

Documento Técnico N° 1

Aprobado por el Colegio de Auditores de la AGN
en su sesión del 1 de Julio de 1995

AUDITORIA LEGAL

AGN

Auditoría General de la Nación

Gerencia General de Planificación

AUTORIDADES DE LA AUDITORIA GENERAL DE LA NACION

Presidente

Dr. Enrique Paixão

Audidores Generales

Dr. Vicente Antonio Barros

Dr. Norberto Bruno

Lic. Julio C. Casavelos

Dr. José Augusto Lapierre

Dra. Emilia R. Lerner

Dr. Héctor Rodríguez

Auditor Interno

Dr. Ricardo Vázquez

Gerentes Generales

Dr. Domingo Avellaneda

Control del Sector Financiero y Proyectos Especiales

Dr. Jorge Forlano

Control del Sector Público Nacional no Financiero

Dr. Jorge Huidobro

Administración

Dr. Oscar Merbilháa

Planificación

Dr. Carlos Montero

Control Comunal, Entes Reguladores y Privatizaciones

Lic. Jorge Presman

Deuda Pública

Dr. Agustín Zbar

Secretario Legal, Técnico e Institucional

CAPITULO I

OBJETIVO DE LA AUDITORIA LEGAL

Este tipo de control está dirigido a determinar el grado de cumplimiento por parte de las entidades del marco jurídico inherente a su actividad, y en que medida la referida reglamentación permite que los programas y proyectos del ente se cumplan de manera económica y eficiente.

Desagregando lo precedentemente expuesto, el auditor legal deberá satisfacerse de los siguientes aspectos:

Desenvolvimiento General de la entidad o área auditada

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

Cumplimiento de los objetivos asignados a la entidad

Este aspecto obliga al auditor legal, a verificar si la normativa que regula a la entidad permite que esta cumpla sus objetivos en forma económica, eficiente y eficaz, como así también, si la misma resulta racional, congruente, actualizada y ajustada a la realidad.

Cumplimiento, por parte de la entidad, de las disposiciones que regulan procedimientos

El auditor deberá dar énfasis al control del cumplimiento de las normas que tienden especialmente a organizar, dar publicidad y transparencia a la gestión de la entidad, como así también aquellas que establezcan pautas que aseguren a los administrados las garantías del debido proceso, y las referidas a los requisitos esenciales que deben contener los actos administrativos. Esta actividad resguarda el desenvolvimiento organizado y conforme a derecho de la administración y protege la prosecución del interés general y el logro de la verdad objetiva.

CAPITULO II

FASES DE LABOR DE LA AUDITORIA LEGAL

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

I - FASE PRELIMINAR

Ia.- COMPRENSION ADECUADA DEL OBJETO Y ALCANCE DE LA AUDITORIA

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

Ib.- RECOPIACION DE ANTECEDENTES NORMATIVOS

A fin de que el auditor legal pueda contar con todas las disposiciones relacionadas con el objeto de la auditoría, solicitará al jefe

del equipo designado, el legajo o archivo permanente. El auditor legal deberá asegurarse de que el referido legajo se encuentre completo, con toda la normativa que se hallaba vigente durante el período sobre el que se planificó auditar. Asimismo, deberá avocarse a la recopilación de aquellos elementos de juicio que considere válidos y suficientes para conocer sustancialmente a la entidad u operación que se va a auditar.

A los fines preindicados, el auditor podrá obtener también información directamente de los archivos obrantes en cada una de las Gerencias Generales, Biblioteca de esta Auditoría General de la Nación, e inclusive de la misma entidad auditada.

Por otra parte, resulta del caso consignar en este punto, que el auditor legal podrá nutrirse de antecedentes legales a través de la Oficina de Información Parlamentaria del Congreso de la Nación la que previo pedido por nota, elaborará un Trabajo Especial que informa toda la normativa que rigió la actividad a auditarse.

Asimismo, deberá consultar: la jurisprudencia judicial existente respecto del tema a auditarse, la jurisprudencia administrativa de los Organos de la Administración con funciones jurisdiccionales, los dictámenes emitidos por los Organos de la Administración que ejerzan funciones consultivas, como ser la Procuración del Tesoro de la Nación, o los Organismos establecidos como Autoridad de Aplicación de un régimen determinado, deberá también verificar los precedentes administrativos respecto del tema bajo fiscalización, revisar los informes de auditorías externas o internas anteriores, etc.

Ic.- ESTUDIO DEL REGIMEN JURIDICO DE LA ACTIVIDAD A AUDITARSE

El auditor legal deberá avocarse al estudio pormenorizado del marco jurídico que regula la actividad sujeta a control, a efectos de conocer adecuadamente el deber ser en cuanto a los procedimientos, funciones y objetivos de la entidad u operatoria auditada, debiendo determinar la competencia específica asignada por las normas legales.

Es importante señalar en lo que hace a este tema, que en los casos en que se haya planificado una auditoría financiera el auditor dará mayor relevancia al análisis de las normas cuyo cumplimiento afecten directamente las sumas expresadas en los estados financieros y a las operaciones e información del ente auditado, y deberá hacer hincapié en el estudio de la normativa que rige de manera significativa los objetivos y competencias de la entidad, como así también aquella que regula la adquisición y uso de recursos, cuando se efectúe una auditoría de gestión.

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

Id.- ELABORACION DE UNA SINTESIS DEL REGIMEN JURIDICO APLICABLE A LA ENTIDAD U OPERACION AUDITADA

Efectuado el estudio al que se refiere el punto anterior, el auditor legal deberá realizar una síntesis del marco jurídico que regula la actividad a auditarse, a efectos de brindarle a los restantes integrantes del

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

Por otra parte, informará al jefe del equipo, los riesgos de detección de irregularidades, evaluando y definiendo a esos efectos, el riesgo inherente a la entidad desde el punto de

vista del marco jurídico que regula la actividad que desarrolla., Asimismo deberá evaluar el riesgo de control, que será definido fundamentalmente con el control interno de la entidad y el riesgo de detección de irregularidades, o simplemente hechos que puedan modificar la opinión del auditor sobre el objeto bajo análisis.

Ie.- REVISION DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO

El auditor legal deberá evaluar la existencia y/o funcionamiento del control interno de la entidad a auditarse, debiendo verificar en lo que hace a su materia que el auditado cuente con un adecuado sistema que garantice:

1 - El cumplimiento de las disposiciones legales vigentes, comprobando la adecuación normativa de los procedimientos administrativos aplicados por la entidad.

Deberá verificar especialmente:

1.a) La intervención que les cupo a los servicios jurídicos permanentes, en particular en aquellos supuestos en los que sea exigible la emisión de dictámenes.

1.b) La impulsión de oficio de los procedimientos en los que tome injerencia el ente, conforme a los principios de celeridad, eficacia, informalismo y verdad material objetiva.

1.c) Que los expedientes sean tramitados según su orden y que se decidan a medida que se encuentren en estado de resolver.

2 - La protección de activos, revisando los mecanismos implementados por la entidad a esos efectos.

3 - La defensa de los intereses de la entidad.

4 - La existencia, en el auditado, de conciencia de control, evaluando el grado de frecuencia de vigilancia sobre el sistema.

A los efectos de esta revisión, el auditor, deberá efectuar las pertinentes pruebas de cumplimiento, a fin de confirmar los datos obtenidos en la etapa de relevamiento, como así también para verificar su funcionamiento durante el período de exámen.

5 - Sin perjuicio de los supuestos antes mencionados, el auditor podrá, teniendo en cuenta las particularidades de organización y actividades del ente, llevar a cabo toda otra verificación que conduzca a evaluar el sistema de control interno.

II - CONFECCION DEL PROGRAMA DE LA AUDITORIA LEGAL

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

En el programa se señalarán los procedimientos a aplicarse, los que se formularán de manera que le permita al auditor legal satisfacerse respecto de uno o más de los puntos especificados en el Capítulo I del presente Reglamento y cumplir con el objetivo de la auditoría.

En ese sentido, deberá diseñarlos de forma tal que le permita obtener evidencia suficiente, competente y pertinente a fin de asegurarse en forma razonable respecto del funcionamiento general de la entidad. Asimismo, los procedimientos que seleccione le deberán permitir detectar en su caso, la existencia de errores, irregularidades, como así también la presunta comisión de delitos de acción pública.

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

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

Este programa deberá contemplar el cronograma de tareas, como así también en su caso, las estimaciones del personal que colaborará con el auditor legal en cada fase de la auditoría.

La planificación deberá ser flexible, abierta a modificar, de ser necesario, el programa aprobado.

III - PROCEDIMIENTO DE EVALUACION DE CUMPLIMIENTO

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

Las evidencias de las que se puede servir a los efectos de su labor, son cualquiera de las que hace mención el apartado IIIb-2 del punto III de la parte General de la *Normas de Auditoría Externa de la AUDITORIA GENERAL DE LA NACION*.

IV - ANALISIS Y EVALUACION DE LAS IRREGULARIDADES DETECTADAS

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

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

PAUTAS DE EVALUACION

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

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

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

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

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

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

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

V - CONCLUSIONES

Una vez efectuado el análisis a que se refiere el apartado que antecede, el auditor legal elaborará un esbozo de las conclusiones de la auditoría legal y una síntesis de la misma, los que deberá presentar firmado al jefe del equipo de auditoría.

El referido esbozo, será utilizado a los efectos de confeccionar el informe de las conclusiones de auditoría, el cual será elaborado conforme las pautas indicadas en el punto IIIc de la Parte General de las *Normas de Auditoría Externa de la AUDITORIA GENERAL DE LA NACION*.

El esbozo y su síntesis, serán archivados como papeles de trabajo de la auditoría.

CAPITULO III

CONSULTAS

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

Independientemente de ello, el Gerente del área, atendiendo a las circunstancias del caso, podrá solicitar a la Secretaría Legal y Técnica dictamen sobre la interpretación de la normativa a aplicar a un caso concreto, la actuación que se gire en ese sentido deberá ir acompañada con todos los elementos para dictaminar, como así también con un informe visado por el auditor legal y firmado por el Gerente del área con su opinión.

CAPITULO IV

PROCEDIMIENTO ANTE LA DETECCION DE IRREGULARIDADES

I - PRESUNTOS DELITOS DE ACCION PUBLICA

Atento a lo normado en el Punto IIIc-2 «Irregularidades» de la Parte General de las Normas de Auditoría Externa de la Auditoría General de la Nación, en los casos en que el personal de este organismo adquiera, con motivo de una auditoría, conocimiento de la comisión de un delito de acción pública, deberá comunicar tal circunstancia en forma inmediata y por escrito al Gerente del área, quien a su vez lo pondrá en conocimiento del Gerente General de la misma jurisdicción con carácter de urgente despacho.

En caso de que el referido Gerente General, entendiera que existe mérito suficiente, deberá habilitar una actuación a los efectos de ser remitida a la Secretaría Legal Técnica e Institucional para que ésta decida el trámite que corresponda.

La actuación que se gire a la mentada Secretaría, deberá ir acompañada de un informe en donde se expliciten los hechos, como así también deberá adjuntarse todas la evidencias válidas y suficientes que sustente el informe producido.

Asimismo, se informará si sobre los hechos denunciados las autoridades pertinentes se encuentran efectuando las correspondiente investigaciones del caso, consignando opinión respecto de la conveniencia o no de continuar total o parcialmente la auditoría emprendida.

La Secretaría Legal Técnica e Institucional podrá, en cualquier momento, solicitar a la Gerencia General denunciante las aclaraciones y/o informaciones que considere pertinentes.

Atento lo dispone el punto Ic «Ambito de Aplicación» de la Parte General de las Normas de Auditoría Externa de la Auditoría General de la Nación, se deberá instrumentar mecanismos similares a los establecidos en este punto, cada vez que se celebre un contrato con profesionales o estudios profesionales independientes.

II - ACTOS O HECHOS QUE IMPLIQUEN RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL O DISCIPLINARIA

El que en virtud de un examen de auditoría, tenga conocimiento de un hecho, acto u omisión que pueda significar una responsabilidad patrimonial o disciplinaria, deberá comunicarlo inmediatamente al jefe del equipo de auditoría, quien evaluará, en atención a la gravedad de los hechos, relevancia institucional, montos involucrados, transcurso de los plazos a los que alude el artículo 131 de la Ley 24.156, tiempo de duración de los procedimientos de auditoría planificados, etc., la necesidad de informar a la entidad auditada las circunstancias detectadas, en forma previa a las conclusiones de auditoría.

En su caso, realizará el borrador del informe parcial de auditoría, efectuando las recomendaciones que consideren pertinentes, debiendo instar a la entidad para que inicie las actuaciones sumariales tendientes a deslindar las responsabilidades administrativas. Cumplido lo cual, imprimirá a lo actuado el mismo trámite que las Normas de Auditoría Externa de la AUDITORIA GENERAL DE LA NACION y el mencionado Reglamento establecen en cuanto al procedimiento administrativo se refieren.

Asimismo, el equipo de auditoría actuante, deberá, en el transcurso de la auditoría, efectuar el correspondiente seguimiento a las recomendaciones parciales efectuadas por la AUDITORIA GENERAL DE LA NACION, debiéndose incluir en las conclusiones finales una síntesis de la conclusión parcial efectuada, como así también las novedades producidas respecto del seguimiento.

Por último es dable consignar, en cuanto a este punto se refiere, que el procedimiento descripto reviste carácter excepcional en atención a las características del caso observado.

BIBLIOGRAFIA CONSULTADA

- “ *Manual de Auditoría de la Contraloría General de los Estados Unidos de América*
ILACIF 2° Edición
- “ *Derecho Administrativo* - J. C. Cassagne
- “ *Control Interno* - José Alberto Schuster
- “ *Control Interno y Auditoría de Entidades Financieras* - Carlos G. Villegas
- “ *Auditoría del Ingreso y Gasto Públicos «Value-For-Money Auditing»*
- “ *Derecho Procesal Civil* - Lino Enrique Palacio
- “ *Normas de Auditoría del Sector Público de España*
- “ *Informe del Dr. Roberto A. Leudesdorf*