.

En consecuencia, los papeles de trabajo son el nexo entre el trabajo de campo y el informe de auditoría y deberán contener la evidencia para apoyar las observaciones, conclusiones y recomendaciones del informe. En tal sentido deben exponer de modo indubitable la prueba reunida y las evidencias en que fundamentara los aspectos salientes de su informe.

Finalmente, el avance creciente de los negocios y el progreso tecnológico representó la aparición de modernos medios como soporte de operaciones y en reemplazo de registros, disminuyendo o directamente eliminando elementos de papel.

Ante este avance, la doctrina de nuestro país es conteste en afirmar que el problema de la eficacia probatoria subsiste cuando la prueba derivada de procesadores electrónicos pretende utilizarse en ámbitos carentes de previsiones legales específicas, no obstante lo cual si bien aún no han alcanzado el máximo de garantías de certeza los nuevos sistemas de comprobación de hechos, no deberían ser desechados sino por el contrario analizados en cada caso.

Por ello, la posibilidad de que los papeles de trabajo puedan estar integrados por elementos que no sean papel, como por ejemplo cassettes, discos de archivo de computación, etc. está limitada en principio a la circunstancia de que ya sea por sí mismo o por la existencia de otros elementos que le sirvan de soporte, resulten aptos para sustentar la evidencia que de ellos se pretenda obtener.

A continuación se acompaña los modelos de papeles de trabajo correspondientes a las Normas de Auditoría Interna Gubernamental (Resolución 45/03 SGN)

**Formulario 7.1**  
**Instructivo 1 Papeles de Trabajo**

## LEGAJO PERMANENTE

*Entidad*

Código Entidad: \_\_\_\_\_

Nro.	Detalle	Identificación
1	Identificación del Ente - Formulario Punto 7.2.1 Instructivo 1	
2	Normativa Institucional - Formulario Punto 7.2.2 Instructivo 1	
3	Manuales de Procedimiento - Formulario Punto 7.2.3 Instructivo 1	
4	Planes Estratégicos, Operativos y de Acción.	
5	Evaluación de Riesgos	
6	Indicadores de Gestión	
7	Recursos Humanos - Formulario Punto 7.2.7 Instructivo 1	
8	Presupuesto - Formulario Punto 7.2.8 Instructivo 1	
9	Estados Contables/Cuenta de Inversión	
10	Principales Programas en Ejecución	
11	Principales Proveedores y Contratos	
12	Sistemas de Registro - Formulario Punto 7.2.12 Instructivo 1	
13	Resoluciones Disposiciones, Actas, etc. - Formulario Punto 7.2.13 Instructivo 1	
14	Bienes Registrables	
15	Estructura y RRHH UAI - Formulario Punto 7.2.15 Instructivo 1	
16	Informes	
17	Planeamiento Anual	
18	Comité de Control	
19	Otros	
20		
21		
22		
23		
24		
25		

\_\_\_\_\_  
 Confeccionó

\_\_\_\_\_  
 Supervisó

**Formulario 7.2.1a**  
**Instructivo 1 Papeles de Trabajo**

**LEGAJO PERMANENTE**

IDENTIFICACION DEL ENTE

*Entidad*

Código Entidad: \_\_\_\_\_

Jurisdicción:	
Secretaría:	
Organismo:	
S.A.F.	
Domicilio Principal:	
Cod.Postal	
Teléfonos:	Fax:
Normativa de Creación:	B.O. N° y Fecha

**Autoridades y Auditor Interno**

Cargo	Apellido y Nombres	Teléfono	Norma de Designación	Desde	Hasta

\_\_\_\_\_  
 Confeccionó

\_\_\_\_\_  
 Supervisó



**Formulario Punto 7.2.2**  
**Instructivo 1 Papeles de Trabajo**

**LEGAJO PERMANENTE**  
 NORMATIVA INSTITUCIONAL

*Entidad*

Código Entidad: \_\_\_\_\_

Nro.	Tipo	Número	Descripción	B.O. Fecha	Modificación	Identificación
1						
2						
3						
4						
5						
6						
7						
8						
9						
10						
11						
12						
13						
14						
15						
16						
17						
18						
19						
20						
21						
22						
23						
24						
25						
26						
27						
28						
29						
30						
31						
32						
33						
34						
35						
36						
37						
38						
39						
40						
41						
42						
43						
44						
45						
46						
47						
48						

\_\_\_\_\_  
 Confeccionó

\_\_\_\_\_  
 Supervisó



**Formulario Punto 7.2.3**  
**Instructivo 1 Papeles de Trabajo**

**LEGAJO PERMANENTE**  
**MANUALES DE PROCEDIMIENTO**

*Entidad*

Código Entidad: \_\_\_\_\_

Nro.	Descripción	Ubicación (*)	Referencia
1			
2			
3			
4			
5			
6			
7			
8			
9			
10			
11			
12			
13			
14			
15			
16			
17			
18			
19			
20			
21			
22			
23			
24			
25			
26			
27			
28			
29			
30			
31			
32			
33			
34			

(\*) Se refiere al lugar físico o dependencia en donde se encuentran o donde se los puede consultar u obtener

\_\_\_\_\_  
 Confeccionó

\_\_\_\_\_  
 Supervisó



**Formulario Punto 7.2.8**  
**Instructivo 1 Papeles de Trabajo**

**LEGAJO PERMANENTE**  
**PRESUPUESTO**

*Entidad*

Código Entidad: \_\_\_\_\_

Inciso	al 31/12/x1			al 31/12/x2			al 31/12/x3			al 31/12/x4			al 31/12/x5		
	Formulado	Asignado	Ejecutado	Formulado	Asignado	Ejecutado	Formulado	Asignado	Ejecutado	Formulado	Asignado	Ejecutado	Formulado	Asignado	Ejecutado
1															
2															
3															
4															
5															
6															
9															
Totales															
% ejecuc.															

\_\_\_\_\_  
 Confeccionó

\_\_\_\_\_  
 Supervisó

**Formulario Punto 7.2.12**  
**Instructivo 1 Papeles de Trabajo**

**LEGAJO PERMANENTE**  
**SISTEMAS DE REGISTRO**

*Entidad*

Código Entidad: \_\_\_\_\_

Nro.	Denominación	Descripción	Responsable	Identificación
1				
2				
3				
4				
5				
6				
7				
8				
9				
10				
11				
12				
13				
14				
15				
16				
17				
18				
19				
20				
21				
22				
23				
24				
25				
26				
27				
28				
29				
30				
31				
32				
33				
34				
35				
36				

\_\_\_\_\_  
 Confeccionó

\_\_\_\_\_  
 Supervisó

**Formulario Punto 7.2.13****Instructivo 1 Papeles de Trabajo****LEGAJO PERMANENTE**

RESOLUCIONES DISPOSICIONES ACTAS

*Entidad*

Código Entidad:

Nro.	Tipo	Número	Fecha	Tema	Ref.
1					
2					
3					
4					
5					
6					
7					
8					
9					
10					
11					
12					
13					
14					
15					
16					
17					
18					
19					
20					
21					
22					
23					
24					
25					
26					
27					
28					
29					
30					
31					
32					
33					
34					
35					
36					

Confeccionó

Supervisó

**Formulario Punto 7.2.15**  
**Instructivo 1 Papeles de Trabajo**

**LEGAJO PERMANENTE**  
**ESTRUCTURA Y RECURSOS HUMANOS UAI**

*Entidad*

Código Entidad:

<b>Dirección:</b>
<b>Teléfonos:</b>
<b>Fax:</b>

<b>Auditor Interno:</b>	
Teléfono:	e-mail:
Desde:	Ref.Antecedentes:
Nota Sigén:	

**RECURSOS HUMANOS UAI**

Nro.	Función	Desde	Apellido y Nombres	Planta Permanente/Cont ratado	Especialización	Estudios	Ref.
1							
2							
3							
4							
5							
6							
7							
8							
9							
10							
11							
12							
13							
14							
15							
16							
17							
18							
19							
20							
21							
22							
23							
24							
25							

Confeccionó

Supervisó

**Formulario Punto 8.1.1**  
**Instructivo 1 Papeles de Trabajo**

**LEGAJO PRINCIPAL**

Entidad \_\_\_\_\_  
 Proyecto: \_\_\_\_\_  
 Elaborado por: \_\_\_\_\_

Legajo N° \_\_\_\_\_  
 Código Entidad: \_\_\_\_\_  
 Fecha de Inicio: \_\_\_\_\_  
 Fecha de Finalización: \_\_\_\_\_  
 Código Proyecto: \_\_\_\_\_

Nro.	Detalle	Referencia
1	Índice contenido legajos auxiliares - Formulario Punto 8.1.2.1 Instructivo 1	
2	Antecedentes del origen del Proyecto. <sup>(a)</sup>	
3	Análisis de riesgos residuales	
4	Relevamiento preliminar	
5	Planificación del proyecto de auditoría	
6	Programas de trabajo	
7	Evidencias de auditoría - de..... a .....	
8	Hallazgos y conclusiones	
9	Correspondencia y comunicaciones	
10	Informes de avance	
11	Solicitud de opinión del auditado	
12	Informe ejecutivo y analítico <sup>(b)</sup>	
13	Detalle del equipo de auditoría - Formulario Punto 8.1.2.13 Instructivo 1	
14	Sugerencias para futuros exámenes	
15		
16		
17		
18		
19		
20		
21		
22		
23		

(a) En los proyectos realizados por SIGEN se deberá incluir el Formulario de Inicio de Auditoría.

(b) En los proyectos  
realizados por

\_\_\_\_\_  
 Confeccionó

\_\_\_\_\_  
 Supervisó



**Formulario Punto 8.1.2.1**  
**Instructivo 1 Papeles de Trabajo**

**LEGAJO PRINCIPAL**  
**INDICE DE LEGAJOS AUXILIARES**

Entidad \_\_\_\_\_  
 Proyecto: \_\_\_\_\_  
 Elaborado por: \_\_\_\_\_

Legajo N° \_\_\_\_\_  
 Código Entidad: \_\_\_\_\_  
 Fecha de Inicio: \_\_\_\_\_  
 Fecha de Finalización: \_\_\_\_\_  
 Código Proyecto: \_\_\_\_\_

Nro.	Denominación	Referencia	Ctrol.
1			
2			
3			
4			
5			
6			
7			
8			
9			
10			
11			
12			
13			
14			
15			
16			
17			
18			
19			
20			
21			
22			
23			
24			
25			
26			
27			
28			
29			
30			
31			

\_\_\_\_\_  
 Confeccionó

\_\_\_\_\_  
 Supervisó



**Formulario Punto 8.2.**  
**Instructivo 1 Papeles de Trabajo**

**LEGAJO AUXILIAR**

Entidad  
 Proyecto:  
 Elaborado por:

Legajo N° \_\_\_\_\_

Código Entidad: \_\_\_\_\_

Fecha de Inicio: \_\_\_\_\_

Fecha de Finalización: \_\_\_\_\_

Código Proyecto: \_\_\_\_\_

Nro.	Detalle	Referencia	Control
1			
2			
3			
4			
5			
6			
7			
8			
9			
10			
11			
12			
13			
14			
15			
16			
17			
18			
19			
20			
21			
22			
23			
24			
25			
26			
27			
28			
29			
30			
31			
32			
33			

\_\_\_\_\_  
 Confeccionó

\_\_\_\_\_  
 Supervisó

## **Formulario Punto 9.2 -Codificación y Referenciación- Instructivo 1 Papeles de Trabajo**

### **1 Definición de codificación:**

Se entiende a la asignación de códigos (numéricos, alfabéticos o alfanuméricos) a un determinado documento tal que se facilite su ubicación e individualización dentro del conjunto de documentos que componen un legajo de auditoría.

### **2 Tipos de codificación:**

Para la codificación de los legajos y papeles de trabajo se usará el sistema decimal que es el que ofrece la mayor versatilidad y es el que se expone a continuación:

Sistema decimal

La identificación de los documentos de cada proyecto de auditoría se realiza a través de grupos de dígitos numéricos separados por puntos y numerados correlativamente desde 1 a n, en el que el primer grupo identifica el legajo donde se encuentra el documento, el segundo grupo al conjunto de información (tema) al que pertenece, el tercer y subsiguientes grupos de dígitos a los siguientes niveles de apertura del tema hasta llegar al documento específico.

Así por ejemplo el número 2.11.3.24 identifica al documento ubicado en el legajo 2, correspondiente al tema 11 y subtema 3 y el documento 24.

Se establece que el Legajo Permanente llevará el número 0, cada Legajo Principal el 1 y los Legajos Auxiliares del número 2 en adelante.

De esta forma el número 0.2.5 correspondería al documento 5 de la "Normativa Institucional – Anexo 3" de Legajo Permanente, el número 1.2.2 al documento 2 de los antecedentes del proyecto (tema 2) del Legajo Principal de un proyecto y el número 3.4.2.11 al documento 11 del subtema 2 del relevamiento (tema 4) que se encuentra en el Legajo Auxiliar 3.

La codificación de los papeles de trabajo deberá constar a la derecha del encabezado, donde se indica "Legajo:" en las hojas modelo de papeles de trabajo o circuladas si no se usa una hoja modelo de papel de trabajo.

### **3 Referenciación**

Referenciar los papeles de trabajo consiste en relacionar dos o más informaciones vinculadas, ya sea en un mismo papel de trabajo o con otro papel de trabajo.

Esta relación se hace mediante la asignación de una única referencia (letra o código) a un concepto incluido en un papel de trabajo y registrando las referencias y códigos de papel de trabajo del o de los conceptos relacionados.

Un mismo concepto podrá tener una o más referencias de acuerdo a que esa información esté repetida o vinculada con informaciones de uno o más papeles de trabajo de un mismo legajo o de otros legajos.

En tanto sea posible, las referencias deben ser efectuadas en colores distintos al empleado para la confección del papel de trabajo. Esto mejora la visualización y procura identificar mejor las evidencias y sus relaciones.

### Formulario Punto 9.3 -Tildes- Instructivo 1 Papeles de Trabajo

Los tildes son marcas empleadas en las tareas de auditoría, que demuestran los alcances dados a las tareas, que elementos fueron objeto de la aplicación de procedimientos de auditoría y cuales no.

En general, los tildes deben ser efectuados mediante la utilización de lápices u otros medios de diversos colores, de tal modo que resalte fácilmente a la vista que tipo de procedimiento se aplicó y donde.

A continuación se expone una serie indicativa de tildes y su significado :



indica la aplicación de un procedimiento de cotejo de documentación, ya sea entre documentos con registros, como entre originales y copias de los documentos.



indica la aplicación de cotejo con registros específicos : contables, presupuestarios, etc.



indica que se han controlado los cálculos



indica que se ha efectuado el control cruzado con otro elemento de juicio



indica la aplicación de un procedimiento del programa de trabajo



indica que se ha controlado con papeles de trabajo de una tarea similar realizada sobre este aspecto, durante el último proyecto



indica aspecto no significativo no se propone su inclusión en el informe



indica que se ha efectuado referencia cruzada entre conceptos similares dentro de la misma hoja.



indica aspecto relevante. Se propone incluirlo en el informe Ejecutivo



indica aspecto normal. Se propone incluirlo en el informe analítico.



indica aspecto relevante de auditorías anteriores, pendiente de regularización



aspecto normal de auditorías anteriores, pendiente de regularización

Estos tildes son meramente indicativos, quedando a criterio del responsable de la ejecución de la auditoría agregar los que estime necesarios en función del trabajo planificado.

### Formulario Punto 9.4 -I- Instructivo 1 Papeles de Trabajo

El encabezado puede estar colocado en la parte angosta del papel (hoja horizontal) o en la parte mas ancha del papel (hoja apaisada)

## MODELO PAPEL DE TRABAJO

	Legajo N°	_____
	Código Entidad	_____
	Fecha de Inicio:	_____
Entidad	Fecha de Finalización:	_____
Proyecto:	Código Proyecto:	_____
Elaborado por:		

\_\_\_\_\_  
Confeccionó

\_\_\_\_\_  
Supervisó